

# El régimen fiscal de las cooperativas ¿respetan el régimen comunitario de ayudas de Estado?<sup>1</sup>

Prof. Dr. Isaac MERINO JARA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UPV/EHU)

---

**Sumario:** I. Introducción. II. Ventaja y selectividad. III. La naturaleza y la estructura del sistema fiscal como excepción. IV. Interés general y compensación. V. El concepto de ayuda existente y el concepto de minimis. VI. Confianza legítima. VII. Conclusión.

---

## **Resumen:**

El tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas españolas ha sido recientemente cuestionado desde la óptica de su adecuación al régimen comunitario sobre ayudas de Estado. En el presente trabajo, a la luz de recientes pronunciamientos de la Comisión europea y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se examinarán los criterios legalmente establecidos para que medidas fiscales como la referida sean declaradas contraria a la libre competencia junto a las causas y principios que excluyen tan consideración.

## **Abstract:**

The tax treatment of Spanish cooperatives has been recently questioned from the from the viewpoint of its adequacy to the Community rules on State aid. In this paper, in light of recent rulings by the European Commission and the Court of Justice of the European Union, we will examine the legally established criteria for the said fiscal measures as may be declared contrary to free competition and the causes and principles that exclude this consideration.

## **I. Introducción**

En los últimos tiempos se ha venido cuestionando la fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de las ayudas de estado, en distin-

---

<sup>1</sup> Este trabajo se inscribe en el Proyecto de investigación «La Economía Social: aspectos tributarios», IT304-10, financiado por el Departamento de Educación, Universidades e Investigación del Gobierno Vasco.

tos Estados europeos<sup>2</sup>. Aunque los regímenes fiscales de las cooperativas de los distintos Estados son diversos, trataremos de avanzar algunos criterios a la luz de los más recientes pronunciamientos, bien de la Comisión Europea, como es el caso de la Decisión de 14 de diciembre de 2009, bien del Tribunal de Justicia, como es el caso de las Conclusiones del Abogado General Jääskinen, presentadas el 8 de julio de 2010, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08. No parece que a nivel comunitario, la situación, con carácter general, esté decantada en contra de un tratamiento fiscal singularizado de las cooperativas<sup>3</sup>. La *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, 23-2-2004 COM (2004), 18 final, constituye buena prueba de la cautela con la que, de momento, se estaban conduciendo las instituciones comunitarias, pues en ella podemos leer, en el apartado relativo al tratamiento fiscal y otros beneficios, lo siguiente:

*«Determinados Estados miembros (como Bélgica, Italia y Portugal) consideran que las restricciones inherentes a la naturaleza específica del capital de las cooperativas requieren un tratamiento fiscal diferenciado. Por ejemplo, el que las participaciones de las cooperativas no coticen en Bolsa (y, por tanto, no sean negociables) puede implicar que sea casi imposible materializar los beneficios. Además, el hecho de que las participaciones se reembolsen a su valor nominal (no tienen valor especulativo) y las plusvalías sean normalmente limitadas pueden disuadir a eventuales socios. Asimismo, las cooperativas a menudo están sujetas a requisitos estrictos en materia de dotación a reservas. Aunque puede aceptarse cualquier tratamiento fiscal específico, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas debe respetarse el principio que establece que cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula y no debe ser una fuente de competencia desleal. Además, cualquier otro “beneficio” no debe servir para que cooperativas ficticias aprovechen la fórmula cooperativa para escapar a sus obligaciones sobre publicidad y gobernanza empresarial. La Comisión invita a los Estados miembros a que, cuando estudien un tratamiento fiscal apropiado y proporcional para el capital social y las reservas*

---

<sup>2</sup> M.<sup>a</sup> P. ALGUACIL MARÍ, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», *Revesco*, núm. 102, 2010, pág. 10.

<sup>3</sup> *Vide* R. CALVO ORTEGA, «Armonización fiscal en la Unión Europea y su reflejo en la Economía Social», *Anuario Iberoamericano de la Economía Social*, núm. 1, 2010, págs. 192-196.

*de las cooperativas, velen para que dichas normas no creen situaciones que limiten la competencia<sup>4</sup>.»*

En ese sentido, resultó muy positiva para las cooperativas españolas la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002 de la que recogemos algunos de sus considerandos:

*«146) Pero los beneficios fiscales de los que disfrutaban las sociedades cooperativas han de considerarse en conjunción con las obligaciones que las normas de ajuste técnico producen en las cooperativas. Como señala la Confederación de Cooperativas Agrarias de España en sus observaciones, este beneficio fiscal no puede considerarse de forma desconectada con el coste fiscal de los retornos en la renta del socio cooperativista en el [impuesto sobre la renta de las personas físicas] que tiene unas características completamente distintas al dividendo en una empresa capitalista. La atenuación en la doble imposición efectuada en la relación sociedad capitalista-socio (dividendo empresarial) no tiene contrapartida en la relación sociedad cooperativa-socio cooperativista (retorno cooperativo), por lo cual el retorno tiene una mayor carga fiscal que el dividendo. El beneficio que pudiera obtener la cooperativa por la deducción en la cuota del impuesto de sociedades queda corregido por la doble imposición con respecto al [impuesto sobre la renta de las personas físicas] que se aplica al socio de la cooperativa y su incremento de tributación por esta vía.*

*147) La fiscalidad de las cooperativas agrarias debe analizarse en su conjunto y responde a elementos diferenciadores en cuanto a su estructura, conteniendo elementos beneficiosos a la par que obligaciones específicas (dotaciones a fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición).*

*148) Por consiguiente, a la vista de las informaciones que han sido facilitadas por España y por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España, la Comisión considera que las modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley [...] en la legislación de las cooperativas agrarias, no ofrece a éstas una ventaja que aligere las cargas que gravan su presupuesto y no constituyen una medida fiscal selectiva que afecte a los recursos del Estado. Por lo tanto esta medida no es una ayuda de Estado a efectos del párrafo primero del artículo 87 [CE].»*

---

<sup>4</sup> En el marco del Derecho de la competencia, el concepto de «empresa» comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación. Constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado. Sobre el concepto de empresa en el marco del régimen comunitario de ayudas de estado, Vide L. PEVERINI, «La nozione di impresa», *Aiuti di stato in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI), CEDAM, Padova, 2007, págs. 157 y ss.

No obstante, dicha Decisión se anuló por la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia por falta de motivación. (Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (Asunto T-146/03). La sorpresa mayúscula se produce cuando se conoce la Decisión de 14 de diciembre de 2009 (Ayuda n.º C 22/2001) que sustituye a la anulada, contra la cual se ha interpuesto recurso, ante el Tribunal General, el 6 de abril de 2010, Confederación de Cooperativas Agrarias de España y CEPES/Comisión, (As. T-156/10) (2010/C 148/75) (DOUE 5-06-2010)

Las partes demandantes invocan cinco motivos de anulación:

- El primer motivo se basa en la violación por la Comisión del derecho de las partes interesadas en el procedimiento a ser oídas, al haber adoptado la Comisión la Decisión impugnada, que presenta conclusiones diametralmente distintas a las contenidas en la Decisión Inicial, sin haber reabierto el procedimiento formal ni dado a las partes interesadas ocasión de presentar sus observaciones.
- El segundo motivo censura que la Comisión se apartara del mandato de la sentencia dictada en el asunto T-146/03, que sancionaba únicamente la ausencia de motivación suficiente en ciertos aspectos de la Decisión Inicial. En lugar de corregir dichos extremos, la Comisión procedió a revisar elementos de su Decisión Inicial no cuestionados por el juzgador. Esta actuación de la Comisión infringe los principios de seguridad jurídica y confianza legítima de las partes interesadas.
- En tercer lugar, las demandantes contestan la calificación de la medida como ayuda de Estado, por considerar que no basta afirmar que, por una fiscalidad diferentes a las sociedades, las cooperativas agrarias que no realizan el 100 % de su actividad con sus socios (modelo cooperativo mutualista puro) disfrutaban de una «ventaja», ignorando que cooperativas y sociedades de capital no se encuentran en una situación fáctica ni jurídica similar. Además, incluso si se aceptase esta comparación —*quod non*— el régimen fiscal de las cooperativas no supone una ventaja, sino diferencias justificadas por la economía y naturaleza del sistema fiscal español, como la propia Comisión había reconocido en la Decisión inicial, no cuestionada en este punto la sentencia de 12 de diciembre de 2006.
- En cuarto lugar, y con carácter subsidiario, las partes demandantes consideran que la Comisión no ha motivado suficientemente y ha errado en el análisis de compatibilidad de la medida, a la luz de lo dispuesto en el artículo 107, 3, letra c), del TFUE, y que dicha medida hubiera debido de clararse compatible.
- Por último, las partes demandantes contestan la orden de recuperación contenida en la Decisión impugnada.

