

# El régimen fiscal de las cooperativas españolas en la Unión Europea: conclusiones para las líneas de reforma del cooperativismo español

Sofía Arana Landín

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
UPV/EHU

---

**Sumario:** 1. Introducción. 2. Las medidas fiscales de cooperativas enjuiciadas con respecto a España. 3. Antecedentes a la Decisión C22/2001, de 14 de diciembre de 2009. 3.1. La Decisión de 11 de diciembre de 2002. 3.2. Sentencia de 12 de diciembre de 2006. 4. La Decisión de 14 de diciembre de 2009. 5. Posibles líneas de reforma de la fiscalidad de las cooperativas compatibles con el derecho de la competencia. Bibliografía.

---

## **Resumen:**

La última decisión de la Comisión referente a medidas adoptadas para las cooperativas agrarias españolas hace tambalearse el sistema fiscal para las cooperativas, ya que incluso se llegan a cuestionar beneficios fiscales considerados como secundarios. En esta materia España ya se ha doblegado ante las exigencias de la Comisión a través de un inciso en la Ley de Economía Sostenible. La reforma del obsoleto sistema fiscal para las cooperativas ha de venir de la mano del Derecho de la Economía Social, ya que una visión estrictamente tributaria, no permite la superación de todos los requisitos para que dichas medidas no sean consideradas ayudas de Estado. Por otra parte, para seguir cumpliendo con el mandato constitucional las cooperativas tienen que seguir fomentadas. En este sentido, la nueva Ley de Economía Social se presenta como una oportunidad para enmarcar ahí la reforma fiscal, cumpliendo con el referido mandato constitucional y con el Derecho de la competencia, superando así los obstáculos que conlleva el criterio de selectividad.

## **Palabras clave:**

fiscalidad, decisión, ayudas de Estado, Derecho de la Economía Social, reforma.

## **Abstract:**

The Commission's last decision concerning Spanish agricultural cooperatives had led us to a dead end. The Spanish 30-year-old tax regime for cooperatives

needs a deep reform. On the one hand, we need to bear in mind what our constitution establishes as regards to cooperatives: they need to be promoted. On the other hand, this promotion needs to be in accordance to EU competition law. Thus, cannot take reforms without bearing in mind the latest state aid cases. The future Social Economy Act can help in this matter, because of its objectivity. Thus, proportionate measures taken within this future legal frame, shall not be considered to be state aids, as they cannot be considered to be selective.

**Key words:**

tax, decision, state aids, Social Economy Law, reform.

**ECONLIT**

K340 y L380.

## 1. Introducción

Durante la última década hemos venido padeciendo el cuestionamiento de multitud de medidas fiscales por parte de instancias europeas en todos los ámbitos. Ello ha llegado también al sector cooperativo donde tras la última decisión de la Comisión referente a España en el denominado «caso del gasóleo B» referido a las cooperativas agrarias, se llega a cuestionar el sistema fiscal de las cooperativas españolas en su conjunto, incluso en cuanto a impuestos de una importancia secundaria para las mismas.

Mediante la Ley de Economía Sostenible España cede ante la comisión en esta materia, pero además, vuelve a realizar modificaciones para el cooperativismo agrario, realizando una modificación del la Ley 27/1999, de 16 de julio, sobre la redacción de su art. 93<sup>1</sup>, que podría ser visto por sus competidores como objeto de recurso. El mismo esquema podría verse repetido, por lo que debemos plantearnos si ésta es la forma adecuada de regular, en este caso el cooperativismo agrario, pero se puede perfectamente extrapolar al cooperativismo en general.

Si utilizamos exclusivamente una perspectiva fiscal para intentar resolver el dilema de las medidas fiscales a adoptar en torno al sector coope-

---

<sup>1</sup> «2. Para el cumplimiento de su objeto, las cooperativas agrarias podrán desarrollar, entre otras, las siguientes actividades:

- d) Cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las explotaciones de los socios, entre otras, la prestación de servicios por la cooperativa y con su propio personal que consista en la realización de labores agrarias u otras análogas en las mencionadas explotaciones y a favor de los socios de la misma».

rativo es muy probable que nos cueste crear un sistema que pueda resistir las decisiones de la Comisión y sentencias del TJCE, a la vez que respete el mandato de fomento del cooperativismo del 129.2 de la Constitución, siendo justo con esta forma jurídica. Es por ello por lo que en el presente artículo se analiza el estado de la cuestión, tal y como se encuentra tras la Decisión de la Comisión de 14 de diciembre de 2009 con el conocido caso del «gasóleo tipo B» de las cooperativas agrarias españolas, para proponer una solución acorde con nuestro derecho interno y con el Derecho de la UE, desde una perspectiva más amplia, que la estrictamente tributaria, ya que entiendo que no es la adecuada para dar solución a una cuestión que acarrea, entre otros, aspectos económicos, jurídicos y sociales importantes y que pueden resultar de una importancia crucial para el desarrollo sostenible del país. Por ello, en el último apartado se aporta una propuesta de solución al problema.

## **2. Las medidas fiscales de cooperativas enjuiciadas con respecto a España**

El 14 de diciembre de 2009 se ha adoptado la Decisión definitiva por parte de la Comisión con respecto al caso C 22/2001 relativo a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste de combustible. Verdaderamente, el contenido de esta decisión es francamente desalentador, no sólo porque termina por entender que las medidas analizadas son ayudas y además ilegales, sino porque incluso llega a realizar afirmaciones que, de convertirse en doctrina, llegan a cuestionar directamente todo nuestro régimen de fiscalidad de cooperativas.

En cierto sentido, hasta el momento, no se ponía en cuestión el régimen fiscal de las cooperativas españolas con carácter general, sino sólo alguna medida específica y aislada posterior. Ya que el régimen fiscal de cooperativas queda contenido en la Ley 20/1990, que estaba vigente en el momento de realizarse el Informe Primarolo de medidas fiscales perniciosas y que, así como se habían llegado a cuestionar un par de medidas del cooperativismo francés, nunca se habían puesto en entredicho medidas españolas, se respiraba un aire de cierta confianza.

