

Las Cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado¹

Prof. Dr. Isaac MERINO JARA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UPV/EHU

Sumario: I. Introducción. II. Concepto de ayuda de estado. III. Las medidas fiscales aplicables a las cooperativas vascas a la luz de selectividad geográfica. IV. Conclusión.

I. Introducción

El artículo 129.2 de la Constitución establece: «Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción». No nos interesa, en estos momentos, el régimen jurídico de las cooperativas desde la perspectiva constitucional², ahora lo que nos importa es aproximarnos a dicho régimen desde la perspectiva del derecho comunitario, para ser más precisos, desde la óptica de las ayudas de estado. La relevancia del tema se ha incrementado recientemente a raíz de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Segunda) de 12 de diciembre de 2006, asunto T-146/03, Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad Autónoma de Madrid y Federación Catalana de Estaciones de Servicio contra la Comisión de las Comunidades Europeas, apoyada por España, que anula el artículo 1 de la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a las medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de los

¹ Texto que sirvió de base para la conferencia impartida con el mismo título en la *Jornada sobre el Nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras reformas fiscales. Efectos sobre las entidades de economía social*, celebrada en Vitoria-Gasteiz, el 23 de abril de 2007, patrocinada por el Vicerrectorado del Campus de Álava de la Universidad del País Vasco y el Gezki (Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social).

² Vide M. A. RODRIGO RUIZ, «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», Monográfico sobre Constitución y economía social de la *Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 47, 2003, págs. 199 y ss.

carburantes (DO 2003, L 111, p. 24)³, en tanto en cuanto declara que las medidas de apoyo a las cooperativas agrarias que figuran en el Decreto-ley 10/2000, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte, no constituyen una ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1⁴.

Según la Carta cooperativa adoptada en 1995 en el Congreso de la Alianza Cooperativa Internacional celebrado en Manchester «la sociedad cooperativa es una asociación autónoma de personas reunidas voluntariamente para satisfacer sus aspiraciones y necesidades económicas, sociales y culturales comunes por medio de una empresa cuya propiedad es colectiva y en la que el poder se ejerce democráticamente».

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 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»⁵.

³ En cambio, en su artículo 2 declaró que las ayudas estatales concedidas por España en favor de los titulares de explotaciones agrarias en forma de bonificación de préstamos y garantías que figuran en una Resolución del Ministerio de Agricultura de 15 de noviembre de 2000 (BOE de 17 de noviembre de 2000), por la que se dispone la publicación de un Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de noviembre de 2000, y la medida de prórroga a los años 2000 y 2001 de los beneficios fiscales aplicables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas, previstos en la disposición adicional sexta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, que figura en la disposición transitoria séptima de la Ley 14/2000, de medidas fiscales, administrativas y del orden social son incompatibles con el mercado común, al considerarlas ayudas selectivas concedidas por el Estado. En este caso quien recurrió fue España y la STJCE de 11 de noviembre de 2004, As. C-73/03, España/Comisión, desestimó el recurso.

⁴ El Real Decreto-Ley modifica la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas y la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Concretamente, en las operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios, se suprime el límite máximo del 50 % del volumen de operaciones realizadas por cooperativas agrarias con terceros no socios sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida establecida en la Ley 20/1990. Además, se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos suprimiéndose el requisito de tener que constituir una entidad con personalidad jurídica propia a la que sea aplicable el régimen fiscal general para la distribución de gasóleo B a terceros no socios por las cooperativas agrarias.

⁵ «Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pág. 60.

