

El tratamiento fiscal de las Sociedades cooperativas españolas desde la óptica del régimen comunitario sobre ayudas de Estado

Prof. Dra. Elena MANZANO SILVA

Doctora en Derecho. Facultad de Derecho de Cáceres
Universidad de Extremadura

Sumario: 1. Introducción. 2. La adecuación del tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas al régimen comunitario sobre ayudas de Estado. 3. Conclusión. Bibliografía.

1. Introducción

Las sociedades cooperativas españolas se rigen por un régimen fiscal singular que las distingue del resto de modalidades societarias. Este peculiar tratamiento fiscal ha sido recientemente cuestionado por la Comisión europea desde la óptica de las disposiciones comunitarias sobre ayudas de Estado. En este contexto, han de ser retomados los motivos que fundamentan los beneficios fiscales conferidos con la intención de justificar la necesidad de un régimen fiscal especial para unas entidades especiales.

2. La adecuación del tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas al régimen comunitario sobre ayudas de Estado

Una característica fundamental de la economía de libre mercado es la existencia de una competencia real y efectiva entre los distintos operadores jurídicos, con escasas y nulas restricciones o controles gubernamentales, que deriva en un aumento de la actividad productiva, en un incremento de la calidad del producto que se ofrece y en una disminución de los precios que permite acceder a una mayor cantidad de consumidores y usuarios a los distintos bienes y servicios.

Como garantía del correcto funcionamiento del mercado común, la libre competencia goza de una especial protección en el ordenamiento comunitario, regulándose en el Tratado constitutivo un conjunto de disposiciones aplicables a los dos grandes sujetos que pueden romper esa libertad: las empresas y los Estados miembros.

Las ayudas estatales pueden suponer importantes distorsiones de la competencia al favorecer a determinadas empresas o producciones que ven mejorada su posición en el mercado en detrimento de sus competidoras. Por este motivo y con la finalidad de garantizar el correcto funcionamiento de los intercambios comerciales en territorio comunitario, en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹, se dispone que «serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

La amplitud de esta definición supone que, en la práctica, puedan ser consideradas ayudas tanto las prestaciones positivas a cargo de la administración correspondiente, a través de la concesión de préstamos y subvenciones, como la reducción de las cargas fiscales que debe soportar la empresa beneficiaria.

Sin embargo, en algunas ocasiones, un tratamiento diferenciado y fiscalmente más favorable a favor de ciertas formas mercantiles encuentra justificación en el texto constitucional del Estado miembro, pudiendo entonces plantearse un conflicto entre el cumplimiento del mandato constitucional que obliga a la promoción de determinadas sociedades y el régimen comunitario sobre ayudas de Estado que pretende, salvo contadas excepciones, limitar la intervención estatal en el funcionamiento del mercado común.

Tal es el caso de las sociedades cooperativas españolas, que amparadas en el artículo 129.2 de la Constitución española disfrutaban de algunos beneficios fiscales cuya legalidad ha sido recientemente cuestionada por la institución encargada de velar por el control de las ayudas estatales, la Comisión Europea.

La necesaria promoción de las sociedades cooperativas deriva de su condición de figura societaria singular, concebida como «una entidad asociativa que interviene en el proceso productivo, pero cuya base organizativa gira en torno al control social y no al control capitalista, que es el eje central de las sociedades mercantiles»².

Este importante componente social que rige el funcionamiento especial de las cooperativas, es el que justifica que tradicionalmente se les haya

¹ Los artículos 87, 88 y 89 del Tratado Constitutivo en los que se regulaba el régimen comunitario sobre ayudas de Estado, pasan con la nueva numeración a ocupar los números 107, 108, 109, en la versión consolidada a 9 de mayo de 2008.