Decíamos antes que las conclusiones del Abogado General Jääskinen, presentadas el 8 de julio de 2010, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, pueden ser útiles en la medida en que anticipan la existencia de una próxima Sentencia del Tribunal de Justicia, pero puede que no sea así, dadas las cautelas con las que se expresa el AG a la hora de pronunciarse sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial, que se bifurca en las tres siguientes:

*«1) Las ventajas fiscales otorgadas a las sociedades cooperativas al amparo de los artículos 10, 11, 12, 13 y 14 del DPR [n.º 601/1973], ¿son compatibles con la normativa sobre la competencia y, en particular, pueden calificarse de ayudas de Estado con arreglo al artículo 87 CE, sobre todo en presencia de un sistema inadecuado de vigilancia y corrección de los abusos, como el establecido en el Decreto Legislativo C.P.S. n.º 157 [de 14 de diciembre de 1947]?»*

*2) En particular, por lo que respecta al problema de la calificación de ayudas de Estado de las ventajas fiscales controvertidas, ¿dichas ventajas pueden considerarse proporcionadas en relación con los fines atribuidos a las empresas cooperativas? ¿La valoración de la proporcionalidad puede referirse, no sólo a cada medida considerada aisladamente, sino también a la ventaja que suponen las medidas consideradas en conjunto, con la consiguiente alteración de la competencia?»*

*3) Para responder a las cuestiones anteriores, procede tener en cuenta que, posteriormente, el sistema de vigilancia ha resultado gravemente debilitado a causa de la reforma del Derecho de sociedades, principalmente en lo que respecta a las cooperativas de mutualidad preponderante, y no totalmente mutualísticas, con arreglo a la Ley n.º 311/2004.*

*4) Prescindiendo de la posibilidad de calificar de ayudas de Estado las ventajas de que se trata, ¿puede calificarse de abuso de derecho la utilización de la forma de sociedad cooperativa, no sólo en los casos de fraude o simulación, sino también cuando la utilización de dicha forma de sociedad se realice con el fin exclusivo o principal de obtener un ahorro fiscal?»*

La respuesta que se propone por el Abogado General es la siguiente: que el Tribunal «declare inadmisibles las cuestiones prejudiciales planteadas por la Corte suprema di cassazione», o bien, que, «con carácter subsidiario, sólo declare admisible la primera cuestión prejudicial y la responda en el sentido de que un régimen fiscal de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo que, aunque se trate de una aplicación general, tenga por objeto declarar exento el rendimiento correspondiente al excedente social generado por el trabajo de los socios, como el establecido en el artículo 11 del DPR n.º 601/1973, en la medida en que resulta directamente de los

principios fundadores y reguladores del sistema fiscal aplicable en lo que respecta a la tributación de las sociedades cooperativas, no puede considerarse una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1»<sup>5</sup>.

## II. Ventaja y selectividad

Como señala MANZANO SILVA, «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 de empresa que, con los beneficios fiscales referidos, consigue actuar en plano de igualdad respecto al resto»<sup>6</sup>.

No obstante ello, no podemos dar por zanjada la cuestión con estas palabras, vamos a repasar algunos elementos del concepto de ayuda de estado para tratar de fundamentar un tratamiento fiscal diferenciado para las cooperativas.

En el artículo 107 del Tratado de la Unión Europea se establece 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».

En relación con el criterio de «ventaja» diremos que, según jurisprudencia reiterada, el concepto de ayuda es más general que el de subvención, dado que incluye no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones del Estado que, bajo distintas formas, reducen las cargas que suelen gravar el presupuesto de una empresa y que, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. En ese sentido, según la *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DO C 384, p. 3), tal ventaja puede concederse mediante una reducción de la carga fiscal de la empresa de distintas formas, concretamente: mediante la reduc-

---

<sup>5</sup> A partir del 1 de diciembre de 2009, como consecuencia de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, los artículos 87, 88 y 89 del Tratado CE se sustituyen, respectivamente, por los artículos 107, 108 y 109 del TFUE.

<sup>6</sup> E. MANZANO SILVA, *Ayudas de Estado de carácter fiscal: régimen jurídico*, Thomson-Reuters, Pamplona, 2009, pág. 91.

ción de la base imponible (deducciones especiales, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.); mediante la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.), o mediante el aplazamiento, la anulación o, incluso, el reescalonomamiento excepcional de la deuda fiscal.

Pues bien, como señalan las Conclusiones del Abogado General Jääskinen, presentadas el 8 de julio de 2010, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, para determinar si se trata de una ventaja ha de compararse la situación de la empresa beneficiaria en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión. Además, como señala después el AG, para calificar una determinada medida fiscal como ventaja no es suficiente realizar un planteamiento formal, el planteamiento tiene que ir a la sustancia, es decir, a los efectos económicos de las disposiciones cuestionadas. En efecto, pese a la identificación de un determinado tipo de ventaja, por ejemplo en forma de desgravación fiscal, ha de examinarse si éste no es un medio de excluir la aplicación de una disposición fiscal a favor de otra. A título ilustrativo, una exención fiscal puede dirigir la imposición de una determinada actividad hacia otro régimen<sup>7</sup>. El beneficio fiscal también puede ser equilibrado o justificado por las obligaciones que se derivan de la estructura jurídica de una determinada forma de persona jurídica, lo que excluye el carácter de una ventaja en sentido económico. El problema para el sector es que el Abogado General solo ve con buenos ojos el régimen fiscal aplicable a las cooperativas, cuando éstas cumplan los criterios derivados de las disposiciones estrictas sobre su carácter mutualista. Efectivamente desde un punto de vista económico, no considera que

---

<sup>7</sup> Como apunta en nota el Abogado General Jääskinen «Éste parece ser el caso de la exención prevista en el artículo 10 DPR n.º 601/1973 con respecto a las actividades agrícolas. En efecto, (...) según las normas generales de fijación del el *imposta sul reddito delle società* (IRES), el rendimiento efectivo de las sociedades cooperativas está sujeto íntegramente a tributación. De ello se desprende que el agricultor que aporta sus productos a una cooperativa sigue sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre la base de la renta catastral, por el mero hecho de que posee un terreno agrícola, como cualquier otro agricultor, y de que, además, la cooperativa —y, a través de ella, el socio— sigue sujeta al IRES sobre los rendimientos derivados de la transformación, de la venta, etc., de sus productos, mientras que el agricultor independiente no paga ningún impuesto sobre este tipo de rendimiento. Por consiguiente, la función de la exención controvertida es reequilibrar esta desigualdad de trato, que —si no se corrigiera— desincentivaría completamente el uso de la forma de la cooperativa como modalidad de asociación entre agricultores. Además, ha de añadirse que la fiscalidad de las sociedades personalistas se rige a menudo por el principio de la transparencia antes mencionado, según el cual la sociedad está exenta del impuesto, pero sus rendimientos son gravados a cargo de los socios con independencia del hecho de que el beneficio haya sido o no distribuido».

la exención prevista en el artículo 11, apartado 1, del DPR n.º 601/1973<sup>8</sup> constituye una ventaja comprendida en el artículo 87 CE, apartado 1, pues, en su opinión «de los autos se desprende de que el régimen general de tributación de las personas jurídicas no está destinado a aplicarse a las sociedades que siguen el principio mutualista, sin perjuicio de algunas excepciones. En mi opinión, 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». En la misma línea se sitúa la Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2009, pues considera que cuando una cooperativa lleva a cabo operaciones con no miembros, actúa en el mercado de la misma manera que cualquiera otra empresa y no existen justificaciones para tratarla de manera diferente en comparación con las demás empresas. Como señala ALGUACIL MARÍ, la Comisión para aplicar el juicio de comparación o «*derogation test*», respec-

---

<sup>8</sup> El Decreto del Presidente de la República n.º 601 de 29 de septiembre de 1973, por el que se regulan las ventajas fiscales, en su versión a la sazón, vigente (1984 a 1993) establecía en su artículo 11, dedicado a las Cooperativas de producción y de trabajo, lo que sigue:

*«1. Los rendimientos de las cooperativas de producción y de trabajo y de sus consorcios estarán exentos del impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y del impuesto local sobre el beneficio si el importe de las remuneraciones efectivamente abonadas a los socios que aporten su trabajo de manera continua, incluidas las cantidades previstas en el último apartado, no es inferior al 60% del importe global de los costes restantes, con excepción de los relativos a las materias primas y suministros. Si el importe de las remuneraciones es inferior al 60%, pero no al 40%, del importe global de los costes restantes, el impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y el impuesto local sobre el beneficio se reducirán a la mitad.*

*2. En lo que respecta a las sociedades cooperativas de producción, las disposiciones del apartado anterior se aplicarán siempre que los socios cumplan todas las exigencias previstas con respecto a los socios de las cooperativas de trabajo por el artículo 23 del Decreto Legislativo [...] del Jefe provisional del Estado [n.º 1577] de 14 de diciembre de 1947, con sus modificaciones ulteriores.*

