

Cooperativas y ayudas de Estado¹

Prof. Dra. M.^a Pilar ALGUACIL MARÍ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

Sumario: I. Introducción. II. El régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad cooperativa. 2.1. Los procedimientos en materia de fiscalidad cooperativa. 2.2. Criterios que se desprenden de dichos procedimientos. III. Conclusiones.

I. Introducción

Parece una opinión bastante extendida entre la doctrina especializada y los mismos operadores económicos, que, tras las últimas decisiones de la Comisión Europea y de la Alta Autoridad de la EFTA, declarando incompatibles algunos elementos del régimen fiscal de cooperativas, por razón del régimen «Ayudas de Estado», y por tanto, incompatibles con la libre competencia, se impone una reflexión sobre el régimen de tributación español de cooperativas. Ello es especialmente cierto, en nuestro caso, tras la Decisión de la Comisión de 14 de Diciembre de 2009.

Para ayudar a dicha reflexión, resultará útil conocer el alcance de los pronunciamientos y criterios enunciados al respecto por los órganos comunitarios. Intentaremos, pues, exponer la situación actual sobre dicha cuestión, y las conclusiones que de ella se desprenden.

II. El régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad cooperativa

Es común a muchos países europeos que las cooperativas disfruten de un régimen fiscal propio, o al menos de algunas cláusulas especiales en su tratamiento tributario. Lo que convierte su situación en peculiar, a la luz del régimen de ayudas de Estado, es que, por una parte, dichas disposiciones son es-

¹ El presente trabajo constituye uno de los resultados del proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación con el título «Las políticas públicas en el tratamiento fiscal y de ayudas públicas a las Entidades de la Economía Social», y con referencia DER2009-14462-C02-01, de la que la autora es investigadora principal.

pecíficas para una categoría de empresas, por razón de su forma jurídica; por otra, algunas de ellas son consideradas incentivos o beneficios fiscales.

Además, dichos beneficios se establecen por razón de los fines sociales o de solidaridad que dichas Entidades cumplen, y que constituyen, en algunos casos, valores o principios constitucionales del Estado, terreno tradicionalmente idóneo para el intervencionismo económico de carácter tributario y ámbito de aplicación, precisamente, del régimen de ayudas de Estado. Por último, dichos fines sociales no se cumplen a través de una Entidad sin ánimo de lucro o que esté fuera del mercado; las cooperativas constituyen auténticas empresas y participan activamente en el mercado, obteniendo beneficios en su actividad, que repercutirán en sus socios. Sin que para dicha calificación sea óbice (aunque por supuesto sí sea relevante para justificar un peculiar tratamiento tributario) su especial estructura jurídica y su funcionamiento mutual.

Por tanto, lo relevante de las cooperativas, a estos efectos, sería que en ellas se daría la conjunción de constituir entes empresariales (BAREA, J. y MONZÓN, J.L.) —si bien atípicos—, y a la vez, cumplir objetivos de solidaridad valorados socialmente. Valoración que en Italia, España, Portugal y Grecia ha llevado a una explícita formulación constitucional².

2.1. *Los procedimientos en materia de fiscalidad cooperativa*

Y, en efecto, precisamente por las razones expuestas, se han iniciado —y en ocasiones, concluido— varios procedimientos en el ámbito de la Unión Europea y en el del Acuerdo Europeo de Libre Comercio, en los que se pone en cuestión la naturaleza de ayuda de Estado incompatible con el art. 107 del TFUE (versión consolidada) de determinados elementos de los distintos regímenes fiscales cooperativos europeos. A nosotros, por supuesto, nos interesa especialmente la Decisión de la Comisión dictada en relación con las cooperativas agrarias españolas.

Con fecha 14 de Diciembre de 2009, la Comisión ha dictado una Decisión sobre la Ayuda de Estado española C 22/2001, referente a las medidas de apoyo al sector agrícola como consecuencia de la subida de los carburantes. De los pronunciamientos realizados por la Comisión en esta Decisión, no menos que del *iter* jurídico que ha llevado a la misma, y del contexto en el que se inserta, podrían derivarse importantes consecuencias

² Cfr. Art. 45 de la Constitución italiana de 1947; art. 129.2 de la Constitución española de 1978; arts 61, 80 y 85 de la Constitución portuguesa de 1976; y art. 12.5 y 6 de la Constitución griega de 1975. Todos ellos establecen la obligación del Estado de promoción de las cooperativas, sin determinar *a priori* los medios para ello.

para la compatibilidad del régimen fiscal español de cooperativas con las reglas comunitarias sobre Ayudas de Estado.