² CRESPO MIEGIMOLLE, M., *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 33.

otorgado un tratamiento fiscal peculiar y el que las distingue del resto de entidades empresariales, distinciones que SANZ JARQUE especifica en las siguientes:

- Sumisión o sometimiento de la cooperativa y de los socios o miembros que la integran a los principios y valores cooperativos, desde su constitución a su extinción y en toda la actividad societaria y empresarial de la misma.
- Prevalencia, en la constitución y funcionamiento de las sociedades cooperativas del grupo humano, los socios, las personas físicas sobre los demás elementos. Primacía del *Intuitu personae* sobre el *intuitu pecuniae*.
- Participación activa de los socios en la dinámica societaria y empresarial de la cooperativa, en su organización y gobierno, y en la acción empresarial de la misma, conforme a los principios y a la voluntad estatutaria.
- Continuada vinculación de los socios con los resultados y efectos de la acción empresarial de cada cooperativa, sin que el atributo de la personalidad jurídica reconocido a éstas como instrumentación formal al servicio de sus fines, pueda desvincular a aquéllos de los resultados y efectos empresariales de la cooperativa, ni perjudicarles en sus intereses, ni romper la razón causal por la que se agruparon y constituyeron en cooperativa.
- Voluntariedad en la constitución y en la permanencia en la cooperativa.
- Autogobierno y autonomía empresarial.
- Carácter privado, propiedad privada y libertad empresarial, en las relaciones, en el patrimonio de las cooperativas y en la gestión empresarial, en armonía con el interés público de las mismas³.

Estos y otros rasgos que confluyen en este tipo de entidades permiten al Tribunal Supremo afirmar que «lo fundamental no es el ánimo de lucro, sino la realización de cualquier actividad económico-social lícita para la mutua y equitativa ayuda entre sus miembros y al servicio de éstos y de la Comunidad»⁴.

La destacada función social de las cooperativas les ha hecho merecedora de especial protección constitucional y de obligada promoción por los poderes públicos, lo que ha derivado en el establecimiento de un régimen fiscal más favorable, pese a que, a diferencia de lo que sucede en el ar-

³ *Sociedades cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho cooperativo*, Comares, Granada, 1994, págs. 47 y ss.

⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1991.

título 85.2 de la Constitución portuguesa⁵, no haya una mención expresa en el referido precepto al ámbito tributario.

La omisión de nuestra Constitución no permite excluir a la materia tributaria de la obligación de promoción. La llamada constitucional al conjunto de la legislación, a todo el ordenamiento jurídico, ha de ser atendida, sin ningún género de dudas, también por el legislador tributario, con la intención de configurar el régimen tributario de las cooperativas con la única limitación del «respeto a las características esenciales de este instituto jurídico y el deber de fomentarlo»⁶.

El legislador estatal responde al mandato constitucional del artículo 129.2 con la promulgación de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, establecido conforme a los siguientes principios:

1. «Fomento de las sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.
2. Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
3. Reconocimiento de los principios esenciales de la institución cooperativa.
4. Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.
5. Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.»⁷

De acuerdo con los valores señalados, se distinguen dos tipos de normas entre distintas disposiciones contenidas en la Ley, de una parte, existen normas técnicas, de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias, son las contenidas en el Capítulo IV del Título II, «reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades», a las que hay que añadir las contenidas en el Título III, «de los socios y asociados». De otra parte, normas incentivadoras, ubicadas en su Título IV, que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas, «en cuan-

⁵ En el que, tras afirmar que el Estado debe estimular y apoyar la creación y la actividad de las sociedades cooperativas, se dispone lo siguiente: «la ley definirá los beneficios fiscales y financieros de las cooperativas, así como las condiciones más favorables para la obtención de crédito y ayuda técnica».

⁶ BARBERENA BELZUNCE, I., *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 1992, pág. 135.

⁷ Vide la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre.

to que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad»⁸.

Las reglas de adaptación técnica se juzgan necesarias para acomodar las normas fiscales de proyección general a las singularidades propias de las sociedades cooperativas. A estas normas se suman un conjunto de beneficios fiscales que, en atención al tipo de cooperativa de que se trate, pasamos a describir a continuación:

A) *Cooperativas protegidas*

Las cooperativas protegidas son aquellas que se ajustan a las disposiciones de la Ley General de Cooperativas y que no han perdido la condición de cooperativa fiscalmente protegida, por incurrir en alguna de las circunstancias que enumera el artículo 13 de la Ley 20/1990. En este precepto se recogen, en una exhaustiva enumeración de las faltas que una cooperativa puede llegar a cometer, dieciséis supuestos muy diversos relacionados con la violación de los principios y normas que regulan la vida de estas entidades, tales como la falta de las dotaciones a los fondos obligatorios, las retribuciones a los socios en cuantías inadecuadas, la existencia de participaciones excesivas en entidades no cooperativas, la realización de actividades con terceros que no reúnan la condición de socios, el empleo de trabajadores por cuenta ajena por encima de los límites establecidos, la existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, o de una cifra de capital inferior al legal, etc.

La pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida sólo afecta a los beneficios tributarios, no a las normas que tienen por finalidad el respeto a las peculiaridades de las cooperativas, que se aplican a todas ellas, incluso a las no protegidas.

Los beneficios fiscales reconocidos a estas cooperativas son los siguientes:

En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se prevé la exención respecto de:

- Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- La constitución y cancelación de préstamos.
- Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.

En el Impuesto de Sociedades, consisten en la aplicación de un tipo reducido del 20% aplicable a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, mientras que el resto de operaciones realizadas con terceros no socios tributan al tipo general de este Impuesto, el 35%, recibiendo

⁸ *Ibidem.*

el mismo tratamiento que el resto de sociedades. Junto al tipo reducido del 20%, gozan de libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas laborales de la Comunidad Autónoma.

En los tributos locales, disfrutaban de una bonificación del 95 por 100 de la cuota resultante del:

- Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.

B) *Cooperativas especialmente protegidas. Primer grado*

Son cooperativas especialmente protegidas de primer grado aquellas que pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.

Estas cooperativas disfrutaban —además de los beneficios tributarios que acabamos de reseñar en relación con las cooperativas protegidas— de una exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y de una bonificación del 50% de la cuota íntegra en el Impuesto sobre Sociedades.

C) *Cooperativas especialmente protegidas. Segundo y Ulterior grado*

A las cooperativas de segundo y ulterior grado se les reconocen los beneficios fiscales atribuidos a las cooperativas protegidas.

Si se asocian exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas, disfrutarán además de los beneficios fiscales previstos para éstas últimas, de manera que son tratadas como si fuesen cooperativas especialmente protegidas de primer grado desde el punto de vista fiscal. Sin embargo, cuando las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, (además de los beneficios fiscales previstos para las protegidas), sólo disfrutarán de la bonificación del 50% en el Impuesto sobre Sociedades sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas exclusivamente con las cooperativas especialmente protegidas.

D) *Uniones, Federaciones y Confederaciones de cooperativas*

Junto a las protegidas y especialmente protegidas, la ley prevé un tratamiento fiscal específico a las Uniones, Federaciones y Confederaciones de cooperativas, reconociéndoles los beneficios fiscales siguientes:

- Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para los mismos actos, contratos y operaciones que las cooperativas especialmente protegidas.
- Exención del Impuesto sobre Sociedades, en los términos establecidos en los artículos 120 a 122 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, relativo al régimen de las entidades parcialmente exentas.
- Bonificación del 95 % de la cuota, y, en su caso, de los recargos, del Impuesto sobre Actividades Económicas.

E) *Cooperativas de crédito*

Estas cooperativas, constituidas con arreglo a la Ley 13/1989 de 26 de mayo, tienen por objeto social servir a las necesidades financieras de sus socios y de terceros mediante el ejercicio de las actividades propias de las Entidades de Crédito. Se les reconocen los beneficios fiscales atribuidos a las cooperativas protegidas, con la salvedad de que en el Impuesto sobre Sociedades, la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos se grava al tipo reducido del 25 %, un 5% más elevado que el que resulta de aplicación a éstas, y no se les otorga la libertad de amortización de activo fijo nuevo adquirido en el plazo de tres años desde la constitución.

El régimen fiscal favorable de las cooperativas que acabamos de describir brevemente encuentra fundamento, como hemos avanzado, en el peculiar funcionamiento de las mismas, orientadas a la realización de los principios cooperativos reflejados en un beneficio e interés común que repercute directamente en beneficio de la sociedad.

Este hecho se refleja en la imposición a las cooperativas de unas obligaciones específicas, previstas en la Ley 27/1999, a las que no están sujetas el resto de empresas. Tal es el caso de la constitución de fondos sociales obligatorios, gestionados de acuerdo con un minucioso régimen legal y estatutario, como son el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y el Fondo de Educación y Promoción (FEP), cuyas dotaciones no pueden repartirse entre los socios, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa.