*3. Para calcular los rendimientos de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo y de sus consorcios, podrán deducirse los importes abonados a los socios trabajadores en concepto de complemento de las retribuciones hasta un límite de los salarios ordinarios incrementados en un 20%.»*

to del régimen «general», se decanta por considerar «el régimen del que la tributación de las cooperativas constituye una excepción es el régimen general de los impuestos afectados, lo que equivale a decir que es el de las sociedades de capital», es decir, «la Comisión utiliza con claridad en el caso español un criterio que ya había usado para medir la compatibilidad en el caso italiano<sup>9</sup>, y que se apunta con más firmeza en la Decisión sobre la fiscalidad noruega: la única cooperativa que no está en la misma situación que una sociedad de capital es la que la Comisión califica de “mutualidad pura”: aquella que realiza operaciones únicamente con socios. Esto se expresa en la Decisión noruega, pero asimismo en la española, donde no queda claro si la cooperativa “con rasgos distintos a la sociedad de capitales” es la que opera con exclusividad con socios, o la de “mutualidad prevalente”; esto es, que opera con socios en más de un 50%<sup>10</sup>». La Comisión está anclada en el pasado, pues progresivamente se ha ido produciendo liberalización de las operaciones de la cooperativa con terceros y la crisis del principio de mutualidad<sup>11</sup>, sin que, por ello, deban eliminarse toda suerte de medidas fiscales que se vienen aplicando a las cooperativas, en atención a los intereses generales, como después veremos. No estamos de acuerdo con que el funcionamiento mutua sea el único fundamento del especial régi-

<sup>9</sup> Ni que decir tiene que es de importancia fundamental, por tanto, diferenciar las cooperativas de mutualidad prevalente de las cooperativas de mutualidad no prevalente, esencialmente, porque los beneficios fiscales se reservan a las primeras. M. TRAVAGLIONE, «Le agevolazioni tributarie delle cooperative ai fini delle imposte dirette», *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato* (a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO), Jovene editore, Napoli, 2009, pág.472. En ese sentido, debe tenerse presente que el artículo 14 (Requisitos de aplicabilidad de las ventajas) del DPR n.º 601/1973 tenía, a la sazón, el siguiente tenor:

«1. Las ventajas fiscales previstas en el presente título se aplicarán a las sociedades cooperativas y sus consorcios que se rijan por los principios de la mutualidad previstos por las leyes del Estado y estén inscritas en los registros prefecturales o en el archivo general de la cooperación.

2. Las exigencias que caracterizan la finalidad mutualista se considerarán cumplidas si las condiciones previstas en el artículo 26 del Decreto Legislativo del Jefe provisional del Estado n.º 1577 de 14 de diciembre de 1948, y sus modificaciones sucesivas, están expresamente previstas en los estatutos, sin posibilidad de excepción, y si dichas condiciones han sido comprobadas efectivamente durante el período impositivo y en los cinco ejercicios anteriores, o en su caso durante el período de tiempo que haya transcurrido después de la aprobación de los estatutos, cuando éste sea inferior a cinco años.

3. La Administración tributaria, previa consulta con el Ministerio de Trabajo o los otros órganos de vigilancia, controlará las condiciones de aplicabilidad de las ventajas fiscales.»

<sup>10</sup> M.ª P. ALGUACIL MARÍ, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores...», *op. cit.*, pág. 11.

<sup>11</sup> Vide E. GADEA, F. SACRISTÁN y C. VARGAS VASSEROT, *Régimen jurídico de la Sociedad Cooperativa del Siglo XXI. Realidad y propuestas de reforma*, Dykinson, Madrid, 2009, pág. 449 y ss.

men fiscal de las cooperativas, pero esa es la visión que al día de hoy parece tener la Comisión.

Junto a la existencia de una ventaja, la consideración o no de una medida estatal como selectiva constituye sin lugar a dudas otro aspecto controvertido del concepto de ayuda de estado. Efectivamente, el artículo 107 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas de Estado que «favorezcan a determinadas empresas o producciones», es decir, prohíbe las ayudas selectivas. La concurrencia o no de la selectividad de una medida fiscal requiere examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

Por ello, para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable.

Como afirma el Abogado General Sr. Jääskinen, a pesar de que existe una jurisprudencia muy abundante, el concepto de selectividad no es objeto de una calificación unívoca, en particular en lo que respecta a las medidas fiscales, y puntualiza que «el hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales», igualmente advierte que unas ayudas en forma de programa de ayudas pueden afectar a todo un sector económico y, no obstante, ser incompatibles con la libre competencia. Es cierto, por lo demás, añade, que el recurso a un determinado modelo de persona jurídica puede ser característico de un sector determinado o de una empresa determinada. En la Sentencia de 10 de enero de 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze y otros*, Rep.p.I-289) recuerda el Abogado General la Comisión sostenía que, al favorecer a determinadas empresas en función de su forma jurídica (fundaciones o personas jurídicas de Derecho público), así como a determinados sectores específicos (educación, sanidad pública, etc.) en los que éstas operan, la legislación nacional cumplía a primera vista el criterio de la selectividad, y el Tribunal de Justicia señaló, en cambio, que puesto que la medida controvertida no se aplicaba a todos los operadores económicos, no podía ser considerada como una medida general de política fiscal o económica ya que el beneficio fiscal en cuestión se otorgaba en función de la forma jurídica de la empresa, que ha de ser una persona jurídica de Derecho público o una fundación, y de los sectores en los que ésta ejerce su actividad. En esta línea argumental, el Tribunal de Justicia declaró que la excepción no estaba basada en la lógica de la medida ni en la técnica impositiva, sino que se derivaba del objetivo del legislador nacional de favorecer financieramente

a entidades consideradas socialmente útiles. Por consiguiente, concluye el Abogado General, «dicho criterio relativo a la forma jurídica de la empresa no debe ser considerado como una regla sin excepción alguna».

### III. La naturaleza y la estructura del sistema fiscal como excepción

Usualmente a la hora de analizar las distintas normas de carácter fiscal en relación con las cooperativas se distingue entre normas «técnicas» o de «ajuste» y normas «incentivadoras». En ese sentido hablaríamos de las primeras en los casos siguientes: en primer lugar, aquéllas cuya finalidad y estructura buscara adaptar la estructura impositiva a la especial idiosincrasia cooperativa; esto es, las que, siguiendo los principios más «técnicos» de la imposición, persiguieran la consecución de la igualdad y el gravamen conforme a la real capacidad económica del fenómeno (...) se trataría de las normas encaminadas a evitar las distorsiones que serían causadas por el propio sistema fiscal, si se aplicara el régimen general», en segundo lugar, también podemos catalogar como normas «técnicas» o de «ajuste», aquellas «cuyo propósito es, asimismo, favorecer la igualdad de posición de las cooperativas frente a las posibles distorsiones que podría causar, no el sistema fiscal, sino el propio funcionamiento del mercado, que favorece, por su mecánica a las sociedades de capital», exponente de lo cual son las dificultades de financiación de las cooperativas, así como la fragilidad de su capital social y nivel de operativas derivados del principio de puertas abiertas. Por su parte, hablaríamos de normas incentivadoras, cuando nos hallemos ante «aquéllas que, otorgando un trato diferente respecto de otras formas sociales para los mismos casos, supusieran un gravamen conjunto inferior»<sup>12</sup>

Es cierto que el régimen fiscal de las cooperativas contiene diversas medidas fiscales (en relación con el impuesto sobre sociedades, con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y los tributos locales), pero, desde nuestro punto de vista, no puede perderse de vista el conjunto de su régimen jurídico, puesto que la fiscalidad de las cooperativas parte de la base de que estructuralmente se trata de entes singulares, y, por ello, deben recibir un trato fiscal en consonancia con sus peculiaridades<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> M.<sup>a</sup> P. ALGUACIL MARÍ, «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de estado», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 14, 2003, 135-136.

<sup>13</sup> *Vide*, I. MERINO JARA y E. MANZANO SILVA, «Las sociedades Cooperativas de Crédito, en particular, en la Comunidad Autónoma de Extremadura», Comunicación presentada en el *ICA European Research Conference «Cooperatives contributions to a plural economy»*, Lyon, 2-4 septiembre de 2010 (*passim*).

El Abogado General Sr. Jääskinen si considera que la naturaleza o estructura, puede justificar la pervivencia de las medidas fiscales italianas a las que se refieren los Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, y ello es muy trascendente, como trataremos de demostrar.