Aunque, por el momento, la Decisión no despliega efectos jurídicos directos importantes sobre dicho régimen fiscal, coloca a éste en una posición que podría calificarse de dudosa; lo que, por razones de la necesaria certidumbre jurídica, hace conveniente intentar la determinación de si el mismo constituye, o no, ayuda de Estado. Esta incertidumbre no afecta únicamente al régimen español: en efecto, por un lado, las conclusiones a las que se llegue respecto de éste afectarán a todos los regímenes fiscales europeos de cooperativas; por otro, la Decisión se inserta, como hemos indicado, en el contexto de la apertura de diversos procedimientos en los que se cuestiona la compatibilidad de algunos elementos de dichos regímenes fiscales con las previsiones europeas sobre Ayudas de Estado.

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

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

Además, en el marco del AELC (EEE), el Organismo de Vigilancia del Acuerdo, mediante Decisión n.º 719/07/COL, de 19 de Diciembre de 2007, inició un procedimiento para determinar el carácter de ayuda de Estado o no de la propuesta de régimen fiscal realizada por Noruega, en virtud del art. 61.1. del Acuerdo, con un contenido similar al art. 87.1 TCE (art. 107 en la versión consolidada). Con fecha 30 de julio de 2009 (Case No: 63768, Event No: 517/528 Dec. No: 341/09/COL) el Organismo de Vigilancia del

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

Acuerdo ha resuelto, no sorprendentemente, en el sentido de que dicha medida constituye una ayuda de Estado incompatible con dicho Acuerdo.

2.2. *Criterios que se desprenden de dichos procedimientos*

Intentaremos ahora extraer algunas conclusiones en relación con los límites que se desprenderían del Derecho de la competencia en relación con la fiscalidad de cooperativas. En este punto, nos encontramos con la dificultad de la falta de un criterio uniforme de la Comisión y del Tribunal. Sin embargo, podemos llegar a conclusiones, aunque sean necesariamente de trazo grueso, sobre determinados núcleos de cuestiones:

2.2.1. APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE EMPRESA

No cabe ninguna duda sobre la aplicación a las cooperativas del concepto de empresa, y por tanto, en su sujeción al Derecho europeo de la competencia. En esta línea, son constantes las ocasiones en que el Tribunal ha considerado aplicable a esta forma social el régimen de derecho de la competencia derivado del Tratado, tanto en materia de acuerdos colusorios (JACOBI, B./VESTERDOF, L., pág. 271) y abuso de posición dominante, como específicamente respecto de ayudas de Estado⁴. En este sentido, asimismo, se ha pronunciado la Comisión tanto implícitamente en la Comunicación de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad de las empresas (punto 25), como explícitamente en la de fomento de las cooperativas⁵.

2.2.2. EL MARCO DE REFERENCIA: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Según la constante doctrina del TJUE, la ventaja o beneficio, aun no estando literalmente explicitada en el art. 107.1 TFUE, constituye un elemento necesario para la calificación de una medida como ayuda de Estado.

⁴ Es significativo en este sentido, el asunto C-278/00, *AGNO*, de liquidación de deudas agrarias por los poderes públicos. Véase la Decisión de la Comisión de 1 de marzo de 2002 (C(2000)686), y la Sentencia del TJCE, de 29 de abril de 2004.

⁵ COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO, AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO Y AL COMITÉ DE LAS REGIONES sobre fomento de las cooperativas en Europa, Bruselas, de 23/2/2004, COM(2004) 18: «3.2.7. *Normas de competencia aplicables a las cooperativas*: Las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran “empresas” con arreglo a los artículos 81, 82, 86, 87 y 88 del Tratado de Roma (CE). Por tanto, están sujetas a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas *de minimis*.»