Hasta cierto punto, este hecho ha dotado de cierta seguridad jurídica a la fiscalidad de las cooperativas. Sin embargo, la Decisión que pasamos a comentar llega incluso a cuestionar el régimen de la Ley 20/1990 y a hacer tambalearse todo el sistema impositivo existente en torno al cooperativismo, ya que no hace referencia alguna al Informe Primarolo, sino que toma como único dato el que España se incorporara a la Unión en el año 1986 y que, sin embargo, la Ley 20/1990 resulta ser posterior. Si a

ello añadimos el hecho de que se parte de la base de que el régimen sustantivo de las cooperativas les parece perfectamente comparable y equiparable al de las sociedades capitalistas y que analizadas una a una las posibles causas de excepción, las echa por tierra, no cabe sino mostrar una especial atención al tema de las ayudas de Estado y buscar posibles soluciones para este régimen fiscal desde una perspectiva más amplia. La única salida posible que no analiza es la de los Servicios de Interés Económico General, pero ni siquiera se plantea esta posibilidad, por lo que no parece una salida demasiado alentadora. Lógicamente habrá que demostrar que las medidas de la Ley 20/1990 corresponden a un régimen anterior de fomento fiscal del cooperativismo y que, por tanto, ya existían en el momento de acceder España a la Unión. Ciertamente es así, por mucho que la Ley 20/1990 sea posterior a 1986 esta Ley tiene sus bases en el Estatuto fiscal de 1969, que, a su vez, tiene su antecedente en el Estatuto fiscal de 1954. Además, la Ley 20/1990 no supone precisamente un gran avance en su contenido, ya que cabe recordar que el Estatuto fiscal de 1969 ya contenía importantes exenciones fiscales para las cooperativas. Incluso, podría considerarse que la Ley 20/1990 implicó un cierto retroceso con respecto al Estatuto de 1969, en la medida en que, entre otras cosas, impuso la tributación separada de resultados cooperativos y extracooperativos y la descalificación fiscal.

### **3. Antecedentes a la Decisión C22/2001, de 14 de diciembre de 2009**

En cuanto a la Decisión C 22/2001, de 14 de diciembre de 2009 tiene los siguientes antecedentes: La disposición Adicional 15.<sup>a</sup> de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, vetó a las cooperativas agrícolas la posibilidad que antes tenían de suministrar o distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros y les obligaba a constituir a tal efecto una entidad mercantil, que tributara al tipo general del Impuesto sobre Sociedades<sup>2</sup>. Cabe señalar, por tanto, que hasta esa Ley, las cooperativas agrícolas españolas sí que podían suministrar y distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros manteniendo su forma cooperativa y su tributación como tal.

Esta Ley va a coincidir en el tiempo con un encarecimiento del petróleo y del dólar, que precipitó la adopción por Decreto Ley 10/2000, de 6

---

<sup>2</sup> Las cooperativas agrarias iniciaron su actividad en la distribución de productos petrolíferos a partir de la entrada en vigor de la Orden de 31 de julio de 1986 del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se modificó el Reglamento de 5 de marzo de 1970 para el suministro y la venta de carburantes y combustibles líquidos, objeto del monopolio de petróleos.

de octubre, de medidas que: por una parte, eliminaron para las cooperativas agrarias la prohibición de distribuir directamente, sin necesidad de crear una entidad aparte, a terceros no socios gasóleo B, mientras que, por otra, se eliminaba la prohibición de sobrepasar los límites que existían con carácter general de realizar operaciones de distribución de gasóleo B a terceros no socios por encima del límite del 50%, sin perder la protección fiscal.

Como se puede apreciar, lo que realiza el citado Decreto ley es eliminar dos prohibiciones para las cooperativas que en sí mismas consideradas, aisladamente, resultan totalmente contrarias al derecho de la competencia. Hipotéticamente, no parece lógico, en principio, que un tipo de entidades por su forma jurídica pueda tener prohibido el comercio con terceros sobrepasando unos límites y tampoco resulta adecuado que se les exija crear formas societarias diferentes para poder acceder al mercado. En sí mismas y, aisladamente consideradas, estas medidas son totalmente contrarias al derecho de la competencia. Lógicamente, el hecho de que existieran estas prohibiciones para las cooperativas y que hubieran sido asumidas por las mismas sin más, nos podría indicar que estamos hablando de algo muy especial, ya que, de cualquier otro modo, dichas prohibiciones serían totalmente contrarias al derecho de la competencia.

Ciertamente, la primera pregunta que nos viene en mente es que si con respecto a la primera medida se va a permitir con carácter excepcional a las cooperativas agrarias superar los límites de operaciones con terceros, ¿con carácter general se está restringiendo a las cooperativas el poder operar en el mercado con terceros no socios? La respuesta es evidente: a las cooperativas se les prohíbe realizar operaciones con terceros no socios por encima de determinados límites. Entonces, ¿no son estas restricciones o estos límites impuestos a las cooperativas contrarios a la libre competencia? Si la respuesta es que estas prohibiciones, únicas para el sector cooperativo, no se pueden considerar contrarias al derecho de la competencia porque hay que tener en cuenta las singularidades del cooperativismo, que vela por el interés general, la misma vara de medir habrá de utilizarse en caso contrario.

Las normas que regulan estas entidades tienen por objeto recoger sus principios y valores y su contribución al interés general, contemplando, entre otros, el principio democrático y las limitaciones en la forma de distribución de excedentes y beneficios o las limitaciones en cuanto a sus operaciones con terceros, que es el caso aquí en cuestión. Sin embargo, es evidente que esta protección del interés general y el fiel seguimiento a los principios cooperativos ocasiona unas mayores cargas en relación a las otras formas empresariales. Las cargas que conlleva la especificidad de las coo-

perativas obedecen a la internalización de costes sociales que realizan, costes ligados al proceso decisional democrático, al modo de distribución y a la naturaleza de los bienes y servicios que producen, básicamente de interés social y/o general, en contraposición a la externalización de costes privados que realizan las empresas capitalistas. De este modo, es evidente que los costes que conlleva adoptar la forma jurídica de la cooperativa, cumplir con la RSE y con el desarrollo sostenible y en definitiva velar por el interés general no son iguales que en las empresas capitalistas. Así, se puede afirmar que las cooperativas velan por el interés general, que debe primar de modo tal que incluso se puedan dar por válidas prohibiciones como la descrita, en principio claramente contrarias a la libre competencia, porque el propósito perseguido por estas entidades es un fin superior: si para alcanzar el mismo se deben adoptar medidas en sí mismas tan claramente contrarias a la libre competencia, no nos deberemos olvidar después de que ello es porque el derecho de la competencia queda al servicio del interés general y no al contrario.