En ningún artículo del Tratado de la Unión Europea se contiene una definición de qué es ayuda, lo cual conlleva, por un lado, que «la Comisión europea (tenga) una amplia discrecionalidad en la valoración de la licitud de las medidas dañinas dispuestas por los Estados miembros», y, por otro, que es «difícilmente eludible la prohibición de medidas idóneas para falsear la libre competencia, independientemente del *nomen juris* que se le otorgue a la misma en el seno del ordenamiento jurídico nacional»<sup>14</sup>

La Comisión disfruta de una amplia facultad de apreciación en cuanto a la aplicación de dicha disposición, facultad cuyo ejercicio implica complejas evaluaciones de orden económico y social que deben efectuarse en un contexto comunitario.

Indudablemente la ausencia de esa definición provoca inseguridad jurídica y, además, contribuye a incrementar el número de casos que tienen que resolver los tribunales comunitarios. La generosidad con la que la Comisión y el Tribunal de Justicia han interpretado los elementos que conforman el concepto de ayuda estatal, en particular, el requisito de la selectividad, es evidente. En consonancia con la amplitud con la que se ha interpretado el principio general de prohibición de ayudas de Estado se ha llevado a cabo «una valoración muy restrictiva de las excepciones que pudieran justificar la validez de este tipo de medidas», entre ellas, la excepción basada en la naturaleza y estructura del sistema tributario»<sup>15</sup>. No hay que excluir su aplicación, aunque se trata de una excepción que no se aplica frecuentemente, en el ámbito que nos movemos, el de la fiscalidad, para tener un campo abonado para desarrollarse.

En ese sentido, dado que se trata de una excepción a la regla general de incompatibilidad de las ayudas, si un Estado miembro quiere hacerla valer frente a la Comisión tiene ante sí una ardua tarea. Efectivamente, habida cuenta del carácter excepcional y a priori selectivo de las diferenciaciones previstas con respecto al régimen fiscal común o «normal», corresponde

---

<sup>14</sup> E. A. LA SCALA, «Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli Stati membri», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n.º 1, 2005, pág. 38.

<sup>15</sup> M.ª T. SOLER ROCH, «Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006, pág. 22.; A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, op. cit., pág. 151-158; G. CAPUTI, «Un caso di compatibilità di misure fiscale selettive giustificate dalla natura e dalla struttura del sistema: Le cooperative», *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato* (a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO), Jovene editore, Napoli, 2009, pág. 737 y ss.

al Estado miembro demostrar que dichas diferenciaciones están justificadas por la naturaleza y la estructura de su sistema fiscal en la medida en que se derivan directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema. En este contexto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos (Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03 Rec. 2006, p. I-7115

En ese sentido, tratando de encontrar la lógica inherente al sistema fiscal italiano, el Abogado General Jääskinen procede a examinar las medidas fiscales conferidas a las sociedades cooperativas, comenzando por llamar la atención sobre el carácter transversal de dichas sociedades, es decir la variedad de sectores en los que pueden operar, lo cual da pie para pensar que el carácter selectivo de la medida de que se trata podría debatirse, y en cualquier caso, suponiendo que el sistema de exenciones de dichas sociedades sea de carácter selectivo *a priori*, podría estar justificado por la estructura y la naturaleza del sistema.

A estos efectos, lo primero que procede resolver es la cuestión de si las sociedades cooperativas de finalidad mutualista y el resto de las sociedades con ánimo de lucro se encuentran en una situación comparable. Posteriormente, será necesario comparar la situación de una sociedad cooperativa de producción y de trabajo con las otras sociedades con ánimo de lucro y el resto de las sociedades cooperativas.

La norma italiana cuestionada, el artículo 11 apartado 1 del Decreto del Presidente de la República n.º 601 de 29 de septiembre de 1973, por el que se regulan las ventajas fiscales, en su versión vigente de 1984 a 1993, tiene por objeto excluir del ámbito de aplicación de la exención en él prevista a las sociedades cooperativas de producción y de trabajo cuyo rendimiento imponible es generado por los factores de producción distintos del trabajo de los socios que tienen una obligación de participar en la actividad de la sociedad con una aportación consistente en el trabajo. Por el contrario, cuando el rendimiento de una sociedad cooperativa de producción y de trabajo pueda considerarse generado por las aportaciones de trabajo de los socios, dicho rendimiento no será gravado.

Este supuesto es difícil de concebir en relación con las personas jurídicas con ánimo de lucro sujetas a la regla general de tributación, dado, por una parte, que sus socios no tienen obligación de trabajar para la sociedad y, por otra, que los beneficios de dicha sociedad pueden distribuirse a los socios.

En el examen de la selectividad de la medida, el Abogado General Jääskinen llama la atención del Tribunal de Justicia sobre la problemática relativa a un aspecto de la comparabilidad entre las situaciones de las sociedades

de capital y las sociedades cooperativas de producción y de trabajo, aspecto que considera pertinente sobre todo en relación a la toma de posición de la Comisión, que sostuvo en la vista que puesto que el impuesto no grava al socio, debería gravar los beneficios de la sociedad para que la medida controvertida no sea calificada de ayuda de Estado.

Para ello, destaca como el precepto cuestionado establece una distinción general entre el rendimiento «interno» o mutualista generado por el trabajo de los socios y el rendimiento «externo», procedente del capital o de las relaciones con los no socios, de manera que la exención no es aplicable a este último.

A este respecto, señala que en la mayoría de los casos una aportación del socio al capital social en una sociedad de capital no constituye un rendimiento imponible a cargo de la sociedad, sino que son los beneficios los que, como el producto de ese capital, son gravados a cargo de la sociedad. Además, una aportación social en forma de aportación no dineraria, como el trabajo, suele estar excluida en el caso de la sociedad de capital.

A diferencia del resto de entidades, en una sociedad cooperativa de producción y de trabajo, una de las obligaciones principales que incumben a los socios es la de aportar su trabajo de manera continua. El valor añadido social general generado por el trabajo de un socio de la sociedad cooperativa que supere las remuneraciones que se le abone se queda en la sociedad. Desde el punto de vista económico, esta parte del excedente que no se remunera y que el socio debe dejar en el patrimonio de la sociedad tiene la naturaleza de una aportación al capital. Según esta lógica, dicha parte debe declararse exenta del impuesto a cargo de la sociedad.

Habida cuenta de lo anterior, el Abogado General Jääskinen asegura que «el régimen fiscal de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo, conforme se prevé en particular en el artículo 11 del DPR n.º 601/1973, no puede considerarse selectivo, ya que dichas sociedades no se encuentran en una situación comparable con respecto a las sociedades con ánimo de lucro, ni con respecto al resto de las sociedades cooperativas» y, en última instancia, concluye, «la normativa controvertida puede explicarse por la naturaleza o por la estructura del sistema nacional de fiscalidad aplicable en el contexto de las sociedades de producción y trabajo», pues, desde su punto de vista, «las reducciones fiscales destinadas a dichas sociedades cooperativas se derivan directamente de los principios fundadores y reguladores del sistema fiscal italiano».

Esta visión del Abogado General es muy positiva, sin embargo, no podemos decir otro tanto de la Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2009 (Ayuda C 22/2001), ya que descarta la aplicación de la excepción relativa a la naturaleza o estructura al caso concreto. Como ya se ha anticipado el recurso interpuesto contra dicha Decisión incluye entre sus alegaciones, pre-

cisamente, la relativa a esta cuestión. La Comisión considera que las cooperativas mutualistas puras (es decir, las que realizan intercambios comerciales exclusivamente con sus miembros, aunque eso no impida a los miembros de la cooperativa implicarse también en la producción) y las sociedades lucrativas no se encuentran en una situación jurídica y láctica comparable respecto a la tributación de los beneficios, y, por tanto, concluye las medidas fiscales que se aplican no constituyen ayuda estatal. No obstante, y ello es lo relevante:

*«(...) la Comisión también reconoce que el Real Decreto-ley 10/2000 suscita elementos que alteran el modelo cooperativo mutualista puro, en particular por la posible supresión del límite máximo del 50% impuesto a las cooperativas agrarias para suministrar gasóleo B a terceros no socios sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida, es decir, pone en cuestión el principio del exclusivismo en favor de las cooperativas agrarias. En efecto, el simple hecho de que las cooperativas puedan sobrepasar el límite de 50% lacra el carácter "mutualista puro" de estas últimas puesto que una gran parte del volumen de negocios podrá generarse a través de no miembros de la cooperativa. La actividad de la cooperativa agrícola también podrá verse alterada profundamente y procede plantearse si los principios que caracterizan una cooperativa mutualista pura (como por ejemplo la participación activa de los miembros de la cooperativa en la gestión, en la toma de decisiones o incluso en su organización, o los principios de exclusivismo, altruismo, democracia) pueden mantenerse aun cuando los servicios de la cooperativa se abran ilimitadamente a los no miembros. Por lo demás, no puede ignorarse que la modificación de la naturaleza de los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas con terceros no asociados se aleja de la naturaleza cooperativista.*