En cuanto a su contenido, también es reiterada la doctrina jurisprudencial, seguida asimismo por la Comisión⁶, que considera que una medida encierra una ventaja cuando alivia las cargas que normalmente recaerían sobre una empresa⁷. La propia fórmula supone que la ventaja implica una excepción al tratamiento «normal⁸», y requiere, por tanto, un marco de referencia⁹. Dicho tratamiento «general» o «marco de referencia¹⁰» (*benchmark*) es esencial para determinar la existencia o no de ventaja. En lo que a las cooperativas concierne, la cuestión clave sería si el tratamiento fiscal que reciben es una mera adecuación del impuesto a sus características, y por lo tanto, no supone una excepción ni implica ningún beneficio, o si, por el contrario, implica una rebaja de la carga fiscal que le correspondería normalmente. Pero para ello es determinante qué se considera tratamiento «normal»; esto, el marco de referencia en materia de fiscalidad de cooperativas.

Parece evidente de los pronunciamientos de la Comisión que el marco de referencia para determinar si existe o no excepción al «tratamiento normal» es el régimen general del Impuesto sobre Sociedades (o cualquier otro impuesto implicado), lo que resulta bastante criticable, porque con un marco tan amplio, como se ha indicado por parte de la doctrina (KURCZ, B. VALLINDAS, D., pág. 179), es prácticamente imposible que no se considere ventaja cualquier minoración en el impuesto.

Ya en la Decisión del Órgano de Vigilancia sobre la medida noruega, y en relación con la selectividad de la misma, se afirma que el marco de referencia a considerar no es, como aducían las autoridades noruegas, el régimen de tributación de las aportaciones a sociedades, sino el Impuesto sobre Sociedades. En el caso italiano, en la valoración preliminar realizada en

⁶ En la Comunicación de 1998, relativa a la aplicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, punto 9, la Comisión sigue la línea exegética mantenida por la Jurisprudencia, según la cual la ayuda supone un alivio de las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de la empresa,

⁷ La primera formulación fue en el asunto *Italian textil* 27 julio 1974, República italiana v Comisión de las Comunidades Europeas, 173/3, s. 33, donde sienta la doctrina de que «la medida intenta aliviar a las empresas de las cargas financieras que se derivarían de la normal aplicación del sistema general de contribuciones obligatorias impuestas por la ley». *Vid.* Asimismo Sentencia de 29 de junio de 1999, DMT; C-256/97, de 5 de octubre de 1999, Francia contra Comisión, C-251/97, párrafo 35; TPI Sentencia 7 junio 2006, as. T-613/97.

⁸ STJCE Kimberley Clark Sopalin, de 26 de septiembre de 1996, as. C-241/94, Francia/Comisión, rec. P. I-4551.

⁹ En ese sentido se pronuncia el AG Cosmas en *Ladbroke*, C-353/93, señalando que esta parte del artículo 87 TCE tiene una cualidad elíptica: no puede considerarse ninguna ventaja si no se encuentra primero una referencia con la que comparar.

¹⁰ Véase sobre esta doctrina del «benchmark structure» el caso C-148/04, *Unicredito italiano*, párrafo 50.

la Comunicación de inicio del procedimiento E1/2008, de 18 de junio de 2008, la Comisión consideraba, asimismo, que «dado que las medidas consideradas constituyen derogaciones del Impuesto sobre Sociedades italiano (al que están sujetos tanto las Entidades lucrativas como las cooperativas), debe entenderse que el marco de referencia es el Impuesto italiano sobre Sociedades» (p. 55).

En la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, sobre las medidas españolas, la Comisión opina (puntos 166-167) que el marco de referencia debe evaluarse en función del objetivo perseguido por los impuestos afectados: Impuesto sobre Sociedades, cuyo objetivo sería el gravamen de los beneficios de las empresas; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados, en la que sería la tributación de la transmisión patrimonial y la firma de un acto jurídico documentado, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el gravamen del ejercicio de una actividad económica, y por último en el Impuesto sobre Bienes inmuebles, la imposición sobre el derecho que se tenga sobre un bien inmueble. Desde ese punto de partida, todas las reglas específicamente dirigidas a cooperativas constituyen una derogación del régimen general, y, en la medida en que suponen una menor tributación, pueden calificarse como ventaja.

Obsérvese, sin embargo, que, en todos los impuestos enumerados, el régimen especial de cooperativas sería uno de los muchos tratamientos especiales y beneficios fiscales contemplados por la normativa reguladora. Es difícil, por tanto, considerar como marco de referencia sólo al tratamiento más gravoso en el impuesto, y no tomar en cuenta el conjunto de su regulación.