Con respecto a la segunda medida, podemos sacar conclusiones similares: el hecho de que el Real Decreto-Ley permita con carácter excepcional a las cooperativas realizar operaciones de distribución de gasóleo B a terceros no socios sin necesidad de constituir otra forma jurídica significa que, una vez más, con carácter general, existe una prohibición al respecto dirigida hacia las cooperativas. Es decir, si las cooperativas desean realizar operaciones de distribución de gasóleo B se veían obligadas a constituir otra entidad diferente con personalidad jurídica propia, porque de otro modo, lo tendrían prohibido. ¿Acaso no es ésta una restricción importante para las cooperativas en esta situación?, ¿por qué las restricciones a la libre competencia que se aplican a las cooperativas han de aceptarse y, sin embargo, las posibles ayudas fiscales al sector cooperativo para, entre otros fines, contrarrestar estas restricciones, han de considerarse ayudas de Estado? Una vez más, si existen motivos de interés general que priman sobre el libre ejercicio de la competencia en un caso, también habrán de ser tenidos en cuenta en el caso contrario.

### 3.1. *La Decisión de 11 de diciembre de 2002*

Las medidas introducidas en el Decreto Ley 10/2000 que modificaban la Ley 20/1990 fueron recurridas por la Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid y la Federación Catalana de Estaciones de Servicio. En una primera Decisión de 11 de diciembre de 2002, la Comisión admite que la fiscalidad de las cooperativas agrarias responde a la existencia de caracteres diferenciadores y de obligaciones

e inconvenientes específicos, y por lo tanto, se enmarca en la doctrina de la «lógica o economía del sistema».

En nada se parecen los presupuestos de base e incluso los razonamientos de esta primera Decisión con respecto a la Decisión de 14 de diciembre de 2009. Es interesante ver las dos siguiendo un orden cronológico de los acontecimientos para comprobar las grandes diferencias respecto a las mismas.

En la primera Decisión, de 11 de diciembre de 2002<sup>3</sup>, básicamente se remite a las argumentaciones realizadas por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España. Así la Comisión consideró que, efectivamente, las cooperativas tienen unas especificidades en las que hay que entrar a la hora de valorar los posibles beneficios fiscales. De hecho, se valora conjuntamente las medidas del Impuesto sobre Sociedades con respecto al IRPF para adoptar una visión más global: «no puede desconectarse del coste fiscal de los retornos en la renta del socio cooperativista en el IRPF, que tiene unas características completamente distintas al dividendo en una empresa capitalista. La atenuación en doble imposición efectuada en la relación sociedad capitalista-socio no tiene contrapartida en la 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 sobre Sociedades queda corregido por la doble imposición con respecto al IRPF, que se aplica al socio de la cooperativa y su incremento de tributación por esa vía».

Esta postura le lleva a entender que las medidas denunciadas no constituían ayudas con arreglo al apartado 1 del artículo 107 del Tratado de la UE<sup>4</sup>, dadas las peculiaridades del régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las cooperativas agrarias, comparándolo con el régimen general del Impuesto.

Verdaderamente, el régimen fiscal de las cooperativas agrícolas españolas no resulta sencillo y tal vez ello haya contribuido a una importante confusión que envuelve el caso. Tanto por unas partes como por otras, se realizan afirmaciones que no resultan correctas con respecto a nuestro régimen fiscal. Es muy probable que estos hechos hayan podido contribuir a que las dos decisiones sean diametralmente opuestas, en la primera por incurrir en el error de hacer suyas unas afirmaciones de una parte, que no deben ser individualmente consideradas y en la segunda, por prescindir de las particularidades cooperativas y equipararlas a la empresa capitalista de-

---

<sup>3</sup> Se trata de la Decisión n.º 2003/293/CE.

<sup>4</sup> Numeración del Tratado de Lisboa, antiguo art. 87 TCE.

jando a un lado todo tipo de consideraciones de principios, sociales o de interés general.

Así, por ejemplo, entre las alegaciones de la Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid y la Federación Catalana de Estaciones de Servicio acerca de las ventajas fiscales en el Impuesto sobre Sociedades para la venta a terceros de gasóleo tipo B se encuentra la siguiente:

*Habida cuenta de que el Real Decreto-ley 10/2000 considera la venta de gasóleo B a terceros no socios como resultado económico de la actividad cooperativa, dicha actividad tributará al tipo del 20% y dispondrá asimismo de total libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas; asimismo, las cooperativas gozarán de una bonificación del 50% de la cuota íntegra del impuesto.*

Lógicamente, ello no es cierto, ya que en ningún caso se podría considerar que la venta de gasóleo tipo B a terceros es una actividad cooperativizada que tribute al tipo del 20%, sino que, en todo caso, se tratará de una actividad extracooperativa que tributa al tipo general del Impuesto sobre Sociedades: ni se trata del objeto social de la cooperativa agraria ni siquiera se trata de operaciones socio-cooperativa.

Otra afirmación que puede dar lugar a equívocos es la siguiente:

*Supone otra ventaja fiscal la supresión del límite máximo del 50% actualmente impuesto a las cooperativas agrarias para realizar operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida.*

El problema de fondo no es exclusivamente la pérdida de la protección fiscal en sí, ya que, si ese fuera el problema, no existiría una menor tributación: Al tratarse de un rendimiento extracooperativo se tributaría al tipo general del Impuesto sobre Sociedades y, si lo que no se pierde es la protección fiscal, estaría obligada a realizar las dotaciones a los fondos, con lo cual, verdaderamente, se encontraría en una situación de desventaja con respecto al régimen general. El problema real es que no se pierde la protección fiscal «especial», que da lugar a una bonificación del 50% de la cuota íntegra y ello sí que puede entenderse que puede llegar a suponer una ventaja comparativa para el Impuesto sobre Sociedades, individualmente considerado.

Con respecto a otros impuestos, como el ITPAJD, el IAE y el IBI se realizan igualmente afirmaciones que no resultan exactas, ya que si bien es



cierto que las cooperativas sí que pueden llegar a disfrutar de los beneficios fiscales que se relacionan hay que tener en cuenta dos cosas:

Primera, la afirmación realizada con respecto al Impuesto sobre bienes Inmuebles debe ser matizada. Así, se afirma lo siguiente:

*En el impuesto sobre bienes inmuebles, se benefician de una bonificación del 95% de la cuota.*

Sin embargo, ello no es cierto, ya que el art. 33.1 de la Ley 20/1990 al regular dicho beneficio fiscal hace una matización muy importante:

*Gozarán de una bonificación del 95 % de la cuota, y, en su caso, de los recargos, de los siguientes tributos locales:*

- *Impuesto sobre Actividades Económicas.*
- *Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.*

Por tanto, la bonificación del 95% sólo corresponde a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra. Cabe recordar, que la importancia que tienen los bienes de naturaleza rústica para este impuesto resulta ser mínima en comparación con los bienes de naturaleza urbana, que verdaderamente sí que suponen una importante fuente de financiación y el grueso de recaudación por este impuesto. Por otra parte, cabe recordar la limitación del artículo noveno de la Ley 20/1990 con respecto a el valor de los terrenos rústicos de los cooperativistas de cooperativas agrarias, que queda limitado a 6.500.000 pesetas<sup>5</sup>.