*Por consiguiente, en el caso que nos ocupa, todo indica que el carácter mutualista puro de las cooperativas del sector agrario afectadas por la medida es, ante todo, puesto en entredicho por el Real Decreto-ley 10/2000 y que este carácter resulta, en efecto, dudoso. Por estas razones, y de acuerdo con la normativa española vigente, la Comisión no está en condiciones de constatar, de forma innegable, el carácter mutualista puro de las cooperativas agrarias españolas en cuestión. Estas últimas deben someterse a comparación, por tanto, con las sociedades de capitales.»*

El tratamiento fiscal favorable a las cooperativas se extiende al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, al Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>16</sup> y al

---

<sup>16</sup> 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

Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La mayoría de los argumentos se refieren al primero de ellos, pero con respecto a todos los impuestos reseñados concluye que las diferencias favorables a las cooperativas, son ayudas de estado. Nos limitaremos a recoger sus argumentos en relación con el impuesto sobre sociedades, tras recordar, sintéticamente, las singularidades<sup>17</sup>, concluye la Comisión: dado que ambos tipos de sociedades generan beneficios y que éstos tributan con arreglo a los mismos principios unas y otras sociedades son comparables. Asegura que las reservas irrepartibles de las cooperativas son comparables a las reservas de las sociedades de capitales. Desde el punto de vista de la cooperativa, la dotación de beneficios a las reservas irrepartibles es básicamente comparable al caso de las sociedades de capitales que dotan sus reservas con beneficios, porque las reservas irrepartibles se utilizan en el transcurso de las actividades de la cooperativa de forma similar a los beneficios dotados a reservas en las sociedades de capitales. Ni siquiera el carácter obligatorio de las reservas irrepartibles de las cooperativas puede justificar el tratamiento fiscal diferenciado en su favor, porque también las sociedades de capitales poseen reservas legales obligatorias que, sin embargo, están sujetas a tributación. En suma, para la Comisión, cualquier

---

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.

Es más, cuando hay algún efecto beneficioso, es porque está relacionado con la constitución o inicio de actividad, como ocurre con la amortización de los bienes adquiridos en los 3 primeros años y en la exención de la modalidad de operaciones societarias para la constitución de la cooperativa, sin que, por lo tanto, puedan ser consideradas ayudas de carácter permanente, faltando la «distorsión en el mercado», dadas sus dimensiones, *Vide* I. MERINO JARA y E. MANZANO SILVA, «La promoción de las sociedades cooperativas por las Haciendas Locales», Comunicación presentada al *V Congreso RULESCOOP y IV Jornadas técnicas El emprendimiento colectivo y la cohesión social*, Granada, 15-17 septiembre 2010, *passim*.

<sup>17</sup> Como resume la Comisión, la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos (operaciones con los socios) se le aplica un tipo reducido del 20%, mientras que la base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos (operaciones con no socios o terceros) está sometida al tipo general del 35%. Además, existe una deducción del 50% de las dotaciones destinadas al fondo de reserva obligatorio y una deducción del 100% de los importes destinados al fondo de educación y promoción. Y, finalmente, existe una bonificación del 50% de la cuota íntegra (se trata de la suma de los importes resultantes de la aplicación de los tipos de imposición correspondientes a las dos bases imponibles, cooperativa y extracooperativa). También se benefician de una libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable adquirido en los tres primeros años a partir de la inscripción en el registro de cooperativas). *Vide* I. MERINO JARA y E. MANZANO SILVA, «El régimen de las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades», Comunicación presentada a las *XIII Jornadas nacionales de investigadores en economía social. La Economía Social: un modelo de desarrollo sostenible y una alternativa para la salida a la crisis*, Zaragoza, 21-22 de octubre de 2010, *passim*.

medida en favor de las cooperativas relativa al impuesto de sociedades que contemple un tratamiento diferenciado de los beneficios en general, y de los beneficios destinados a las reservas indivisibles en particular, representaría una ventaja económica en favor de las mismas.

No nos queda sino decir que echamos en falta en esta Decisión de 14 de diciembre de 2009 consideraciones acerca de si las diferencias están justificadas o no por la economía y naturaleza del sistema fiscal español. Esta cuestión tiene tanto calado, que no puede despacharse, sin más ni más, necesita de un pronunciamiento expreso. Es más, la propia Comisión había reconocido en la Decisión inicial su aplicación, y la Decisión no había sido cuestionada en este punto por la sentencia de 12 de diciembre de 2006. Efectivamente la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, en su considerando 167 lo siguiente:

*«A la vista de las informaciones que han sido facilitadas por España en sus comentarios, (...) las medidas de apoyo a las cooperativas agrarias (...) han de considerarse medidas justificadas por la naturaleza y economía del sistema fiscal y, por consiguiente, no cumplen los criterios para entrar dentro del ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 CE.»*

#### IV. Interés general y compensación

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, 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»<sup>18</sup>.

Ha de sopesarse que cualquier decisión que afectara negativamente a las cooperativas pondría en cuestión el compromiso del legislador con respecto al singular modelo de empresa que representa la cooperativa. No se trata solo de adoptar medidas de ajuste; si se entiende y nosotros así lo creemos, que las cooperativas cumplen fines de interés general, tienen que adoptarse también medidas de fomento. Existen razones para que la Unión Europea reconozca desde una normativa general una fiscalidad especial para las entidades de economía social, y particularmente para las cooperativas. CALVO ORTEGA señala las tres siguientes: «Primera, la Unión Europea está obligada

<sup>18</sup> E. MANZANO SILVA, *Ayudas de Estado de carácter fiscal...*, op. cit., pág. 91.

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 irrepartibles»<sup>19</sup>.

El aludido interés general es el que impediría que pueda ser considerada ventajosa y selectiva la concesión de un especial tratamiento fiscal a favor de estas entidades, puesto que, en palabras de RENDA: «en el caso en que una intervención estatal sea considerada una compensación directa y represente la contrapartida de las prestaciones efectuadas por la empresa beneficiaria por desempeñar determinadas obligaciones de interés público, no existe para tales entidades una ventaja financiera, y la propia intervención no produce para dichos sujetos el efecto de situarlos en una posición competencial más favorable respecto de sus competidores»<sup>20</sup>.

En este sentido es clave la Sentencia de 24 de julio de 2003, Altmark (C-280/00, Rec. p. I-7747), que recoge cuatro condiciones para que tal compensación no se le aplique, en un caso concreto, la calificación de ayuda de Estado, de suerte que la intervención estatal que no cumpla alguno de estos requisitos deberá considerarse una ayuda de Estado:

- 1) la empresa beneficiaria debe estar efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y éstas deben estar claramente definidas;
- 2) los parámetros para el cálculo de la compensación deben establecerse previamente de forma objetiva y transparente;
- 3) la compensación no puede superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones, y
- 4) cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública, el nivel de la compensación necesaria debe calcularse sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada para po-

---

<sup>19</sup> R. CALVO ORTEGA, «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pág. 60.

<sup>20</sup> A. RENDA, «Le prestazione di interesse pubblico rese da privati in favore dello Stato e l'insussistenza dell'aiuto», *Aiuti di Stato in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI) CEDAM, Padova, 2007, pág. 150.

der satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, habría soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones.

Por lo demás, también podría traerse a colación con provecho la Sentencia «BUPA» del Tribunal de Primera Instancia (Tribunal General, tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1 de diciembre de 2009), de 12 de febrero de 2008, As. T-289/03, en la medida en que aplica la doctrina sobre el marco jurídico de los SIEG (es decir, los servicios de interés económico general), a los servicios sociales de interés general (SSIG). Consagra, pues, una cierta intercomunicación entre los SIEG y los SSIG<sup>21</sup>.

El sector tiene depositadas esperanzas en la doctrina jurisprudencial del «interés general», de hecho con cierta asiduidad se pretende la aplicación de dicha doctrina a las ayudas de estado<sup>22</sup>, así, últimamente Conclusiones del Abogado General Sr. Jääskinen, presentadas el 24 de marzo de 2010, Asunto C-399/08 P, *Comisión Europea/ Deutsche Post AG*.

No se pronuncia, como hemos anticipado el Abogado General Jääskinen y tampoco lo hace la Comisión en su Decisión de 14 de diciembre de 2009 acerca del interés general y de la compensación. Si se pronunciaba, en cambio, el Proyecto de Decisión de la Comisión de 2008, relativo a la Ayuda n.º C 22/2001, si utilizaba este criterio pues pone en relación el elemento de proporcionalidad con el objetivo pretendido tanto en las características propias de las cooperativas que definen su especificidad y conforman su carácter particular, es decir, en los *principios mutualistas*, como en la incidencia que pueden tener sobre la competencia, recalándose que cualquier excepción que pudiera beneficiar a las cooperativas agrarias en relación con las ayudas estatales debería *primar* las acciones y medidas vinculadas directamente a sus principios mutualistas. Ello significaría, por tanto, según la Comisión que *debería circunscribirse a las operaciones realizadas entre la cooperativa y sus miembros*, excluyendo cualquier operación realizada entre la cooperativa y terceros no socios; no obstante, ello sería desconocer la realidad, pues, la Comisión —y, esto es muy importante— no ignora que las transacciones extracooperativas desempeñan un papel clave en el desarrollo de las cooperativas agrarias. Sirven para garantizar la continuidad y diversificación de sus actividades económicas y, por consiguiente,

<sup>21</sup> J. L. BUENDÍA SIERRA y J. A. RODRÍGUEZ MÍGUEZ, «Ayudas de Estado y servicios de Interés Económico General: ¿BUPA versus ALTMARK?», *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, núm. 9, 2009, pág. 49 y ss.