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*⁶ (Bruselas, 23-2-2004 COM (2004), 18 final, tras señalar que «Las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran «empresas» con arreglo a los arts. 81, 82, 86, 87 y 88 del Tratado de Roma. Por tanto, están sujetas a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas de «*minimis*». Aunque nada justifica un tratamiento especial de las cooperativas en lo relativo a las normas generales sobre competencia, deberían tenerse en cuenta determinados aspectos relacionados con su forma jurídica y su estructura caso por caso, como han confirmado en el pasado determinadas decisiones y sentencias», asegura que «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, así como las reglas relativas 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 concedido 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 fuente de competencia desleal. Además, cualquier otro «beneficio» no debe servir para que cooperativas ficticias aprovechen la fórmula cooperativa para escapar a sus obligaciones sobre publicidad y gobernanza empresarial. La Comisión invita a los Estados miembros a que, cuando estudien un tratamiento fiscal apropiado y proporcional para el capital social y las reservas de cooperativas, velen para que dichas normas no creen situaciones que limiten la competencia». Este razonamiento, según CALVO ORTEGA, es aceptable, aunque parcial, pues, «una fiscalidad específica y favorable para las cooperativas se funda principalmente en que estas sociedades realizan un interés general (...) Es cierto que las «limitaciones jurídicas», como dice la Comunicación, deben ser tenidas en cuenta a la hora de fijar una tributación apropiada: la obligación de constituir fondos de reserva obligatorios, de admitir nuevos socios de acuerdo con el principio de puerta abierta, de atender a la formación de sus miembros, de adoptar sus decisiones democráticamente, etc. Requiera una consideración fiscal adecuada. Pero creo que su consideración aun siendo obligada, ocupa un segundo plano en relación con la realización de un interés general»⁷

⁶ Con carácter general los actos atípicos (comunicaciones, resoluciones, declaraciones, códigos de conducta, etc) carecen de eficacia jurídica vinculante, constituyen una muestra de *Soft-Law* (Cfr. R. ALONSO GARCIA, «El soft law comunitario», *Revista de Administración Pública*, núm. 154, 2001, *passim*).

⁷ «La sociedad cooperativa europea: un paso adelante en la fiscalidad de la economía social», *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pág. 71.

II. Concepto de ayuda de estado

El artículo 87 CE, apartado 1, establece que: «Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, 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». Por consiguiente, para ser considerada una ayuda estatal en el sentido del apartado 1 del artículo 87 del Tratado, la medida en cuestión, en nuestro caso, de carácter tributario, ha de cumplir cuatro condiciones:

1. *La medida debe suponer una ventaja que reduzca las cargas de sus beneficiarios*

Es jurisprudencia reiterada que «el concepto de ayuda abarca no sólo las prestaciones positivas como subvenciones, préstamos o tomas de participación en el capital de empresas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline* y *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99; de 20 de noviembre de 2003, *GEMO*, C-126/01, de 15 de julio de 2004, *España/Comisión*, C-501/00 y de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02).

Y así, a título de ejemplo, una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Igualmente, una medida que otorgue a determinadas empresas una reducción impositiva o un aplazamiento del pago del impuesto normalmente debido puede constituir una ayuda de Estado (véase la sentencia 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02).

La *Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas* (DO C 384 de de 10 de diciembre de 1998, p. 3) incluye un listado, abierto, de supuestos al asegurar que tal ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal de la empresa de diferentes maneras y, *en particular*, mediante:

- la reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.),

- la reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.),
- el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

2. *La ventaja debe ser concedida por el Estado o mediante fondos estatales*

En relación con esta condición la «Comunicación sobre la fiscalidad directa», asegura que la disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, que este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros y que el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal.

3. *La medida debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros*

A efectos de la calificación como ayuda de Estado de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (veanse sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02 y Unicredito Italiano, C-148/04 y sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97)

En particular, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ésta en los intercambios intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, y Unicredito Italiano, C-148/04).

Además, no es necesario que la empresa beneficiaria participe en los intercambios intracomunitarios. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión. Además, el fortalecimiento de una empresa que, hasta entonces, no participaba en los intercambios intracomunitarios puede colocarla en una situación que le permita penetrar en el mercado de otro Estado miembro (véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02, y Unicredito Italiano, C-148/04).

Por otra parte, la jurisprudencia comunitaria, establece que no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda concedida sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, debiendo examinarse únicamente si dicha ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (véanse sentencia de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, asuntos acumulados C-393/04 y C-41/05 y sentencia de 29 de abril de 2004, *Italia/Comisión*, C-372/97)

Por último, 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 entre Estados miembros o de que se falsee la competencia (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, *Grecia/Comisión*, C-278/00).