En segundo lugar, los beneficios fiscales en relación a estos impuestos se encuentran regulados por la Ley 20/1990 y no han sufrido cambios. Por lo tanto, no se puede entender que son beneficios fiscales que proceden directamente del Decreto Ley en cuestión.

Pero también existen errores en las afirmaciones realizadas por la Confederación de Cooperativas cuando afirman lo siguiente:

*El artículo 33 de la Ley 20/1990 especifica que en el impuesto sobre sociedades de las entidades cooperativas se diferencia el tipo de gravamen, de forma que se aplique el 20% a la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, y el tipo general del impuesto, 35%, a la base imponible*

---

<sup>5</sup> «Que las bases imposables del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico a que se refiere el apartado 1, no excedan de 6.500.000 pesetas».

*nible correspondiente a los resultados extracooperativos, que son, entre otros, los obtenidos por las cooperativas agrarias en sus operaciones con terceros. Por tanto, en los rendimientos que obtenga una cooperativa agraria en sus operaciones con terceros no socios, no se produce ninguna bonificación.*

Si bien es cierto que el tipo impositivo resulta ser el general, no lo es que no se produzca ninguna bonificación, ya que al tratarse de cooperativas especialmente protegidas sí que se produce una bonificación del 50% de la cuota íntegra en la cual se hallan igualmente comprendidos los resultados positivos obtenidos con terceros no socios. Pero también se comete exactamente el mismo error en las alegaciones presentadas por España cuando afirma lo siguiente:

*Las medidas incorporadas por el mencionado Real Decreto-ley 10/2000 tienen por objeto liberalizar el sector de suministro de gasóleo B, permitiendo a las cooperativas agrarias suministrar dicho combustible, sea cual sea la relación en que se encuentren estas operaciones respecto del total de las operaciones realizadas por la cooperativa, sin que ello suponga la pérdida de su régimen fiscal para las actividades cooperativizadas. Lo que se pretende es que la cooperativa pueda desarrollar esta actividad sin que sea necesario constituir otra entidad diferenciada, resultando la tributación por el impuesto sobre sociedades igual en las dos situaciones, por cuanto los resultados del suministro de gasóleo B a terceros están sometidos al régimen general del impuesto de sociedades.*

En conclusión, según España, las medidas introducidas por el Real Decreto-ley 10/2000 no suponen una ayuda estatal por cuanto no inciden ni afectan a la competencia en la actividad de distribución de gasóleo B, dado que todas las empresas que desarrollan esta actividad, incluidas las cooperativas agrarias, están sometidas «a la misma tributación por el impuesto de sociedades». Cabe recordar que aunque el tipo impositivo sí que sea el mismo, las dotaciones a los fondos no son equiparables y la bonificación de que disponen las cooperativas especialmente protegidas del 50% de la cuota íntegra no existe para el resto de las sociedades.

Analizado el contenido del Real Decreto Ley 10/2000<sup>6</sup> se puede comprobar que lo que no se pierde es no sólo la protección fiscal, sino espe-

<sup>6</sup> Artículo 1. Cooperativas agrarias.

1. El apartado 4 del artículo 93 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, Cooperativas, queda redactado de la siguiente forma:

4. Las cooperativas agrarias podrán desarrollar operaciones con terceros no socios hasta un límite máximo del 50 % del total de las realizadas con los socios para cada tipo de actividad

cialmente la protección fiscal especial, por lo que se sigue manteniendo la bonificación del 50% de la cuota íntegra de que disfrutaban las cooperativas que gozan de una protección especial.

Pero tampoco son exactas las afirmaciones que realiza la Comisión cuando considera que las modificaciones introducidas por el controvertido Real Decreto-ley 10/2000 en la Ley 27/1999 y en la Ley 20/1999 «solo restablecen la situación normativa existente para la distribución de productos petrolíferos por las cooperativas agrarias hasta la adopción de la Ley 34/1998». En este sentido, no podría considerarse que se trata de una situación totalmente nueva, sino que lo ve como una vuelta a una situación anterior. Ello no es cierto en su totalidad, si bien sí que lo es el hecho de que las cooperativas agrícolas sí que podían distribuir los productos petrolíferos en cuestión sin necesidad de formar una entidad aparte, también lo es que siempre ha existido el límite del 50% con respecto a las operaciones con terceros, ya que dicho límite quedaba recogido por el art. 13.10 de la Ley 20/1990.

---

desarrollada por aquélla. Dicha limitación no será aplicable a las cooperativas agrarias respecto de las operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios.

2. Se añade un segundo párrafo a la letra a) del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, con la siguiente redacción:

No obstante, las cooperativas agrarias podrán suministrar gasóleo B a terceros no socios sin que ello determine la pérdida de la condición de especialmente protegidas.

3. Se modifica el apartado 10 del artículo 13 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que queda redactado de la siguiente forma:

10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización.

Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 % del total de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Dicha limitación no será aplicable a las cooperativas agrarias respecto de las operaciones de suministro de gasóleo B a terceros no socios.

A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas.

4. Se modifica la disposición adicional decimoquinta de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, que queda redactada de la siguiente forma:

Las sociedades cooperativas sólo podrán realizar las actividades de distribución al por menor de productos petrolíferos a que se refiere el artículo 43 de la presente Ley con terceros no socios, mediante la constitución de una entidad con personalidad jurídica propia a la que sea aplicable el régimen fiscal general. No será necesario el cumplimiento de este requisito para la distribución de gasóleo B a terceros no socios por las cooperativas agrarias.

Es cierto que las cooperativas agrarias tributan en los rendimientos que obtengan en sus operaciones con terceros no socios igual que el resto de las sociedades, al tipo general del impuesto sobre sociedades, pero también lo es que las cooperativas, después de las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 10/2000, pueden distribuir gasóleo B a terceros no socios sin ningún límite en el volumen de negocios y sin estar obligadas a constituir una nueva entidad jurídica, disfrutando al mismo tiempo del tratamiento fiscal diferenciado del que se benefician las cooperativas.