Por otra parte, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, esto supone que, finalmente, el marco de referencia en el que deben reflejarse todas las figuras societarias es la sociedad de capitales (anónima o limitada) para quien está pensado y diseñado el «régimen general» del impuesto. Lo que se opone, precisamente, al principio de neutralidad en la forma de empresa.

Parecería que debería tenerse en cuenta como marco de referencia el tratamiento de actividades similares, o de Entidades con características similares (como el conjunto de las Entidades de la Economía social). Si, por ejemplo, se tomara en cuenta como marco de referencia la ubicación de las cooperativas entre las sociedades capitalistas y las Entidades sin ánimo de lucro, el régimen fiscal de las cooperativas resulta consistente con su carácter «intermedio» entre ambas.

2.2.3. LOS REQUISITOS O ELEMENTOS NECESARIOS PARA QUE LAS COOPERATIVAS MERITEN UN TRATAMIENTO ESPECIAL

Consideramos que en este punto el único elemento o criterio tenido en cuenta por la Comisión es la operatividad de la cooperativa con socios o

«principio de mutualidad». No tiene en cuenta ninguna otra característica justificadora de un tratamiento especial. En particular, los hándicaps que le produce su regulación (necesaria para cumplir las finalidades sociales que se le atribuyen) no han sido merecedoras de su atención en este sentido, y sólo de forma muy residual, para un eventual juicio de compatibilidad.

En esta línea, de no considerar los efectos producidos por la forma societaria para la colectividad, sino únicamente su forma de funcionamiento, se obvian asimismo las finalidades constitucionalmente atribuidas a las cooperativas; no se menciona en ningún momento, por ejemplo, que el régimen pueda quedar supeditado al cumplimiento de dichas finalidades, o a los costes que puedan suponer para estas Entidades. De hecho, se rechaza expresamente la medición de la posible internalización de costes sociales o la producción de «beneficios intangibles».

Por otra parte, además, la Comisión aquí adolece de falta de precisión en sus pronunciamientos. En efecto, no queda claro, especialmente a la vista de la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, si sólo meritan un tratamiento especial las cooperativas que operan únicamente con socios, o también aquellas que actúan prevalentemente con socios. La diferencia, sin embargo, es importante.

Ahora bien, de lo expuesto sí podríamos concluir en primer lugar, que en una eventual reforma del régimen fiscal de cooperativas, la aplicación de un régimen especial debería quedar reducida a aquellas que actuaran prevalentemente con socios. En segundo lugar, que las cooperativas que sólo operaran con socios podrían quedar exentas en el Impuesto sobre Sociedades, conclusión ésta que ya se desprendía de la Comunicación de la Comisión de 1998.

Hay otros elementos que la Comisión enumera en su Comunicación sobre promoción de las cooperativas en Europa, y que toma como base posteriormente en la Decisión de 14 de Diciembre de 2009 que también habría que tener en cuenta. Son muy razonables, por ejemplo, aquellas referidas al voto democrático y al reparto equitativo del excedente. Sin embargo, no pueden aceptarse como elemento propio de la cooperativa la existencia de una relación personal del socio con la cooperativa, que vaya más allá de una relación comercial, como aduce dicha Decisión.

2.2.4. LAS OPERACIONES CON SOCIOS Y CON TERCEROS

También parece poder desprenderse de los distintos pronunciamientos que el tratamiento de los rendimientos de las operaciones con socios podría ser merecedor (no es una conclusión que se de siempre de forma positiva) de un trato diferente, pero no así los derivados de operaciones con terceros; lo que parece imponer la necesidad de la separación entre ambos tipos de resultados.

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

- a) que efectivamente es correcto considerar el retorno como un coste para la cooperativa, y que Italia había demostrado convenientemente que constituyen una alternativa al descuento;
- b) que en la medida en que provengan de beneficios derivados de operaciones con socios, suponen el reembolso de un precio excesivo para la consecución del principio mutual;
- c) que es posible aceptar que la deducción responde a la lógica de la integración del impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, ya que el retorno tributa en el socio. Y para ello se sirve de la aseveración realizada en el punto 25 de la Comunicación de 1998, donde dice que: «... podría estar justificada por la naturaleza del sistema tributario que cooperativas que distribuyen todos sus beneficios a sus socios estén exentas cuando el impuesto se grava a sus socios».