<sup>22</sup> Vide M. PELLECHIA, «I servizi di interesse economico generale», *Aiuti di stato in materia fiscale* (a cura di L. SALVINI), CEDAM, Padova, 2007, págs. 273 y ss.

contribuyen a preservar esta forma de empresa, lo que resulta esencial para el medio agrícola. Por ello, a la postre, la Comisión no se oponía a la existencia de medidas que sirvan para alentar tales actividades, siempre que se encuadren de tal forma que sólo puedan afectar débilmente a la competencia, es decir, que se limiten a las cooperativas de pequeño y mediano tamaño, entendiendo por PYME toda empresa que se ajuste a la definición dada en el Reglamento (CE) n.º 70/2001 de la Comisión relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas». Estas consideraciones han desaparecido de la Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2009, Ayuda n.º C 22/2001. En todo caso, no estamos de acuerdo con que el carácter mutual sea el único fundamento del especial régimen fiscal de las cooperativas, pero esa es la visión que al día de hoy parece tener la Comisión, y, no solo eso, sino que también parece querer distinguir a las cooperativas por su tamaño, de manera que si no se trata de una pequeña y mediana empresa, parece rechazar la aplicación de un régimen fiscal singular. Este planteamiento, «puede resultar muy perjudicial para el crecimiento de las cooperativas, así como desincentivar potenciales concentraciones, sin que resulte razonable, dado que las medidas fiscales vienen relacionadas con características que son idénticas sea cual sea su tamaño»<sup>23</sup>.

No se ha afrontado, sin embargo, el tema desde otra perspectiva, cual es si las medidas fiscales son proporcionales al interés general tutelado, es decir, si la compensación es excesiva o es la adecuada, pues bien pudiera ocurrir que se llegara a la conclusión de que los beneficios fiscales son excesivos, en cuyo caso, la solución consistiría en reducir su importe, cuestión ciertamente compleja, pero que, sin duda habría que abordar.

## V. Los conceptos de ayuda existente y de minimis

No se considerarán ayudas de Estado las ayudas a las cooperativas si reúnen los requisitos establecidos en el artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento n.º 659/1999. En ese sentido, es muy importante la diferencia entre ayudas nuevas y ayudas existentes. Como nos recuerda ALGUACIL MARÍ, en mayo de 2004, la DG Agricultura de la Comisión recibió una queja presentada por la Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional sobre el régimen fiscal de las cooperativas francesas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas.

---

<sup>23</sup> M.<sup>a</sup> P. ALGUACIL MARÍ, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores», *op. cit.*, pág. 11.

La DG Agricultura inició un procedimiento de información para ayudas no notificadas (NN99/2005) que, al cabo del tiempo, ha sido calificado de procedimiento para ayudas existentes (E 1/2009)<sup>24</sup>. Con ese mismo criterio, con carácter general, el régimen fiscal de las cooperativas españolas puede considerarse que es ayuda existente, pese a que su regulación se contenga en una Ley aprobada con posterioridad a 1986, siempre que se logre demostrar que esa disposición no hacen más que retomar las ventajas ya existentes antes de la adhesión a la CE. Probablemente, este argumento, sin embargo, no serviría para justificar la situación de las cooperativas agrícolas después del Real Decreto Ley 10/2000.

En las Conclusiones del Abogado General Sr. Jääskinen, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, se recuerda que según la jurisprudencia, el concepto de ayuda de Estado, existente o nueva, responde a una situación objetiva. Dicho concepto no puede depender del comportamiento o de las declaraciones de las instituciones. (Sentencia de 2 de diciembre de 2009, Comisión/Irlanda y otros (C-89/08 P, Rec. p. I-0000). No llega a pronunciarse expresamente el AG, por entender que ello le corresponde hacerlo al tribunal interno. No obstante ello, no nos resistimos a recoger algunos de sus considerandos en la medida que pueden arrojar luz al respecto, a la hora de enjuiciar la situación de las cooperativas españolas.

*«117. En sus observaciones escritas, el Gobierno italiano, así como Paint Graphos y Adige Carni, alegaron que las medidas fiscales particulares destinadas a las sociedades cooperativas son “ayudas existentes” porque ya estaban previstas en la legislación italiana aplicable antes de la entrada en vigor del Tratado de Roma en 1957.*

*118. El Gobierno italiano señaló que la legislación aplicable antes de la entrada en vigor del Tratado de Roma en 1957 establecía un régimen fiscal que, en esencia, declaraba a las sociedades cooperativas totalmente exentas de la tributación normalmente aplicable a las sociedades con ánimo de lucro, exención que sólo obtenían naturalmente las cooperativas de finalidad mutualista, con arreglo al principio establecido en la época por la Ley Basevi (Decreto Legislativo n.º 1577 del Jefe Provisional del Estado de 14 de diciembre de 1947).*

*119. Como ha señalado también la Comisión, desde 1957 las sociedades cooperativas disponían en el ordenamiento jurídico italiano de la posibilidad de excluir de la base imponible la totalidad del porcentaje del beneficio anual, ventaja que, en términos globales, no dejó de disminuir desde dicha fecha. Los servicios de la Comisión señalaron además que las modificaciones*

---

<sup>24</sup> M.ª P. ALGUACIL MARÍ, «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores», *op. cit.*, pág. 11.

*introducidas en las medidas controvertidas desde la entrada en vigor del Tratado CEE perseguían aportar modificaciones técnicas para adaptar el sistema de tributación de las cooperativas a la fiscalidad general modificada después de las reformas de 1973, 1986 y 2004.*

120. *En la vista, Adige Carni, Paint Graphos, el Gobierno italiano y la Comisión abogaron por una tesis según la cual las medidas controvertidas, sin perjuicio de que constituyan ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, son las ayudas existentes en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra b), inciso i), del Reglamento n.º 659/1999.*

121. *Por consiguiente, a primera vista parece fundado considerar que, en el supuesto de que cumplan los criterios del artículo 87 CE, apartado 1, las medidas controvertidas pueden constituir ayudas existentes.*

122. *Sin embargo, dado que, por un lado, el régimen de 1954 se caracterizaba por la imposición tanto del patrimonio como del rendimiento y, por otro, que en el régimen establecido en virtud del DPR n.º 601/1973 sólo estaba sujeto a tributación el rendimiento y existían determinados límites a la aplicación de las ventajas fiscales vinculadas al capital de la sociedad cooperativa, considero que sólo el órgano jurisdiccional nacional puede apreciar de manera global la continuidad eventual entre los regímenes indicados. En este marco, deberá verificar, en particular, si la reducción de la carga fiscal en la fecha de la entrada en vigor del Tratado de Roma fue comparable o más importante que la establecida en el DPR n.º 601/1973. Únicamente si ello fuera así, se trataría en el presente asunto de ayudas existentes.»*

Una última tentativa para mantener la aplicación de las medidas aplicables a las cooperativas es sostener que está amparada por el Reglamento (CE) n.º 1998/2006 de la Comisión de 15 de diciembre de 2006. En ese sentido, como recuerda en sus Conclusiones el Abogado General Jääskinen, *Paint Graphos*, Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, la norma *de minimis* responde a exigencias de simplificación administrativa tanto para los Estados miembros como para los servicios de la Comisión, que debe poder concentrar sus recursos en los casos de importancia real en el ámbito de la Unión. (Sentencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión (C-310/99, Rec. p. I-2289), apartado 94.)<sup>25</sup>

<sup>25</sup> Sobre la cláusula de *minimis*, Vide B. PÉREZ BERNABEU, *Ayudas de estado en la jurisprudencia comunitaria*, Tirant lo blanch, Valencia, 2008, pág. 75 y ss. A este respecto, como recuerda la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 2002, Asunto C-351/98, España/Comisión, «es preciso señalar que, aunque el Tribunal de Justicia haya declarado que la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen a priori la posibilidad de que se vean afectados los intercambios intracomunitarios (véase, en particular, la sentencia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión,

## VI. Confianza legítima

La cuestión de fondo, desde nuestro punto de vista, quedó imprejuizada, y, por ello, no podemos aceptar la conclusión de la Comisión en su Decisión de diciembre pasado acerca de la operatividad del principio de confianza legítima, cuyo planteamiento explícita, sintéticamente, de la forma siguiente: uno, sólo puede aducirse dicho principio contra una norma comunitaria si la propia Unión ha creado previamente una situación que pueda engendrar confianza legítima; dos, el derecho a invocar dicho principio se extiende a todo justiciable al que una Institución comunitaria haya hecho albergar esperanzas fundadas a partir de garantías precisas que le haya dado; tres, en el presente caso, no hay ningún elemento que permita considerar que se ha engendrado en los beneficiarios de las ayudas en conflicto la seguridad de que éstas eran legales.