4. *La medida debe ser selectiva en el sentido de que debe favorecer a determinadas empresas o producciones*

Por lo que respecta a la selectividad, según reiterada jurisprudencia comunitaria, el artículo 87 CE, apartado 1, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. En caso de respuesta afirmativa, la medida de que se trate cumplirá el requisito de selectividad constitutivo del concepto de ayuda de Estado previsto en dicha disposición (véanse las sentencias de 22 de junio de 2006, *Bélgica/Comisión*, As. Ac. C-182/03 y C-217/03 y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03).

III. **Las medidas fiscales aplicables a las cooperativas vascas a la luz de la selectividad geográfica**

Saber cuando nos encontramos ante medidas selectivas, tanto desde el punto de vista territorial como material, y, por tanto, susceptibles de ser consideradas ayudas estatales y no medidas generales es fundamental. Nos interesa la perspectiva territorial dado que la normativa fiscal vasca sobre las cooperativas difiere en distintos aspectos de la que se aplica en territorio común⁸. Pues bien, la Comisión en la «Comunicación sobre la fiscalidad di-

⁸ Vide M. A. RODRIGO RUIZ, «Régimen tributario de las sociedades cooperativas en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Concordancias y diferencias con la regulación estatal», *La economía cooperativa como alternativa empresarial*, coord. por F. HERNANDEZ PERLINES, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2001, pág. 187 y ss.

recta», no dedicó mucho espacio a la selectividad territorial. La posición de la Comisión en el asunto C-88/03 discurre en paralelo con la reflejada, con vocación de generalidad, en dicha «Comunicación sobre la fiscalidad directa». En efecto, en el punto 26 de la Decisión 2003/442/CE de la Comisión de 11 de diciembre de 2002, DO 2003, L 150, p. 52, leemos:

(..) el propio texto del Tratado, que clasifica como ayudas estatales susceptibles de ser declaradas compatibles las medidas destinadas «a promover el desarrollo económico de una región» [letras a) y c) del apartado 3 del artículo 87], indica que los beneficios cuyo alcance se limita a una parte del territorio del Estado sometido a la disciplina de las ayudas son susceptibles de constituir beneficios selectivos. Es evidente que si el contexto de referencia para apreciar la selectividad territorial de una medida fuese el territorio en donde esta se aplica, las medidas que beneficiasen al conjunto de las empresas situadas en ese territorio pasarían, por definición, a ser medidas generales. La práctica constante de la Comisión, confirmada por el Tribunal de Justicia, consiste, por el contrario, en clasificar como ayudas a los regímenes fiscales aplicables en determinadas regiones o territorios y que son favorables en comparación con el régimen general de un Estado (...)

El problema de las ayudas estatales de carácter fiscal, desde la perspectiva de la «selectividad geográfica», no es exclusivamente español, dadas las competencias que se reconocen a los diversos titulares del poder tributario en otros Estados miembros. El debate sobre la adecuación al derecho comunitario de sistemas tributarios asimétricos recibe con la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03, Portugal/Comisión, renovados impulsos. En todo caso, mientras no se fijen criterios generales, no creemos que la propuesta del Reino Unido de analizar la medida en función de los casos, sea una perspectiva equivocada pues la solución contraria supondría una simplificación excesiva que entrañaría desconocer las distintas posibilidades que se derivan de las respectivas normas constitucionales de los Estados miembros.

En relación con el criterio de la selectividad de la ayuda, es preciso determinar el marco de referencia que ha de servir de comparación, de manera que si se pretende saber si una medida es o no geográficamente selectiva es imprescindible definir el marco geográfico de comparación. En ese sentido, el TJCE formula una declaración fundamental: el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Y ello porque, asegura «no puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un

Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate». El siguiente paso consiste en definir las distintas situaciones que pueden darse, concretamente, el Tribunal de Justicia, siguiendo el planteamiento de las conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 20 de octubre de 2005, Asunto C-88/03 Portugal/Comisión, distingue tres tipos de situaciones con objeto de pronunciarse acerca de cuando una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional es una ayuda de estado. La situación que resulta relevante a los efectos del presente estudio es la situación en la que una autoridad subcentral, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al estatal, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia

Para el TJCE en esta última situación, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, siempre que concurren tres condiciones: En primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central (*autonomía institucional*). Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido (*autonomía procedimental*). Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central (*autonomía económica*).