En la misma línea se pronuncia sobre el doble tipo de gravamen español, en la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, p. 138:

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

El fundamento de esta distinción no queda claro, ya que parecería encontrarse en que se trata de un expediente técnico para evitar la doble imposición. Sin embargo, la base teórica de este planteamiento (la integración IS/IRPF) es negada en sede del tratamiento de las dotaciones a Fondos irrepartibles. De lo cual, cabe deducir que la razón real es que en la generación de estos rendimientos no se está compitiendo con otras empresas, sino que se está «fuera del mercado», lo que, por supuesto, técnicamente no es cierto. Y parece basarse, por tanto, en la misma idea de que las cooperativas no pueden tener un tratamiento distinto si son competitivas, no importa cuanto lo puedan merecer, o cuanto de justificado pueda estar.

Para el régimen fiscal español de cooperativas, esta postura de la Comisión parecería abogar por la conveniencia de mantener (al menos para las cooperativas más grandes) el régimen de separación de resultados, a pesar de las muchas críticas recibidas por parte del sector, que lo acusa de complicar extraordinariamente la liquidación del Impuesto.

2.2.5. EL TRATAMIENTO DE LAS DOTACIONES A FONDOS IRREPARTIBLES

A la vista de los pronunciamientos realizados en España y en Italia, es imposible llegar a conclusiones precisas más allá de lo siguiente:

Parece claro que para la Comisión dichos Fondos no se diferencian de las reservas obligatorias de las sociedades de capital, lo cual no puede por menos que parecer absurdo a la vista de la lógica de nuestro sistema de tributación de sociedades, en que impera la idea de integración. En efecto, en la Decisión de 14 de Diciembre de 2009, y al igual que en el caso italiano, la Comisión considera que estas reservas no se diferencian de las reservas legales impuestas a las sociedades de capital (p.170). Y ello precisamente, porque el marco de referencia de la comparación es la sociedad, y no la tributación integrada sociedad-socio.

Pero además, en el régimen fiscal español de cooperativas la Comisión no es consciente de que la dotación deducible coincide con el porcentaje mínimo de operaciones con socios, con lo que teóricamente toda ella lo sería por tener dicha condición, y no por ir destinada al FRO.

A la vista del expediente sobre las medidas italianas, sin embargo, cabe plantearse si el papel que representa dicho Fondo en la supervivencia de la cooperativa como tal, y la erosión que implica en la formación del retorno, no podrían justificar un tratamiento especial. Según la Comisión, esto debe dilucidarse en sede no de la existencia de ayuda, sino de la compatibilidad de la misma. En nuestra opinión, por el contrario, ésta sería una cuestión de justificación por la naturaleza o economía del sistema, siempre que, como señala la Comunicación sobre promoción de las cooperativas en Europa, el tratamiento sea proporcional con el valor añadido o las limitaciones jurídicas de estas Entidades.

En cualquier caso, para un tratamiento de las dotaciones al FRO que vaya más allá de los rendimientos derivados de operaciones con socios, parece evidente que dichas dotaciones deben ser obligatorias, y el Fondo irrepartible entre los socios, puesto que estos son los argumentos que la Comisión utiliza en el caso italiano para justificar la compatibilidad de las mismas.

2.2.6. LOS INSTRUMENTOS DE CAPITALIZACIÓN DE LA COOPERATIVA A TRAVÉS DE LOS SOCIOS

En esta parte es donde cabe llegar a conclusiones más preocupantes para la fiscalidad de las cooperativas. Se trata de las medidas incentivadoras de la financiación de la cooperativa a través de los socios, como en el caso de la exención de los beneficios llevados a capital (Noruega) o de la tributación favorable de los intereses del préstamo social (Italia). La cuestión es si estas medidas pueden escapar al concepto de ayuda al no suponer ventaja,

sino compensación de desventajas estructurales de las cooperativas, al estilo de la fundamentación de la política favorable a las PYME.