Evidentemente, la última afirmación es la más controvertida, de ahí que la desarrolle con cierto detalle, señalando, entre otras cosas, que «el hecho de que la Comisión haya adoptado una decisión precisando que las ayudas en conflicto no constituían ayudas de Estado susceptible de recurso y, por tanto, aún no definitivas, dado que cabe la anulación de dicha decisión por parte del Tribunal General, no puede generar confianza legítima en los beneficiarios», recordando, al efecto, que reiteradamente el Tribunal de Justicia ha declarado «que el hecho de que la Comisión decidiera inicialmente no plantear objeciones a ayudas objeto de recurso no puede considerarse que haya podido originar en la empresa beneficiaria una confianza legítima, ya que esta decisión se impugnó dentro de los plazos señalados para

---

denominada “Tubemeuse”, C-142/87, Rec. p. I-959, apartado 43), la modicidad de las ayudas otorgadas a una empresa en un período determinado excluye, en cierto número de sectores económicos, que se afecte a los intercambios entre Estados miembros. La Comisión podía pues considerar, en el marco de la facultad de apreciación de que dispone para evaluar los posibles efectos económicos de las medidas de ayuda, que, salvo en determinados sectores caracterizados por condiciones de competencia particulares y excepto en lo relativo a las ayudas a la exportación, a las ayudas inferiores a las cantidades precisadas en las Directrices comunitarias sobre las ayudas de Estado a las PYME, y más tarde en su Comunicación relativa a las ayudas de mínimos (DO 1996, C 68, p. 9), no afectan a los intercambios y, por tanto, no se les aplican los artículos 92 y 93 del Tratado. (...) Ahora bien, la Comisión está vinculada por las directrices y las comunicaciones que adopta en materia de control de las ayudas de Estado en la medida en que no se aparten de las normas del Tratado y sean aceptadas por los Estados miembros (sentencias de 24 de febrero de 1987, Deuflil/Comisión, 310/85, Rec. p. 901, apartado 22; de 24 de marzo de 1993, CIRFS y otros/Comisión, C-313/90, Rec. p. I-1125, apartado 36, y de 15 de octubre de 1996, IJssel-Vliet, C-311/94, Rec. p. I-5023, apartado 43). Por tanto, la Comisión no puede negarse a aplicar la regla de mínimos a las ayudas concedidas a empresas de sectores que los distintos textos aplicables no excluyen de la aplicación de dicha regla».

la interposición de un recurso contencioso y fue posteriormente anulada por el Tribunal de Justicia», y, por tanto, «hasta que la Comisión adopte una decisión de aprobación, e incluso hasta que venza el plazo señalado para interponer un recurso contra dicha decisión, el beneficiario no tiene certeza alguna acerca de la legalidad de la ayuda prevista, que es la única que puede originar en él una confianza legítima». Por todo ello, concluye, dado que «en este caso, la Decisión 2003/293/CE de la Comisión que considera que las medidas no constituyen ayudas estatales ha sido objeto de un recurso en el plazo previsto», a la vista de la jurisprudencia contemplada, «no sería una decisión definitiva susceptible de crear una confianza legítima en el seno de los destinatarios de la presente Decisión». Para nosotros, si existe margen para apreciar la concurrencia de confianza legítima, como mínimo, si no desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 10/2006, si desde la fecha de la Decisión n.º 2003/293/CE hasta la fecha de la Decisión de 2009, pues la Comisión no solo no presentó objeciones sino que avaló las medidas controvertidas. En el Proyecto de decisión de 2008 no se exigía la recuperación de las ayudas por considerar aplicable el principio de confianza legítima. Efectivamente, se decía que la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, al declarar las ayudas en cuestión compatibles con el Tratado, generó una confianza legítima, principalmente en las autoridades españolas y en los beneficiarios de las ayudas. Por ello, se añadía, imponer la recuperación de las ayudas sería contrario a dicho principio de dicho comunitario, sin embargo, finalmente en la Decisión de 2009 si se exige la recuperación, descartando cualquier operatividad al principio de confianza legítima. No podemos dejar de reconocer la escasa operatividad el principio de confianza legítima. En el hipotético caso de que la Comisión Decisión de 2009 de la Comisión se confirma por los Tribunales comunitarios y, por tanto se exigiere su restitución, las beneficiarias, si alegaran el principio de confianza legítima, en la creencia de que el tiempo transcurrido sin que se haya instado su derogación/modificación puede interpretarse como una tácita admisión de su adecuación al régimen comunitario de ayudas de estado, se podrían encontrar con una desagradable sorpresa dado que su pretensión podría resultar desestimada. Lamentablemente el principio de confianza legítima está dando poco juego. Efectivamente, en la sentencia de 12 de febrero de 2008, CELF y ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, Rec. p. I-469; «sentencia CELF I» puede leerse (apartados 66 a 68):

*«— (...) el Tribunal de Justicia ya declaró, en una situación en la que la Comisión había decidido inicialmente no plantear objeciones a las ayudas controvertidas, que no podía considerarse que tal circunstancia hubiera podido originar en la empresa beneficiaria una confianza legítima, ya que esta*

*decisión fue impugnada dentro de los plazos señalados para la interposición de un recurso contencioso y fue posteriormente anulada por el Tribunal de Justicia (sentencia de 14 de enero de 1997, España/Comisión, C-169/95, Rec. p. I-135).*

*— El Tribunal de Justicia ha afirmado, igualmente, que, hasta que la Comisión no adopte una decisión de aprobación, e incluso hasta que venza el plazo señalado para interponer un recurso contra dicha decisión, el beneficiario no tiene certeza alguna acerca de la legalidad de la ayuda prevista, que es la única que puede originar en él una confianza legítima (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-91/01, Rec. p. I-4355).*

*— Es preciso constatar que, de igual modo, cuando se ha interpuesto un recurso de anulación, el beneficiario no puede albergar tal certeza hasta que el juez comunitario no se haya pronunciado de forma definitiva.»*

## VII. Conclusión

A mediados de diciembre de 2009, nuevamente se ha pronunciado la Comisión Europea sobre la adecuación al derecho comunitario de determinadas regulaciones contenidas en el Real Decreto-ley 10/2006, de 6 de octubre de 2006, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte. Como se sabe, en su momento se inició un procedimiento por la Comisión que concluyó con la Decisión 2003/293/CE, de carácter parcialmente negativo (DO L 111 de 6.5.2003, p. 24). Más tarde, sin embargo, mediante Sentencia de 12 de diciembre de 2006, Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid y Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Comisión, T-146/03, Rec.2003, p. II-98, el Tribunal de Primera Instancia (hoy Tribunal General)<sup>26</sup> anuló el artículo 1 de dicha Decisión, que estimó que las aludidas medidas de apoyo a las cooperativas agrarias no constituían una ayuda a tenor del artículo 87, apartado 1 del Tratado CE (hoy 107, apartado 1, del TFUE)<sup>27</sup>. Como consecuencia de la Sentencia del Tribunal General la Comisión se ha visto en la obligación de dictar una nueva Decisión. No puede olvidarse que la anulación de la Decisión se basó en su falta de motivación (Cfr. considerandos 115 a 124 de la Sentencia de 12 de diciembre del Tribunal General).

<sup>26</sup> Con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1 de diciembre de 2009, el antiguo Tribunal de Primera Instancia (el pasado 25 de septiembre de 2009 se cumplieron 20 años de su puesta en marcha) es ahora el Tribunal General.

<sup>27</sup> A partir de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, los artículos 87 y 88 del Tratado CE se sustituyen, respectivamente, por los artículos 107 y 108 del TFUE.

Concretamente en este último considerando se afirma que «procede anular la Decisión impugnada por cuanto la Comisión incumplió la obligación de motivación que le impone el artículo 253 CE, *sin que sea necesario pronunciarse sobre los demás motivos y alegaciones de las partes*, ni sobre la solicitud de las demandantes dirigida a que la Comisión aporte el expediente completo de instrucción del procedimiento de examen de las medidas controvertidas». La Sentencia del Tribunal nos privó, pues, de conocer un pronunciamiento sobre el fondo. No obstante, reinaba la incertidumbre en el sector, que era consciente de que en cualquier momento podía saltar la sorpresa. Lamentablemente, los malos augurios se han cumplido.