La razón de ser del FRO coincide con la que justifica la existencia de una reserva legal en otras sociedades, cual es el fortalecimiento patrimonial de la cooperativa, su consolidación, desarrollo y garantía. Se trata de una

obligación que la ley tradicionalmente impone a la cooperativa por su especial naturaleza de sociedad con capital variable y con el fin de dotarle de mayor credibilidad y seguridad frente a los terceros⁹. Las partidas que lo integran no pertenecen a nadie en particular, no son objeto de redistribución, característica que para MORILLAS JARILLO y FELIÚ REY se explica «por la proyección social que persiguen las sociedades cooperativas: el patrimonio colectivo se destina a hacer efectivo el principio de solidaridad entre sus socios actuales y futuros, o respecto a personas ajenas a la cooperativa que experimenten las mismas necesidades, porque, si llega a disolverse la cooperativa, el remanente del Fondo se destina a la promoción del cooperativismo»¹⁰.

A diferencia del FRO, la finalidad del FEP no es económica, sino que se destina a la realización de actividades que repercuten directamente en beneficio de la comunidad, y en la consecución del interés general. Pueden ser agrupadas en tres categorías:

a) *Actividades relacionadas con el cooperativismo:*

- La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.
- La difusión del cooperativismo.
- La promoción de las relaciones inter-cooperativas.

b) *Actividades relacionadas con la sociedad:*

- La formación y educación de los socios y trabajadores en materias relativas a la actividad societaria, laboral y demás relacionadas con la sociedad.
- La formación y educación de los socios en técnicas empresariales, económicas o profesionales.
- La formación en la dirección y control empresarial adecuada a los miembros del órgano de administración o los interventores.

c) *Actividades de interés general:*

- La promoción cultural profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario.
- La promoción de acciones de protección medioambiental y desarrollo sostenible.
- La realización de objetivos de incidencia social y de lucha contra la exclusión social.

⁹ CRESPO MIEGIMOLLE, M., *Régimen fiscal de las cooperativas...*, op. cit., pág. 164.

¹⁰ *Curso de cooperativas*, Tecnos, Madrid, 2002 pág. 439.

La condición de inembargables y no repartibles de los fondos descritos provoca que el excedente máximo distribuible en las cooperativas sea inferior al que se genera en otro tipo de sociedades de capitales, de este modo se asegura el cumplimiento de los fines referidos y el cumplimiento de los valores y principios que guían el funcionamiento de estas entidades.

Pese a las peculiaridades que presenta su régimen fiscal, hay que precisar —siguiendo al profesor RODRIGO RUIZ— que «en la inmensa mayoría de ocasiones, las cooperativas, se rigen por la regulación tributaria general sin particularidades de ningún género, no solo en cuanto a los tributos a los que se encuentran sujetas, sino también en cuanto a las otras obligaciones y deberes que el ordenamiento fiscal impone (de retener, de repercutir, de suministrar información de las operaciones que realizan con los socios o con terceras personas, etc.)¹¹».

No obstante, en puridad, las sociedades cooperativas disfrutan de algunos beneficios fiscales que por su posible condición de excepción al régimen al que se someten el resto de entidades mercantiles, son, para la Comisión europea, susceptibles de distorsionar la libre competencia.

La aptitud de la Comisión frente al tratamiento fiscal favorable de las cooperativas, ha sido en general, muy positiva, reconociendo la importancia y la valiosa contribución de las cooperativas a la economía y a la sociedad. En la referida Comunicación sobre el fomento de las cooperativas en Europa, se señala que dadas las peculiaridades jurídicas de las mismas, puede aceptarse un tratamiento fiscal específico que suponga protección o beneficio, si bien, este debe ser proporcional a «las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha forma societaria».

En virtud de esta doctrina, la Comisión en su Decisión de 11 de noviembre de 2002, relativa a 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 especialmente protegidas debían entenderse amparados por «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.

Frente a la postura de la Comisión, se presentó recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de la UE, que en Sentencia de 12 de diciembre de

¹¹ «El régimen fiscal de la cooperativa», *Manual de Derecho de sociedades cooperativas*, MERINO HERNÁNDEZ, S. (dir.), Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 2008, pág. 465.

2006 (asunto T-146/03) declaró las medidas constitutivas de ayudas de Estado contrarias al mercado común.

Dicha resolución ha provocado que la Comisión europea haya iniciado, a principios de este mismo año, una investigación formal del régimen fiscal de las sociedades cooperativas en el ordenamiento español, coincidente con la que tiene lugar en otros Estados de la Unión, como es el caso de Francia¹² e Italia¹³, en la que se cuestiona la generalidad de la medida tras apreciar indicios de su carácter selectivo, al entender que puede suponer una derogación parcial o total del régimen que se aplica al resto de entidades empresariales.