En efecto, como es sabido, y desde luego lo es por la propia Comisión, este tipo de Entidades tiene, con independencia de su tamaño, dificultades reales para el acceso a financiación propia y externa, derivadas de su propia mecánica de funcionamiento, a su vez necesaria para el cumplimiento de las externalidades positivas que generan. Es el ámbito propio para considerar razonables dichas medidas de acuerdo con la «naturaleza o economía del sistema» la existencia de incentivos. Y sin embargo, la Comisión aquí ha sido inflexible, tanto como el Órgano de Vigilancia de la EFTA. Ni siquiera se ha planteado la compatibilidad de la medida. Es, además, especialmente inconsistente si se compara con los pronunciamientos de la propia Comisión respecto de la necesidad de que tanto cooperativas como PYME vean facilitados su acceso al capital de riesgo.

III. Conclusiones

El actual régimen fiscal de las cooperativas en España, dadas las afirmaciones realizadas por la Comisión en su Decisión de 14 de Diciembre de 2009, y salvo que éstas sean invalidadas por el TGUE en la Sentencia emitida como consecuencia del recurso presentado contra la misma, está en la actualidad en una situación que podríamos calificar de precaria. Y ello en la medida en que si fuera cuestionado en sus elementos estructurales por algún otro competidor ante la Comisión, la opinión expresada por ésta es que, en algunos elementos, nos encontramos ante auténticos privilegios.

La posibilidad de una reforma, por tanto, parece una opción a considerar. Sin embargo, en ésta, el sector debe ser consciente de que sólo en la medida en que pueda justificarse una estructura societaria distinta, o unos efectos en el mercado diferentes a las sociedades de capital, las medidas de ajuste estarán justificadas. Asimismo, cada norma de incentivo deberá fundamentarse en el valor añadido por la institución, y medirse de forma proporcional a éste. Y dicho valor añadido se calificará en términos de valores europeos, y no sólo de aquellos pertenecientes al régimen jurídico español.

Bibliografía

ALGUACIL, P., «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado», publicado en *CIRIEC, Revista jurídica de Economía social y cooperativa*, n.º 4, 2003, y en *Ciencia e Técnica Fiscal*, número 415, Lisboa, 2005.

- , «Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato», *Rivista di Diritto tributario internazionale*, n.º 1, 2004, págs. 51-79,
- , «Entidades de Economía social y ayudas de Estado», en la obra colectiva *Fiscalidad de las Entidades de la Economía social*, dirigido por CALVO ORTEGA, R., Thomson Civitas, 2005;
- , *Fiscalidad de cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado*, CCAE, Madrid, 2007,
- , «El cuestionamiento del régimen fiscal de cooperativas: razones y sujetos», en la obra colectiva *La Economía Social. Desarrollo humano y económico*, GEZKI-Marcial Pons, 2008, San Sebastián.
- ALONSO RODRIGO, E., *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya, 2001.
- BARBERENA BELZUNCE, I., *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, 1992, Aranzadi.
- BAREA, J. y MONZÓN, J.L., «La Economía social en España», en la obra colectiva dirigida por DEFOURNY, J. y MONZÓN, J.L., *Economía social. Entre economía capitalista y economía pública*, CIRIEC-España, Valencia, 1992, págs. 131-156.
- , *Libro Blanco de la Economía social en España*, ed. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1992
- GARCIA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M., «Régimen tributario actual en el ordenamiento español», en la obra colectiva *Fiscalidad de las Entidades de la Economía Social*, (2005) dirigida por CALVO ORTEGA, R., Editorial Thomson/Civitas, Madrid.
- JACOBI, B. y VESTERDO, F.L., «Co-operative societies and the Community rules on Competition», *ELReview*, Agosto 1993.
- KURCZ, B. y VALLINDAS, D., «Can general measures be... selective? Some thoughts on the interpretation of a State aid definition» *CMLR* 45, págs 159-182, 2008.
- MANZANO SILVA, E., «Régimen comunitario sobre Ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las cooperativas», *Quincena Fiscal Aranzadi* número 3/2009, así como en *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria número 55/2009, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009.
- MONTERO SIMÓ, M., *Análisis jurídico tributario de la sociedad cooperativa*, (2005) Colección ETEA, EDDB.
- MERINO JARA, I. «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa*, número 66, Octubre 2009, págs. 109-126.
- RODRIGO RUIZ, M.A., «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, n.º 47, 2003 (Ejemplar dedicado a: «Constitución y economía social»), págs. 199-219.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El Régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», *Revista Vasca de Economía social*, número 4, 2008, págs. 41 y ss.
- PÉREZ BERNABEU, B., *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.