Los TTHH tienen autonomía institucional, tal como se desprende de la Constitución y del Estatuto de Autonomía del País Vasco, tienen autonomía

⁹ La Sentencia es menos exigente que las conclusiones del Abogado General a la hora de definir el criterio de autonomía en materia de procedimiento, ya que para éste «la decisión ha de ser adoptada por la autoridad local siguiendo un procedimiento en el cual el Gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente en el procedimiento de fijación del tipo impositivo, y sin ninguna obligación por parte de la autoridad local de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo». (La frase en cursiva no aparece en la sentencia).

procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario corresponde a sus respectivas Juntas Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto, y, tienen autonomía económica, puesto que la pérdida de recaudación que para ellos represente una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del gobierno central.

La controversia, no obstante, dista bastante de estar zanjada, y, así, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha elevado al TJCE cuestión prejudicial a fin de que se pronuncie acerca de la posible calificación como ayudas de Estado de la regulación de determinados aspectos del Impuesto sobre sociedades contenidos en las correspondientes Normas Forales reguladoras del mismo. No es habitual que los tribunales de justicia españoles, y particularmente, los competentes en materia contencioso-administrativa, utilicen la posibilidad de hacer lo que se prevé en el artículo 234 del TCE, en ocasiones, más que posibilidad es una obligación, de manera que no plantear cuestión prejudicial cuando no exista certeza acerca de la aplicación del derecho comunitario puede ser inconstitucional¹⁰. Como señala la Nota Informativa del Tribunal de Justicia sobre el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los órganos jurisdiccionales nacionales (2005/C 14301, de 11 de junio de 2005): primero, no es necesario que sean las partes de un procedimiento quienes soliciten el planteamiento de una cuestión, el juez nacional puede plantearla de oficio; segundo, cualquier órgano jurisdiccional *está facultado* para plantear al Tribunal de Justicia cuestiones sobre la interpretación de una norma de derecho comunitario, si lo considera necesario para resolver un litigio del que esté conociendo; tercero, no obstante, los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno *están obligados*, en principio, a someter al Tribunal de Justicia tales cuestiones, salvo cuando ya exista jurisprudencia en la materia (y las eventuales diferencias de contexto no planteen dudas reales sobre la posibilidad de aplicar la jurisprudencia existente) o cuando la manera correcta de interpretar la norma comunitaria sea de todo punto evidente; y, cuarto, si bien es cierto que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones puedan ser objeto de recurso puede decidir por sí mismo cuál es la interpretación correcta del derecho comunitario y su aplicación a los hechos que considere probados, en especial cuando estime que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia proporciona indicaciones suficientes, no lo es menos, que una remisión prejudicial puede resultar especialmente útil, en la

¹⁰ Cfr. Auto TC 62/2007, de 26 de febrero, que inadmite a trámite el recurso de amparo interpuesto por el Gobierno Vasco contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 9 de diciembre de 2004, en materia de Normas forales del Impuesto sobre Sociedades.

fase adecuada del procedimiento, cuando se suscite una nueva cuestión de interpretación que presente un interés general para la aplicación uniforme del derecho comunitario en toda la Unión, o cuando la jurisprudencia existente no parezca aplicable a un supuesto de hecho inédito.

La duda que se le plantea al TSJPV se refiere a la concurrencia o no de la autonomía procedimental, como puede comprobarse en el Auto de 20 de septiembre de 2006, aclarado por otro fechado dos días después.

No alberga dudas el Tribunal acerca de la existencia de autonomía institucional por lo que respecta a los territorios forales vascos pues «el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible». No es extraño que el TSJPV llegue a esa conclusión pues aunque la STJCE de 6 de septiembre no se pronuncia, «no parece que se exija ninguna organización de cuño federal para que existe este requisito de autonomía. Bastará que el ente territorial subcentral tenga reconocida capacidad para determinar los fines que, en tanto ente público, puede perseguir. Esto es, se está exigiendo una autonomía política a través de la posibilidad de definición de un ámbito de intereses públicos propios y de la selección de necesidades públicas. Y esa autonomía deberá ser ejercitable a través de actos que pertenecen al área de la función de predisposición normativa o de la función ejecutiva, lo que llevará a los entes territoriales a definir (..) un ordenamiento propio. Tal posibilidad de disponer de un ordenamiento jurídico propio no ha de suponer necesariamente (...) capacidad para definir un sistema tributario. Circunstancia que no cumplen en España todas las Comunidades Autónomas, sino sólo las de régimen foral (..) Pero a nuestro modo de ver, no es exigible una capacidad para tener un sistema fiscal propio para disponer de la autonomía que enerve la posible adopción de medidas fiscales selectivas. Bastará que las entidades infraestatales tengan capacidad para definir una normativa tributaria propia. Por eso parece que, en principio, no sólo los territorios forales dispondrán de una autonomía que excluiría la adopción de medidas fiscales selectivas»¹¹.