En el ordenamiento español, el acercamiento del régimen general contenido en la norma de algunos de los impuestos sobre los que recaen los beneficios fiscales referidos ha provocado la generalización del beneficio recogido en la Ley 20/1990, y con la extensión al resto en entidades, la im-

¹² En mayo de 2004, la Comisión europea recibió una queja presentada por la Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional, acerca del régimen fiscal de las cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas. En atención al requerimiento, la Dirección General de Agricultura de la Comisión inició un procedimiento de información (NN99/2005), en tramitación a día de hoy.

¹³ A mayor abundamiento sobre la controversia surgida con las cooperativas italianas, *Vide* QUATTROCCHI, A., «Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, 2008, pág. 1093 y ss.; SALVINI, L., «Le misure fiscali per la cooperazione», *Aiuti di Stato in materia fiscale*, SALVINI, L. (dir.), Cedam, Padova, 2007, págs. 487 y ss.; GRAZIANO, F., «Agevolazioni tributarie per la società cooperative e aiuti di Stato», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 2, 2006, págs. 465 y ss.; SARTI, A., «Il regime tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato», *Rassegna Tributaria*, núm. 3, 2006, págs. 938 y ss.; DI PIETRO, A., «Le cooperative sul mercato italiano», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, conjuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 11 settembre 2008; CARINCI, A., «Imprese lucrative ed imprese cooperative. comparabilità dei regimi fiscali e carattere strutturale delle agevolazioni», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, conjuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 12 settembre 2008; MÜNKNER, H., «Taxation of Co-operatives and in some EU Member States», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, conjuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 12 settembre 2008; PARISOTTO, R., «L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, conjuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 11 settembre 2008.

posibilidad de que sea considerada una medida selectiva. Ejemplo de ello es la regulación actual del Impuesto sobre Sociedades¹⁴, y del Impuesto sobre Actividades Económicas¹⁵.

En el Impuesto sobre Sociedades, rigen unas reglas de valoración de las operaciones realizadas entre las sociedades y sus socios (operaciones vinculadas) que son prácticamente idénticas a las que establecidas por la Ley de 1990 para valorar las operaciones entre las cooperativas y sus socios. El tipo de gravamen de las sociedades de mediana y pequeña dimensión se ha reducido hasta el 25% para los beneficios inferiores a unos 120.000 euros anuales, lo que ha supuesto equiparar su gravamen, por ejemplo, al aplicable a los resultados cooperativos de las cooperativas de crédito. Además, el tipo general se ha visto reducido hasta el 30%.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Actividades Económicas hay que recordar que en estos momentos están exentas todas las personas físicas y las entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, en este último caso siempre que su volumen de operaciones sea inferior a 1.000.000 de euros, lo que origina que un buen número de cooperativas se encuentren exentas por la aplicación del régimen general del tributo, sin necesidad de acudir al beneficio fiscal previsto en la Ley especial. En estos casos la medida, según lo que hemos señalado, no tendría la consideración de ayuda de Estado.

Pero incluso de no ser así, de no haberse generalizado la exención y el tratamiento fiscal favorable a ciertas figuras, parece como mínimo cuestionable que la promoción de entidades que no son iguales al resto de sociedades dada su propia naturaleza y los fines que persiguen, pueda incurrir en la prohibición prevista en el artículo 87. 1 del Tratado.

El Tribunal de Justicia ha interpretado que en el concepto de ayuda no tienen cabida las medidas que introducen una diferenciación entre empresas cuando ésta resulte de la naturaleza y estructura del sistema de cargas que éstas soportan y en el que se enmarcan¹⁶. En el ámbito de las cooperativas, no cabe ninguna duda de que las obligaciones que éstas asumen son considerables y no se presentan en el resto de figuras societarias, lo cual

¹⁴ Contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁵ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹⁶ *Vide* entre otras, las STJCE de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 33; de 20 de septiembre de 2001, Banks, C-390/98, Rec. p. I-6117, apartado 3 y de 26 de septiembre de 2002, España/Comisión, C-351/98, Rec. p. I-8031, apartado 43.

precisa y justifica cierto trato favorable en determinadas obligaciones tributarias.