Lo lógico habría sido que la nueva Decisión hubiera ido en la misma línea que la primera y, por tanto, que se limitara a subsanar el error imputado a la Comisión por el Tribunal General cual es el, recuérdese, explicitar con el necesario detalle las razones que le llevaron a declarar que las medidas controvertidas, contenidas en el Real Decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre, no constituían ayudas de estado. Lo cierto es, sin embargo, que después de varios borradores ha acabado viendo la luz una Decisión que probablemente es incongruente con el fallo de la Sentencia de 2006, —ya veremos que dice el Tribunal General ante el recurso que interpuesto— pues aprovecha la ocasión para argumentar en sentido contrario a como inicialmente lo había hecho. Ese cambio de postura es, para nosotros, incomprensible, puesto que la situación no ha cambiado. Es más, la posición de la Comisión se ha ido endureciendo; las críticas que a los distintos borradores de Decisión se han formulado por España han tenido el efecto contrario al pretendido, y así, por ejemplo, en el Proyecto de Decisión de 2008 se decía que la Comisión no se oponía a la existencia de medidas que sirvan para alentar la diversificación de sus actividades económicas por parte de las cooperativas agrarias, siempre que se encuadren de tal forma que sólo puedan afectar débilmente a la competencia, es decir, que se limiten a las cooperativas de pequeño y mediano tamaño, entendiendo por PYME toda empresa que se ajuste a la definición dada en el Reglamento (CE) n.º 70/2001 de la Comisión relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE (hoy 107 y 108 del TFUE) a las ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas. En su momento, esta declaración podía interpretarse como un mal menor. En la Decisión de diciembre de 2009 ni siquiera eso, pues esa acotación ha desaparecido. No parece que soplen vientos muy favorables pues, para las cooperativas, y, no solo en el ámbito de la Unión Europea. En el del Espacio Económico Europeo, las cosas no van mejor para el sector. En efecto, la Resolución del Órgano de Vigilancia de la AELC, fechada el 23 de julio de 2009, declara que determinadas medidas fiscales que pretender aplicarse por Noruega a cierto tipo de cooperativas no respetan el régimen de ayudas de estado. Y no tardan-

do mucho el Tribunal de Justicia de Unión Europea se tendrá que pronunciar sobre algunos aspectos del régimen fiscal de las cooperativas italianas, dado que la *Corte suprema di cassazione* ha planteado tres cuestiones prejudiciales (Asuntos C-78/08, 79/08 y 80/08). De momento, ya conocemos las conclusiones del Abogado General presentadas el 8 de julio de 2010, a las que nos hemos referido en las páginas anteriores. La Decisión de la Comisión de 2009 en este punto es igualmente contundente, más incluso que el Proyecto de decisión de 2008, pues declara que «toda posible excepción en materia de política de ayudas estatales destinada a las cooperativas agrarias debe favorecer las actuaciones y medidas directamente vinculadas a sus principios mutualistas. Además, debe circunscribirse a las actuaciones de la cooperativa con sus socios, es decir, allí donde los principios mutualistas cobran todo su sentido. En caso de que no se cumplan estas condiciones, tales medidas deber tener un efecto limitado sobre la competencia». Por este motivo, después asevera que «las ayudas contempladas en el artículo 1 del Real Decreto-ley 10/2000 prevén el mantenimiento excepcional del estatuto de cooperativa especialmente protegida en favor de las cooperativas agrarias incluso cuando aumenten el volumen de operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios por encima del 50%, así como la exención de constituir una entidad dotada de personalidad jurídica propia para la distribución de gasóleo B a los no socios, sometida al régimen fiscal general. Estas ayudas van contra las características de las cooperativas especialmente protegidas, tal como las definen las autoridades españolas». Se trata, insiste, «de medidas que se refieren únicamente a transacciones extracooperativas y están destinadas a actividades no directamente vinculadas con los principios mutualistas y no circunscritas a las actuaciones de la cooperativa con sus socios»; no puede concluirse, añade después, «que la ayuda tiende a contemplar situaciones donde el mercado no conduce a resultados económicos eficaces o a contemplar otros objetivos sociales o de equidad». En definitiva, para la Comisión, «al tratarse de medidas que se refieren únicamente a transacciones extracooperativas y están destinadas a actividades no directamente vinculadas con los principios mutualistas y no circunscritas a las actuaciones de la cooperativa con sus socios», no cabe sino declarar «que las ayudas no responden a los criterios de compatibilidad expresados».

Tampoco se comprende la Decisión de 2009 en lo relativo a la operatividad de la excepción basada en la naturaleza y estructura del sistema. Efectivamente, en el apartado 146 de la Decisión de 2003 se reconocía que los beneficios fiscales de los que disfrutaban las sociedades cooperativas han de considerarse en conjunción con las obligaciones que las normas de ajuste técnico producen en ellas; particularmente, decía en relación con un determinado beneficio fiscal, que éste «no puede considerarse de forma desconectada con el coste fiscal de los retornos en la renta del socio coo-

perativista en el [impuesto sobre la renta de las personas físicas] que tiene unas características completamente distintas al dividendo en una empresa capitalista. La atenuación en la doble imposición efectuada en la relación sociedad capitalista-socio (dividendo empresarial) no tiene contrapartida en la relación sociedad cooperativa-socio cooperativista (retorno cooperativo), por lo cual el retorno tiene una mayor carga fiscal que el dividendo. El beneficio que pudiera obtener la cooperativa por la deducción en la cuota del impuesto de sociedades queda corregido por la doble imposición con respecto al [impuesto sobre la renta de las personas físicas] que se aplica al socio de la cooperativa y su incremento de tributación por esta vía» Por ello, en el apartado 147, se decía, sin ambages, que «la fiscalidad de las cooperativas agrarias debe analizarse en su conjunto y responde a elementos diferenciadores en cuanto a su estructura, conteniendo elementos beneficiosos a la par que obligaciones específicas (dotaciones a fondos obligatorios, tratamiento del capital, doble imposición)». En la Decisión de 2009, sin embargo, la Comisión se desdice. Donde dije digo, digo Diego. ¿Qué ha cambiado para que la Comisión diga ahora lo contrario a lo que declaró en 2003?. Nada; y ninguna sentencia del Tribunal de Justicia, ni del Tribunal de Primera Instancia (ahora Tribunal General) se ha pronunciado después de su aprobación en sentido diferente sobre el fondo de la concreta cuestión. Siempre se ha dicho, y se ha dicho bien, que la Comisión tiene reconocidas amplias potestades en materia de ayudas de estado y que las utiliza de una manera discrecional, pero esta vez parece que ha ido mucho más allá.

El peligro de la apreciación de la Decisión de 2009 es que sus conclusiones pueden extrapolarse. La Decisión se refiere a una cuestión muy concreta, pero no cabe descartar que también se acaben poniendo en tela de juicio otros aspectos del régimen jurídico-fiscal de las cooperativas en su conjunto, o de alguna clase de ellas, en particular. Dicha Decisión ha sido recurrida, pero, en todo caso, el sector hará bien en tomar buena nota de la postura de la Comisión, con la vista puesta en una futura regulación del régimen fiscal general de las cooperativas, que más pronto que tarde tendrá que sustituir al actualmente vigente (que está obsoleto), no sea que vuelvan a producirse sorpresas.

El marcado carácter social de las Cooperativas, les ha hecho merecedoras de un tratamiento fiscal peculiar que las singulariza respecto del resto de sociedades mercantiles.

En la actualidad, se encuentran en tramitación el Proyecto de Ley de Economía Social. Se consideran entidades economía social las 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 que rigen el funcionamiento de estas sociedades.

Esos principios reflejan el carácter especial de estas entidades, con un gran componente social que las singulariza frente al resto de sociedades:

*«a) 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.*

*b) Aplicación de los excedentes disponibles de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio realizado por los socios y, en su caso, al fin social objeto de la entidad.*

*c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la cohesión social y la sostenibilidad.*

*d) Independencia respecto a los poderes políticos.»*

Es precisamente ese componente social el que les hace merecedoras de una legislación específica, y, asimismo, justifica el peculiar régimen jurídico y particularmente fiscal de estas sociedades y amparan la necesidad de su refuerzo. A nivel de la Unión Europea se han producido tímidos avances en el reconocimiento y despliegue de políticas favorables a la economía social, avances, que, sin embargo, chocan con dos asuntos que, actualmente, ocupan un lugar central en la política y agenda comunitaria: por un lado, las barreras procedentes de la política de la competencia, y, por otro, la revisión de la política de ayudas de estado<sup>28</sup>.

En definitiva, serían la destacada función social y el interés público que persiguen los verdaderos fundamentos del tratamiento fiscal favorable concedido a esas entidades.

---

<sup>28</sup> AA.VV. (2009), *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, MONZÓN, J.L. (coordinador), CALVO ORTEGA, R., CHAVES ÁVILA, R., FAJARDO GARCÍA, I.G. y VALDÉS DAL-RE, F., Ciriec, 106, *passim*.