La Comisión consideró en su Decisión que la fiscalidad de las cooperativas agrarias en España debía analizarse en su conjunto. Esta fiscalidad establece diferenciaciones en cuanto a su estructura y contiene elementos ventajosos, compensados por obligaciones específicas (donaciones de fondos obligatorias, tratamiento del capital, doble imposición). Así, «las medidas de apoyo a las cooperativas agrarias deben considerarse como medidas fiscales justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, y no entran, pues, en los criterios de aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE, es decir, que las medidas no constituyen ayudas estatales».

### *3.2. Sentencia de 12 de diciembre de 2006.*

Dicha Decisión fue recurrida ante el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea que dictó sentencia el 12 de diciembre de 2006, anulando el artículo 1 de la Decisión de 11 de Diciembre de 2002 en la medida en que declara que las modificaciones realizadas por el art. 1 del Decreto-Ley 10/2000, que modifica la ley 27/1999, y la ley 20/1990, no constituyen una ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1 (ahora 107.1 TFUE). Curiosamente, la sentencia resulta tajante y contundente, entendiendo que la citada Decisión adolece de falta de motivación en lo que respecta a los beneficios fiscales que afectan a los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Actividades Económicas y Bienes Inmuebles. En dicha Sentencia se considera igualmente que la Comisión no ha fundamentado suficientemente que las medidas impugnadas carecen de carácter selectivo, «afirmándose lo mismo sin base alguna».

También se tacha a la Comisión de no haber sabido valorar adecuadamente nuestro sistema. Si en la primera Decisión se habían desechado las alegaciones con respecto al ITPAJD y tributos locales por ser de escasa entidad en comparación con el Impuesto sobre Sociedades y sí que se tiene en cuenta el IRPF, en la Sentencia ocurre lo contrario: los tributos que habían sido previamente desechados por la Comisión cobran una importan-

cia fundamental<sup>7</sup>, que verdaderamente no les corresponde<sup>8</sup>, ya que ni siquiera eran objeto del recurso, mientras que lo que se desecha es el efecto conjunto cooperativa-socio con respecto al IS e IRPF.

En base a que admitir la escasa entidad de una ventaja supone necesariamente admitir su realidad, entiende que se admite que existen ventajas con respecto a estos tributos. Descarta, sin más, la regla «de minimis» y pasa a considerar la selectividad de la medida. Aunque no entra en el fondo del asunto, al anular la Decisión de la Comisión se plantea la posibilidad de que ésta lo haga y pueda pronunciarse de nuevo sobre el Impuesto sobre Sociedades. La sentencia es auténticamente contundente con la decisión, ya que considera que ha incurrido en errores de apreciación de nuestro sistema y además, no ha motivado su decisión<sup>9</sup>.

#### 4. La Decisión de 14 de diciembre de 2009

Por último, tras esta sentencia, aparece la decisión mencionada de 14 de diciembre de 2009, que, como hemos adelantado, nada tiene que ver con la primera y es la que resulta aquí objeto de examen. Resulta hasta extraño que se trate de la decisión de un mismo asunto, ya que donde antes

---

<sup>7</sup> «En cualquier caso, prosigue el Tribunal General, aun admitiendo, pese a la inexistencia absoluta de explicación detallada al respecto en la Decisión impugnada, que la Comisión considerase que la promoción del movimiento cooperativista formaba parte de la naturaleza y de la economía del sistema fiscal español, es preciso observar que el considerando (119) de la Decisión impugnada únicamente menciona esta justificación respecto a la ventaja derivada del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y nada dice sobre las ventajas derivadas del régimen de los impuestos sobre bienes inmuebles, por un lado, y de actividades económicas, por otro.

Por consiguiente, de lo anterior se desprende para el Tribunal General que la Decisión impugnada adolece de un defecto de motivación que le impide analizar el fundamento de la apreciación de la Comisión según la cual, aun suponiendo que las medidas recurridas constituyan una ventaja, dicha ventaja no es selectiva, por estar justificada por la naturaleza y la economía del sistema».

<sup>8</sup> El Tribunal General concluye de cuanto antecede que la Decisión impugnada adolece efectivamente de un defecto de motivación que le impide analizar el fundamento de la apreciación de la Comisión según la cual no se deriva ninguna ventaja del régimen aplicable a las cooperativas a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, actividades económicas y bienes inmuebles.

<sup>9</sup> «Aunque en la vista la Comisión sostuvo que el razonamiento expuesto en los considerandos (146) y (147) de la Decisión impugnada se aplicaba no sólo al impuesto sobre sociedades, sino también a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, actividades económicas y bienes inmuebles, el Tribunal General considera que tal motivación resulta incomprensible».

no se apreciaba ni siquiera la existencia de una ventaja, ahora se asume y se entiende que resulta selectiva, sin posibilidad de excepción y con la obligación de devolución de las ayudas, con intereses, entendiéndose además que no se puede entender que la primera decisión tan favorable había podido provocar una confianza legítima, ya que no llegó a ser firme.

La citada decisión entiende que existe ayuda fiscal en la medida que, al ampliar el volumen de operaciones de las cooperativas, eximiéndoles de la obligación de constituir una entidad dotada de personalidad jurídica propia sin perder el «privilegio fiscal», se está renunciando a ingresos fiscales. Además, se entiende que dicha ayuda afecta a la competencia en la medida en que las cooperativas agrarias ejercen una actividad económica, que constituye objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros.

Siguiendo la línea, entendemos que errónea, de la sentencia antes comentada, la Comisión entiende que «se conceden varias ventajas a las cooperativas agrícolas en el marco de varios impuestos. El Estado español, al ampliar el volumen de operaciones de suministro de gasóleo B por parte de las cooperativas agrarias a terceros no socios más allá del 50% permitido por la ley, sin pérdida del privilegio fiscal, está renunciando claramente a ingresos fiscales y, por lo tanto, consume recursos del Estado en forma de gastos fiscales. Además, al suprimir para la distribución de gasóleo B a los no socios la exigencia de que las cooperativas constituyan una entidad dotada de personalidad jurídica propia sometida al régimen fiscal general, el Estado español está renunciando a todo posible ingreso fiscal vinculado a dicho estatuto y, por lo tanto, consume recursos del Estado en forma de gastos fiscales».