En cambio, en lo relativo a la autonomía de procedimiento si tiene dudas el TSJPV acerca de su alcance. En ese sentido, señala que «el procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, —dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV—, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos,

¹¹ C. GARCIA NOVOA, «La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas», *Dereito*, núm. 15, 2006, págs. 232-233.

no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de «tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo», lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, —artículo 41.2—, y el propio Concierto que de él dimana, —artículos 2 y 3—, establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de las pautas o directrices legales». En resumen, al TSJPV se le plantea la duda acerca de cual es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales¹² en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por la STJCE de 6 de septiembre de 2006. Pues bien, según GARCIA NOVOA, a falta, hoy por hoy, de una mayor aclaración, «la intervención del Estado debe ser una intervención directamente orientada a dirigir o condicionar la decisión de adoptar el beneficio, de manera que la entidad territorial subcentral no estaría realmente ejerciendo su autonomía financiera. En este caso, (..) la medida no habría sido adoptada por la entidad infraestatal en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central. De este modo, ni los controles genéricos de legalidad que pudiera desarrollar el Estado, ni las intervenciones de este en el ejercicio de sus competencias de coordinación y solidaridad, ni mucho menos aspectos más genéricos como las circunstancias de que las normas institucionales básicas de los entes territoriales sean normas del Estado, determinan una intervención del Estado en la adopción de la medida fiscal por el ente subcentral que impida hablar de autonomía a estos efectos», y por eso motivo, concluye que «en el caso de los territorios históricos vascos, no deben constituir una excepción a su condición de territorios autónomos a efectos de esta sentencia,

¹² Vide F. DE LA HUCHA CELADOR, *El régimen jurídico del Concierto Económico*, Ad Concor diam, Bilbao, 2006, pag. 105 y ss.

la necesidad de que las normas forales vascas deban «respetar la estructura general impositiva del Estado» o una «presión fiscal equivalente» o el carácter reglamentario de las disposiciones forales aprobadas por las Diputaciones forales, que permiten su control por los órganos jurisdiccionales ordinarios del Estado»¹³.

En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, el TSJPV asegura que «el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones». En efecto, el sistema fiscal que se deriva del Concierto Económico «es realmente singular en la medida en que tiene sensibles diferencias respecto a los sistemas tradicionales de descentralización:

- Se descentraliza la práctica totalidad del sistema tributario de un Estado, cumpliendo por exceso el principio de equilibrio vertical.
- Se asigna la capacidad normativa de una buena parte del sistema tributario (y en cualquier caso de impuestos troncales de carácter general, como el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades) al gobierno subcentral.
- El Gobierno subcentral no recibe transferencias o subvenciones desde el Estado, sino, al contrario, financia las cargas generales de éste, a través de una contribución.
- La contribución a las cargas generales se realiza con criterio de riesgo unilateral, atendiendo al volumen de dichas cargas en dicho momento»¹⁴.

GARCIA NOVOA asegura que una interpretación razonable de la STJCE de 6 de septiembre de 2006 «debería llevarnos a pensar que sólo son «compensaciones» que erosionen la autonomía y determinen la existencia de una medida fiscal selectiva las directamente ligadas a la reducción de tipos o a la ventaja fiscal adoptada por la región. Esto es, aquellas respecto de las

¹³ C. GARCIA NOVOA, «La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas», *ob. cit.* pág. 234.