Es más, debería instarse un reconocimiento comunitario de la importante labor que éstas realizan en el cumplimiento de los fines perseguidos por la Unión que conlleve la aceptación de una fiscalidad y tratamiento especial, amparadas —en opinión del profesor CALVO ORTEGA— en las siguientes razones: «primera, la Unión Europea está obligada por el Tratado a realizar una política social y a buscar la cohesión económica y social. Segunda, las citadas entidades realizan actividades de interés general que se inscriben en esas finalidades comunitarias. Tercera, los titulares del capital de estas entidades tienen importantes limitaciones en la gestión y disposición de los bienes en relación con el modelo de sociedad mercantil, normalmente, están obligados a la dotación de fondos irrepatriables»¹⁷.

Son la destacada función social y el interés público que persiguen los verdaderos fundamentos del tratamiento fiscal favorable concedido a estas entidades. De los siete principios contenidos en la Carta Cooperativa a los que nos referimos con anterioridad, hay uno especialmente importante para defender un régimen fiscal beneficioso, cual es el de «interés por la comunidad», que según la Declaración dada en 1995 por Alianza Cooperativa Internacional, exige que «al mismo tiempo que se centran en las necesidades y deseos de los socios... trabajen para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades».

En interés de la comunidad y empresa europea, y con la intención hacer frente a las dificultades por las que atraviesa la economía en estos momentos, la Comisión europea ha elaborado un Reglamento, el número 800/2008, de 6 de agosto, por el que se aprueban nuevas ayudas estatales que se declaran automáticamente compatibles con el mercado común cuando sean destinadas al crecimiento y al empleo¹⁸.

Las categorías de ayudas autorizadas por el Reglamento son de muy diversa índole y categoría¹⁹, con ellas se permite a los Estados miembros

¹⁷ «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pág. 60.

¹⁸ Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea con fecha de 9 de agosto de 2008.

¹⁹ Las ayudas compatibles recogidas en el Reglamento 800/2008 de la Comisión son las siguientes:

- La inversión y el empleo en favor de las PYME.
- Las pequeñas empresas recientemente creadas por mujeres empresarias.
- Los servicios de consultoría de las PYME.
- La participación de las PYME en ferias.
- La aportación de capital de riesgo.
- La investigación y el desarrollo.

—afirma la Comisaria de Competencia, NEELIE KROES— «conceder ayudas específicamente destinadas a crear empleo, impulsar la competitividad y mejorar el medio ambiente sin necesidad de intervención alguna de la Comisión, en consonancia con el Plan de acción de ayudas estatales y la Ley de la Pequeña Empresa»²⁰.

De este modo considera la Comisión que está cumpliendo sus compromisos de facilitar y acelerar la concesión de ayudas estatales por los Estados miembros en las formas más adecuadas con el desarrollo del mercado comunitario y la libre competencia. Un conjunto de ayudas nuevas que van destinadas a lograr objetivos que precisamente constituyen algunas de las metas y principios del movimiento cooperativo, tales como la creación de un empleo de calidad, la inversión en formación de los recursos humanos o el desarrollo sostenido de las comunidades en que se asientan en su faceta económica, cultural y social, lo cual resulta cuanto menos sorprendente a la luz de los procedimientos de investigación formal referidos.

-
- Los estudios técnicos de viabilidad.
 - Los costes de los derechos de propiedad industrial de las PYME.
 - La investigación y el desarrollo en los sectores agrícola y pesquero.
 - Las empresas jóvenes innovadoras.
 - Los servicios de asesoramiento y los servicios de apoyo a la innovación.
 - La cesión de personal muy cualificado.
 - La formación.
 - La contratación de trabajadores desfavorecidos en forma de subvenciones salariales.
 - El empleo de trabajadores discapacitados en forma de subvenciones salariales.
 - La compensación de los costes adicionales del empleo de trabajadores discapacitados.
 - La inversión y el empleo regionales.
 - Las pequeñas empresas recientemente creadas en regiones asistidas.
 - Las inversiones para superar las normas comunitarias de protección del medio ambiente.
 - La adquisición de vehículos de transporte que superen las normas comunitarias de protección del medio ambiente.
 - La adaptación anticipada de las PYME a las futuras normas medioambientales.
 - La inversión en medidas de ahorro energético.
 - La inversión en la cogeneración de alta eficiencia.
 - La inversión en el fomento de las energías renovables.
 - Los estudios sobre el medio ambiente.
 - El medio ambiente, en forma de desgravaciones fiscales.