Resulta difícil entender que las modificaciones introducidas vayan a tener un efecto importante en cualquier otro impuesto que no sea el de Sociedades, e incluso en éste tampoco resulta tan relevante. Tanto en cuanto al ITPAJD como en cuanto al IBI e IAE la incidencia de la medida resulta ser mínima y, muchas veces, resultará nula. En cualquier caso, respecto a estos impuestos se podría aplicar la regla de minimis, que se desecha. Así, la decisión sigue uno a uno los pasos para entender que se utilizan recursos del Estado, que alteran los intercambios entre los Estados Miembros, que hay una ventaja y que resulta ser selectiva. Una vez decidido que se dan los cuatro requisitos, aunque a veces con interpretaciones forzadas que no compartimos, y que, por tanto, existe una ayuda de Estado, se pasan a analizar las posibles excepciones, una a una, para descartarlas y proceder a solicitar las devoluciones, descartando igualmente la posibilidad de que se hubiera podido crear una confianza legítima en su primera Decisión, en cuanto que no llegó a ser firme.

Dada la importancia de la Decisión conviene repasar qué criterios le han servido para entender que se cumplen los cuatro requisitos para consi-

derar que se trata de una ventaja y por qué ha desechado todas y cada una de las posibles excepciones, a fin de sacar las pertinentes conclusiones que nos ayuden a mejorar nuestra regulación fiscal del cooperativismo de cara a una futura reforma.

*Con respecto al criterio de «recursos del Estado»:* Siguiendo el criterio de la sentencia de 27 de enero de 1998 donde se reconoció que el criterio de utilización de recursos públicos puede interpretarse también en sentido negativo, cuando la intervención lleva consigo una pérdida de ingresos que habrían debido revertir en el presupuesto del Estado, entiende que sí que existe pérdida de ingresos, en tanto en cuanto el Estado va a dejar de recaudar exactamente lo mismo que con la norma anterior, por lo que se trata de una ventaja imputable al Estado.

Por lo que se refiere al criterio de *«alteración de los intercambios»:* La Comisión hace uso, no de los datos del gasóleo tipo B, que es lo que está en cuestión, y probablemente le habría llevado a una vía sin salida, sino de las exportaciones de todos los productos agrícolas que realiza España. Eligiendo la interpretación de que los intercambios comerciales se ven afectados cuando la empresa beneficiaria ejerce una actividad económica objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros y pasándose a los datos del sector agrícola español en general, le parece indudable que la medida va a tener una incidencia en los intercambios intracomunitarios:

*En el presente caso, las cooperativas agrarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros. Los intercambios comerciales de productos agrícolas entre la Unión Europea y España son, en efecto, muy importantes. Por ejemplo, en 1999 España exportó productos agrícolas con destino a la Comunidad Europea por valor de 11.329 millones de euros e importó productos de este tipo por valor de 7.382 millones de euros. En 2007, el importe de las exportaciones de productos agrícolas de España con destino a los países de la Unión Europea alcanzó 33.120 millones de euros y el de las importaciones, 27 140 millones de euros.*

A pesar de que resulta evidente la relevancia del sector agrícola español a este nivel, no resulta en absoluto demostrativa de la relevancia que la medida pueda tener sobre el gasóleo B o de la incidencia que esta actividad pueda llegar a tener en las cooperativas agrícolas. De haberse analizado esos datos probablemente se habría llegado a la conclusión de que podían caer en la regla «de minimis». Así, los datos utilizados no resultan derivar en absoluto del problema en cuestión. La Comisión lo resuelve estableciendo que «Todo indica que estas medidas podrían afectar a los intercambios de los productos en cuestión entre los Estados miembros, lo cual se produce

cuando dichas medidas favorecen a operadores activos en un Estado miembro en detrimento de los otros Estados miembros. Las dos medidas en cuestión tienen una repercusión directa e inmediata en los costes de producción de los productos de que se trata en España. Por tanto, afectan a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros.»

En cuanto al criterio de «ventaja», la Comisión considera que la ventaja debe examinarse a nivel de la cooperativa y no de sus miembros, pues la cooperativa sigue siendo el sujeto relevante en este análisis. La Comisión considera que la situación económica de la cooperativa no se ve necesariamente debilitada por el aporte de capital a los fondos obligatorios, ya que los conserva y utiliza en casos muy concretos.

Finalmente, da la sensación de que se adopta el criterio de entender que se trata de una ventaja a fin de evitar posibles abusos:

*Las modificaciones que aporta el Real Decreto-ley 10/2000 pueden permitir a las cooperativas agrarias dedicar la mayor parte de su actividad, o incluso la totalidad de ella, a la distribución de gasóleo B, sin someterse pese a ello al mismo trato fiscal que las empresas no cooperativas, y por tanto sin perder su tratamiento fiscal ventajoso resultante de otras ventajas en el marco del impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el impuesto sobre actividades económicas (gravamen totalmente independiente de los resultados de una sociedad) y del impuesto sobre bienes inmuebles.*

Verdaderamente resulta difícil entender que pueda merecer la pena adoptar la forma de cooperativa agrícola exclusivamente para realizar actos con terceros no socios y totalmente ajenos al objeto social, a fin de conseguir ese trato fiscal tan ventajoso, a criterio de la Comisión. En cualquier caso, resultaría difícil cumplir con el art. 93 de la Ley 27/1999 y con el 9 de la Ley 20/1990, además del art. 13 de la misma Ley a una cooperativa ficticia, e incluso superando esos obstáculos, resulta difícil de creer que le pudiera merecer económicamente la pena.

En cuanto al criterio de «selectividad»: Al analizar el carácter selectivo de una medida, la Comisión debe examinar si la diferenciación entre empresas introducida por la medida en cuestión en lo que se refiere a ventajas o cargas es consecuencia de la naturaleza o la economía del sistema general aplicable. Si esta diferenciación se basa en otras finalidades que las perseguidas por el sistema general, en principio se considera que la medida en cuestión cumple la condición de selectividad prevista en el artículo 107, apartado 1, del TFUE. En este aspecto también se realiza una interpretación curiosa, que ya se había avanzado en el caso italiano y es que toma como referencia el «modelo cooperativo mutualista puro», que puede uti-



lizarse para evaluar si las cooperativas se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica que las sociedades de capitales en el caso del sistema fiscal español. Lógicamente, como serán muy pocas las cooperativas que puedan encajar en ese esquema, ya que sería el equivalente al nuestro de exclusividad, se desecha que se trate de un modelo exclusivamente mutualista y en consecuencia, llega a la conclusión de que su «marco de referencia» es el de las empresas capitalistas. Así afirma que en cuanto al IBI, IAE e ITPAJD «las cooperativas están en una situación jurídica y fáctica comparable al resto de sociedades».