¹⁴ *Los Principios y Normas de Armonización Fiscal en el Concierto Económico*, Fundación BBV, Bilbao, 1997, págs. 34-35. Vide sobre el principio de riesgo unilateral, característica de los sistemas forales del País Vasco y Navarra, M. ARANBURU URTASUN, *Provincias exentas. Convenio-Concierto: Identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, Donostia-San Sebastián, 2005.

cuales quepa deducir que se han incluido con la prioritaria finalidad de ser una compensación correlativa para un beneficio fiscal adoptado y que no se habrían previsto si el ente subcentral no hubiera establecido el beneficio fiscal. No se incluirán, por tanto, las compensaciones de carácter general inspiradas en motivaciones de solidaridad, como las que reciben los *länder* a través del ajuste financiero secundario (*Finanzausgleich*)¹⁵.

Como ya habíamos anticipado al TSJPV duda acerca del alcance del sistema tributario de los Territorios Históricos desde la perspectiva de la autonomía procedimental, en los términos en que esta ha sido definida por la STJCE de 6 de septiembre de 2006, de ahí que después de todo, casi al final de su razonamiento, reconozca que está seguro hasta que punto cumple con todas las condiciones apuntadas en dicha sentencia, en línea con la anterior, pues «aún siendo el nivel competencial del País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como «sistema monetario», «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica», «régimen económico de la Seguridad Social», «obras públicas de interés general», entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional —SSTC 96/1984, de 19 de Octubre, y 96/2002, de 25 de Abril, entre otras—. Este razonamiento, llevado a sus últimas consecuencias, puede abocar a una solución desfavorable a las pretensiones de los territorios forales en la materia que nos está ocupando.

En fin, las dudas que alberga el TSJPV le llevaron a plantear las correspondientes cuestiones prejudiciales. Se publican en el DOUE de 30 de diciembre de 2006 (Asuntos C-428/06 a 434/06), habiendo sido planteadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 18 de octubre de 2006 y, son del siguiente tenor: ¿el artículo 87.1 del Tratado debe ser interpretado en el sentido de que las medidas tributarias adoptas por las Juntas Generales del Territorio Histórico (de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava, según proceda), dando nueva redacción a los artículos 29.1 a), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la Ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no

¹⁵ C. GARCIA NOVOA, «La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas», *ob. cit.* pág. 237

existen en el ordenamiento jurídico estatal, han de considerarse selectivas con encaja en la noción de ayuda de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado?

La respuesta que dé el TJCE será muy importante, no solo para resolver la cuestión concreta (tipo de gravamen y deducciones en el IS), sino para seguir definiendo, con carácter general, cuales son límites del poder tributario foral, desde la perspectiva del derecho comunitario. En ese sentido, debe recordarse que, entre otras materias diferentes, mientras en territorio común se distingue entre resultados cooperativos y resultados extracooperativos¹⁶ para aplicar, a los primeros un tipo de gravamen reducido y a los segundos el tipo general del Impuesto sobre Sociedades, en la normativa foral (NF (Gipuzkoa) 2/1997, de 22 de mayo; NF (Álava) 16/1997, de 9 de junio; NF Bizkaia) 9/1997, de 14 de octubre) esa diferenciación no existe, aplicándose el tipo reducido en todo caso. En territorio común, según la Ley 20/1990, de 20 de diciembre, las cooperativas, para la determinación de la base imponible del impuesto de sociedades se considerarán separadamente los dos grupos de operaciones que realizan: las operaciones con socios, y las operaciones con no socios o terceros (art. 16). En consonancia con ello, se diferencia el tipo de gravamen, de forma que se aplicará un tipo reducido a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, y el tipo general del impuesto, a la base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos (art. 33.2). Y, por ello, la cuota tributaria será la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, teniendo la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva (art. 23). En cambio, como señala SANZ GADEA «las normas forales vascas sobre régimen fiscal de las cooperativas han hecho tabla rasa de la distinción entre resultados cooperativos y extracooperativos, y aplican un tipo de gravamen reducido respecto del total resultado contable. ¿Se apartan de la esencia del cooperativismo? El legislador foral no se inquieta por ello, limitándose a constatar que, de esta manera, la fiscalidad foral de las cooperativas se adapta a la innovadora normativa de la Ley 4/1993, de Cooperativas del País Vasco, que no obliga a la contabilización separada», añadiendo acto seguido que «no se debería olvidar, en este punto, que la concesión de un régimen fiscal beneficioso para una determinada clase de sociedades ha de estar basada en una causa de justificación sólida, pues, de lo contrario, se