²⁰ Opinión recogida en Nota de Prensa de 7 de julio de 2008 (IP/08/1110), disponible en http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/reform/reform.cfm.

A este respecto, coincidimos con la profesora ALGUACIL MARÍ cuando pone de relieve «la conveniencia de plantear a la Comisión la emisión de unas Directrices de ayudas para las Entidades de Economía Social, que tuvieran en cuenta el valor añadido de éstas en relación con las PYME» («El cuestionamiento del régimen fiscal de las cooperativas españolas: razones y sujetos», *La economía social. Desarrollo humano y económico. III Congreso de la Red RULESCOOP*, Servicio de Publicaciones de la Universidad del País Vasco, Guipúzcoa, 2008, págs. 424 y 425).

3. Conclusión

Intentar restringir el trato fiscal aplicable a las cooperativas y considerarlo ayudas de Estado puede suponer a largo plazo la salida del mercado de esta forma societaria, situándolas en una desventaja competitiva real respecto a las sociedades de capital. Esto implicaría un efecto contrario al equilibrio en el mercado que se pretende defender desde la Dirección General de la Competencia, al eliminar un tipo empresa que, con los beneficios fiscales referidos, consigue actuar en plano de igualdad respecto al resto.

Beneficios fiscales que, no olvidemos, obedecen al mandato constitucionalmente previsto en el artículo 129.2, mediante el que se lleva a cabo la obligada promoción de las sociedades cooperativas con la finalidad de lograr el mayor provecho posible para la comunidad, el ansiado interés general, máxima que informa el nacimiento y funcionamiento de la Unión Europea, cuando el artículo 2.º del Tratado constitutivo determina que la Comunidad tendrá por misión: «un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros».

Bibliografía

- ALGUALCIL MARÍ, P., El cuestionamiento del régimen fiscal de las cooperativas españolas: razones y sujetos», *La economía social. Desarrollo humano y económico. III Congreso de la Red RULESCOOP*, Servicio de Publicaciones de la Universidad del País Vasco, Guipúzcoa, 2008.
- BARBERENA BELZUNCE, I., *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 1992.
- CALVO ORTEGA, R., «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005.
- CRESPO MIEGIMOLLE, M., *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- GRAZIANO, F., «Agevolazioni tributarie per la società cooperative e aiuti di Stato», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 2, 2006.
- CARINCI, A., «Imprese lucrative ed imprese cooperative. comparabilità dei regimi fiscali e carattere strutturale delle agevolazioni», *Atti del convegno: L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizado da Euricse, con-

- giuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 12 settembre 2008.
- DI PIETRO, A., «Le cooperative sul mercato italiano», Atti del convegno: *L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizzato da Euricse, congiuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della cooperazione, Trento, 11 settembre 2008.
- MÜNKNER, H., «Taxation of Co-operatives and in some EU Member States», Atti del convegno: *L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizzato da Euricse, congiuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 12 settembre 2008.
- PARISOTTO, R., «L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo», Atti del convegno: *L'impresa cooperativa tra fiscalità nazionali e mercato europeo*, organizzato da Euricse, congiuntamente con la Scuola Europea di Alti Studi Tributari (SEAST) dell'Università di Bologna, l'Università di Trento e la Federazione Trentina della Cooperazione, Trento, 11 settembre 2008.
- QUATTROCCHI, A., «Le norme in materia di aiuti di Stato in ambito comunitario e il regime tributario delle società cooperative», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, 2008.
- RODRIGO RUIZ, M., «El régimen fiscal de la cooperativa», *Manual de Derecho de sociedades cooperativas*, MERINO HERNÁNDEZ, S. (dir.), Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi, Vitoria, 2008.
- SALVINI, L., «Le misure fiscali per la cooperazione», *Aiuti di Stato in materia fiscale*, SALVINI, L. (dir.), Cedam, Padova, 2007.
- SANZ JARQUE, J.J., *Sociedades cooperativas. Teoría General y Régimen. El nuevo Derecho cooperativo*, Comares, Granada, 1994.
- SARTI, A., «Il regimen tributario delle società cooperative e la sua compatibilità con il divieto comunitario degli aiuti di Stato», *Rassegna Tributaria*, núm. 3, 2006.