Lo que sí que resulta muy discutible, e importante a todos los efectos, es la equiparación fáctica con las sociedades capitalistas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, ya que, a nuestro entender, no resultan en absoluto equiparables las dotaciones a los Fondos de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción con las que se deben realizar a reservas legales en una empresa capitalista.

De este modo, la Comisión concluye que se trata de medidas constitutivas de ayuda ilegal, por lo que proceder examinar su posible compatibilidad por ser supuestos de excepción.

En cuanto a la posibilidad alegada por el Gobierno de España<sup>10</sup> de que se trate de una situación excepcional, regulada en el 87.3.b) la Comisión considera que debe hacerse una interpretación estricta del concepto de «acontecimiento de carácter excepcional». Tan estricta que la Comisión sólo ha aceptado como acontecimientos de carácter excepcional las guerras, los desórdenes interiores o las huelgas y, con reservas y en función de su alcance, los accidentes nucleares o industriales graves o los incendios que hayan originado grandes pérdidas. Para la Comisión «el motivo de la concesión de las ayudas es el alza del precio de los carburantes y no las alteraciones del orden público, las huelgas<sup>11</sup> ni el desabastecimiento de productos energéticos y de alimentos<sup>12</sup>. Estas circunstancias no fueron la causa de la concesión de las ayudas, sino que se produjeron como consecuencia del incremento del precio de los carburantes». Pasa a entender que el hecho de que puedan subir los precios no es un acontecimiento excepcional y desecha este primer motivo. Resulta curioso que, por una parte,

---

<sup>10</sup> Según España, el alza desproporcionada del coste del gasóleo causó alteraciones del orden público, huelgas, desabastecimiento de productos energéticos y de alimentos y dificultades de libre tránsito de las mercancías por el territorio de la Comunidad, lo que debería considerarse un acontecimiento de carácter excepcional a efectos del artículo 107, apartado 2, letra b), del TFUE.

<sup>11</sup> Decisión de la Comisión 96/148/CE de 26 de julio de 1995, DO L34 de 13 de febrero de 1996.

<sup>12</sup> Decisión de la Comisión de 29 de julio de 1999, SG(99) D/5879.

estime que las huelgas son un acontecimiento de carácter excepcional y que en el presente caso, se estime que la huelga deriva de un aumento en el precio del petróleo y que ese resulta ser el verdadero motivo. ¿No derivan todas y cada una de las huelgas siempre y en todo caso de algún otro motivo? La interpretación del precepto resulta ser no sólo estricta sino sesgada y hasta arbitraria.

Por otra parte, la Comisión niega que las ayudas en cuestión estén dirigidas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo en la acepción del artículo 107, apartado 3, letra a). Hoy en día, resulta auténticamente imposible para cualquier región de nuestro país, tras la entrada en la Unión de países donde el PIB es comparativamente hablando tan bajo, que se pueda aplicar esta causa de excepción. Entiende que tampoco están destinadas a fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro a tenor del artículo 107, apartado 3, letra b). Estas afirmaciones son gratuitas y quedan sin motivar. Por último entiende que las ayudas tampoco están destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio en la acepción del artículo 107, apartado 3, letra d).

Descartadas estas posibilidades se pasa a analizar la letra c) del mismo precepto. Aquí comienza por elogiar las virtudes del cooperativismo y del factor agrario para llegar a la conclusión de que contribuyen al interés general<sup>13</sup>. Aunque a simple vista, parece un primer paso, se trata de un paso en falso, ya que admitido lo anterior, pasa a determinar si se cumple el elemento de proporcionalidad, elemento que debe buscarse a) en la relación con las características propias y específicas de las cooperativas, que según la Comisión, está constituido por los principios mutualistas; y b) en la incidencia que puedan tener en la competencia. La Comisión decide que las posibles excepciones que se puedan realizar con las cooperativas deben rea-

---

<sup>13</sup> De los artículos contemplados puede afirmarse que la política de competencia debe tener en cuenta estos objetivos del TFUE. Estos objetivos, de carácter claramente social y económico, quedan garantizados, en buena medida, por las cooperativas agrarias, que desempeñan un papel clave en la economía, en general, y en el mundo rural, en particular, para la creación de empleo y el desarrollo del tejido económico de las regiones en las que se establecen.

Por tanto, la Comisión admite que las cooperativas agrarias cumplen los objetivos contemplados en el artículo 39 del TFUE y que, por consiguiente, facilitan el desarrollo de la actividad agrícola. Además, dado que la agricultura constituye un sector estrechamente vinculado al conjunto de la economía, tal como se establece en el artículo 39, apartado 2, letra c), del TFUE, es necesario también concluir que las cooperativas agrarias facilitan el desarrollo de las regiones económicas donde se establecen y que sus actividades y su continuidad son, pues, de interés general».

lizarse en la faceta mutualista y no en las operaciones con terceros: «Así pues, 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 deben tener un efecto limitado sobre la competencia.» De lo dicho se infiere que el ámbito propicio para ayudas fiscales debe ser el de los rendimientos cooperativos y no los extracooperativos, ya que considera que los primeros derivan de la faceta mutualista y en cierto sentido quedan fuera del ámbito del mercado y por tanto, no pueden afectar o distorsionar la competencia.

Tomado al pie de la letra este argumento, podría ser utilizado para reducir de una forma importante el tipo impositivo de los rendimientos cooperativos sin que pudiera tacharse dicha medida como constitutiva de una ayuda de Estado. La medida en cuestión podría tener un impacto importantísimo en las cooperativas y sin embargo, siguiendo los argumentos de la propia Comisión, no debería ser cuestionada. Verdaderamente, no parece razonable que debamos tirar por este camino, que es el que indirectamente nos marca la Comisión, ya que está demostrado que el hecho de tener que diferenciar entre ambos tipos de rendimientos genera unos costes indirectos muy fuertes para la cooperativa, además de problemas en cuanto al reparto de los gastos imputables a cada una de las dos partidas. Y es que para las cooperativas agrarias la existencia de una doble base imponible supone una complicación importante, al no coincidir la calificación fiscal de los resultados cooperativos y resultados extracooperativos con la calificación que hacen las normas sustantivas. ¿Qué otras soluciones hay?