¹⁶ M. A. RODRIGO RUIZ, «Análisis crítico del Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Especial referencia a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades», *El Régimen fiscal de las Cooperativas*, VII Jornadas Cooperativas de Euskadi, Vitoria: Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, 1989, págs. 56-57 se muestra crítico con la fragmentación de la base imponible prevista en la normativa estatal.

podría incidir en una confrontación con el Derecho Comunitario en materia de ayudas al Estado. Pues bien, un régimen fiscal de favor proyectado sobre el resultado cooperativo tiene una base de sustentación más amplia que otro que, como el foral vasco, prescinde del referido resultado cooperativo ... Probablemente sea cierto que (...) la contabilización separada de las operaciones según sean o no realizadas con los socios, y la determinación de dos resultados crea costes y dificultades, pero también lo es que sobre tal separación o fragmentación es más confortable construir un régimen fiscal protector de las cooperativas al resguardo del régimen comunitario de las ayudas del Estado»¹⁷.

IV. Conclusión

Gran parte de los beneficios fiscales de las sociedades cooperativas han de analizarse en conjunción con las normas de ajuste técnico y las obligaciones que estas últimas producen en la cooperativa, y así, el beneficio previsto en el artículo el artículo 34 de la Ley 20/1990, de 20 de diciembre referido a las cooperativas especialmente protegidas consistente en el disfrute de una bonificación del 50 % de la cuota íntegra no puede considerarse de forma desconectada con el coste fiscal de los retornos en la renta del socio cooperativista en el IRPF. Las cooperativas, además, están sujetas a unas obligaciones específicas, a las que no están sujetas las empresas sujetas al régimen fiscal general, consistentes en determinadas obligaciones financieras, previstas en la Ley 27/1999, que inmovilizan recursos, tal es el caso de la constitución de fondos sociales obligatorios (el fondo de reserva obligatorio, el fondo de educación y promoción) que son irrepartibles entre los socios, incluso en el caso de liquidación de la cooperativa. Por tanto, el excedente máximo distribuible en las cooperativas es inferior al que se genera en otro tipo de sociedades de capitales¹⁸. Las mismas razones, *mutatis mutandis*, son válidas también para las cooperativas vascas, dada la gran similitud, en esos aspectos, entre la normativa aplicable en territorio común y la aplicable en el País Vasco (Ley 4/1993, de 24 de junio de Cooperativas y NF (Gipuzkoa) 2/1997, de 22 de mayo, NF (Álava) 16/1997, de 9 de junio y NF (Bizkaia) 9/1997, de 14 de octubre.

¹⁷ E. SANZ GADEA, «Prólogo» a la obra de M. MONTERO SIMÓ, *Análisis jurídico tributario de la sociedad cooperativa*, Desclée De Brouwer, 2005, Bilbao, pags. 27-28.

¹⁸ p. ALGUACIL MARI, «Entidades de economía social y ayudas de estado», *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, 2005, Thomson-Civitas, pags. 633 y ss.

A la Comisión le convencieron las alegaciones formuladas por España y por la Confederación de Cooperativas Agrarias, de ahí que en los considerandos de su decisión dijera:

145) Las cooperativas disfrutan, con anterioridad al Real Decreto-Ley [...], de beneficios fiscales en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en el impuesto de actividades económicas, en el impuesto de bienes inmuebles y en el impuesto de sociedades. En este último impuesto, las operaciones con socios tributan a un tipo reducido y, además, las cooperativas especialmente protegidas, como es en principio el caso de las cooperativas agrarias, se benefician de una bonificación del 50 % de la cuota íntegra en el impuesto de sociedades.

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].

[...]

167) 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 fiscales justificadas por la naturaleza o la 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].

Los denunciantes, Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad Autónoma de Madrid y Federación Catalana de Estaciones de Servicio, disconformes con la Decisión de la Comisión recurrieron ante al Tribunal de Primera Instancia, y acabó anulando el artículo 1 de la Decisión 2003/293/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, por considerar que adolece de un vicio de motivación, lo cual le impide ejercer su control sobre el fundamento de la apreciación de la Comisión. En lo que ahora importa, las aludidas alegaciones se centraban en los beneficios fiscales previstos para las cooperativas agrarias, en tanto en cuanto entidades especialmente protegidas, en el Impuesto sobre Sociedades, y además, no en todos sus aspectos (por ejemplo, no se refieren a la libertad de amortización) pero dejaban de lado otra serie de beneficios fiscales previstos en relación con los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, de actividades económicas y sobre bienes inmuebles, que también —aunque no de forma idéntica— contemplan las tres NNFF recién citadas¹⁹.

La decisión del Tribunal de Primera Instancia nos ha privado, pues, de conocer un pronunciamiento sobre el fondo, en una cuestión, la de las ayudas de estado, y particularmente, en la adecuación del régimen fiscal de las cooperativas a las mismas sobre las que no existen muchos pronunciamientos²⁰, y en la que en cualquier momento puede saltar la sorpresa, dado que la Comisión goza en esa materia de una amplia facultad discrecional, siendo, por tanto, la incertidumbre grande. Con el añadido de que, en demasiadas ocasiones, la Decisión se adopta mucho tiempo después y los procedimientos, muchas veces también, tardan en resolverse. En efecto, los tres TTHH interpusieron sendos recursos de anulación ante el Tribunal de Primera Instancia de la UE el 26 de marzo de 2002 que todavía están pendientes de resolución (DOCE de 15 de junio de 2002) contra las decisiones de la Comisión de 20 de diciembre de 2001 relativas al régimen de ayudas ejecutado por España en 1993, a favor de algunas empresas de reciente creación en Álava, Vizcaya y Guipúzcoa, documentos C (2001) 4448 fin, C (2001) 4478 fin y C (2001) 4475 fin, en la que se declara ayuda estatal incompati-

¹⁹ A su vez, con algunas diferencias entre sí, Vide I. ALONSO ARCE, J.L. BOUSO HUERTA y A. ZIORRAGA EIBAR, «Apuntes sobre el Régimen Fiscal de las Sociedades Cooperativas», *Forum Fiscal de Bizkaia*, núm. 11, diciembre, 1998, *passim*

²⁰ p. ALGUACIL MARI, «Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado», *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, CIRIEC, núm. 14, octubre, 2003, pág. 131 y ss

ble con el mercado común la exención del Impuesto de Sociedades aplicable a la empresas que se creen entre la entrada en vigor de dicha Norma Foral y el 31 de diciembre de 1994, durante diez años, siempre que cumplieren una serie de requisitos sobre capital mínimo para su constitución, inversión y empleados (las denominadas ‘vacaciones fiscales vascas’). Uno de los motivos expuestos por las demandantes para oponerse a la Decisión es que la orden de recuperación de las ayudas contenida en ella, vulnera lo dispuesto en la última frase del apartado 1 del artículo 14 del Reglamento CE n.º 659/1999, dadas las circunstancias excepcionales que concurren en el caso (la duración de la fase preliminar de examen, que ha sido de más de 79 meses), añadiendo acto seguido que el hecho de que la Comisión examinara el régimen fiscal controvertido en el año 1994 y no mostrara una actitud desfavorable en relación al mismo, generó una confianza fundada en que se le considerara conforme a la legalidad comunitaria, por lo que lo dispuesto en el artículo 3 de las Decisiones impugnadas vulnera los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima²¹.

Pues bien, pese al tiempo transcurrido todavía sigue sin dictarse sentencia y mientras tanto, el pasado el 4 de abril de 2006 la Comisión interpuso un recurso contra España, Asunto C-177/06, ante el Tribunal de Justicia en el que la demandante pretende que se declare que, al no haber adoptado en el plazo previsto todas las medidas necesarias para cumplir con lo dispuesto en las decisiones de la Comisión de 20 de diciembre de 2001, España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de dichas decisiones y del Tratado CE. España solicitó al Tribunal de Justicia que suspendiera este procedimiento hasta conocer la sentencia del Tribunal de Primera Instancia sobre los recursos presentados por los tres TTHH pero su petición fue desestimada.

²¹ Vide José Luis BURLADA ECHEBESTE e Inés María BURLADA ECHEBESTE, «La recuperación de ayudas de estado ilegales», de inmediata publicación en *Nueva Fiscalidad*, passim.