## **5. Posibles líneas de reforma de la fiscalidad de las cooperativas compatibles con el derecho de la competencia**

España ya ha cedido ante las exigencias de la comisión y ha retirado a las cooperativas agrarias esta posibilidad. Podríamos afirmar que hemos llegado al punto más oscuro y de mayor incertidumbre en cuanto a la fiscalidad de las cooperativas, pero sin embargo, tal vez el camino emprendido haya merecido la pena, porque nos obliga a actuar y realizar una reforma de nuestro obsoleto régimen fiscal de cooperativas que sea conforme al régimen de ayudas de Estado.

Una posible reforma puede venir de la mano de una mayor amplitud de miras: verdaderamente parece difícil que si se realizan parcheos en el régimen fiscal de cooperativas o incluso si se realiza una nueva Ley de su régi-

men fiscal, se pueda cumplir estrictamente con el mandato constitucional del art. 129.2 y con el régimen de ayudas de Estado, ya que persiguen objetivos que, en cierto sentido, pueden resultar contrapuestos. Así, en el momento en que exista una medida de fomento también va a existir la sospecha de que pueda acarrear una ayuda de Estado.

Sin embargo, las cooperativas son la columna vertebral de la Economía Social y hay que verlas en esa perspectiva. Cualquier medida que se adopte para las cooperativas deberá pertenecer al Derecho de la Economía Social. Y es en el marco de este derecho donde se ha tenido la virtud de saber enfocar tan importante cuestión y de donde pueden salir normas que fomenten la Economía Social, cumpliendo con el mandato constitucional de fomento de la ES sin necesidad de vulnerar las normas de la competencia.

Si hasta el momento el cuestionamiento de las medidas fiscales en relación al cooperativismo ha ido creciendo de una manera exponencial, no es menos cierto que, de acertar con las medidas adecuadas, existen indicios razonables para pensar que ya no van a ser demasiados los casos que vienen por detrás. Si se articulan bien las cosas y se establecen para cada forma jurídica perteneciente a la ES sus normas básicas de tributación en el sentido de medidas técnicas o de ajuste y en este derecho se articulan los beneficios fiscales para toda la ES, los posibles beneficios fiscales ya no podrán ser tachados de selectivos. Es esta la brecha abierta por la que hay que adentrarse en la cuestión. La forma de objetivizar la definición de Economía Social y dejar la puerta abierta a toda clase de entidades que cumplan con los parámetros que se establecen en la misma, hace que las medidas que se tomen en torno a la misma deban ser consideradas como medidas de carácter general. Efectivamente, quedan abiertas a toda clase de entidades que están dispuestas a cumplir con unos principios que van a contribuir al interés general. Para que una medida pueda ser considerada constitutiva de ayuda de Estado es necesario que favorezca a determinadas empresas o producciones. Ello implica necesariamente que las medidas adoptadas no tengan carácter general, sino que favorezcan sólo a determinadas empresas del sector, de modo que queden en mejor situación que las demás. Se trata de superar el test de la selectividad.

Si bien es cierto que tanto las medidas generales como las medidas específicas pueden llegar a producir una distorsión en el mercado, sólo las medidas que se puedan considerar selectivas o específicas pueden llegar a constituir ayudas de Estado, tal y como se aprecia a través de la jurisprudencia existente sobre el criterio de selectividad. Además, no cabe la menor duda de que se trata de medidas generales que se adaptan perfectamente a las políticas de la Unión, ya que en multitud de ocasiones se ha hecho referencia a la necesidad de fomentar la ES en instancias europeas.

Por otra parte, y tal y como se ha recogido en la denominada «Conferencia de Toledo<sup>14</sup>», debería existir un trabajo de coordinación entre las Instituciones nacionales y Europeas que debería traducirse en un incremento de la coherencia entre las diferentes políticas europeas y nacionales que afectan a las empresas de Economía Social. En este sentido, la Ley Española de Economía Social puede constituirse en referente que podría permitir generar marcos similares a nivel europeo que contribuyan a reconocer a la Economía Social como un actor económico y social que debe ser tenido en cuenta en la definición de políticas públicas.

Ello nos permite ser optimistas, se puede reformar el régimen fiscal de las cooperativas, con sus medidas de ajuste o técnicas. Sobre qué tipo de medidas pueden ser consideradas técnicas y cuáles no, ya tenemos cierta claridad gracias a diferentes resoluciones y sentencias de instancias comunitarias. Por otro lado, se pueden articular perfectamente las medidas de fomento del cooperativismo dentro del marco del Derecho de la Economía Social, como un corpus jurídico donde no sólo se redefine lo que se considera que constituye ES, sino también cuál es su marco jurídico y sus medidas de fomento. Las cooperativas constituyen la base de la ES, con lo cual resulta lógica y, hasta obligada, la regulación de sus beneficios fiscales en esta sede. Ello, bien realizado, puede constituir un escudo infranqueable para las medidas adoptadas. Esperemos que se sepa aprovechar la oportunidad que se nos brinda de reestructurar el obsoleto sistema de que disponemos de la manera adecuada. Si ello contribuye a que otras formas jurídicas puedan tener un interés en cumplir con los principios de la ES y adecuarse a la misma el objetivo constitucional no estará lejos de ser cumplido.

Con todo ello, decisiones de la Comisión y jurisprudencia en instancias europeas como las aquí vistas podrán quedar como un mal recuerdo.

## Bibliografía

ALGUACIL MARÍ, M.<sup>ª</sup>P. (2005), «Entidades de economía social y ayudas de Estado», en *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Cizur Menor, ISBN: 84-470-2354-0.

---

<sup>14</sup> Con motivo de la presidencia de España de la UE se ha celebrado en Toledo los días 6-7 de mayo de 2010 la Conferencia Europea de ES. Representantes de las instituciones europeas, de los Gobiernos de los Estados miembros, así como de las organizaciones europeas de Economía Social presentaron unas conclusiones, en las que cabe destacar el papel de la Economía Social como actor empresarial que contribuye a la construcción europea en un mundo globalizado y reconoce su contribución a generar valor añadido social y a resolver algunos de los desequilibrios más importantes de la sociedad europea para consolidar su bienestar.

- ARANA LANDÍN, S., «Las necesarias reformas en tributación directa en cuanto a las cooperativas», *Actas del 27 Congreso Internacional CIRIEC*, Sevilla, 22-24 de septiembre de 2008.
- DE CASTRO SANZ, M., «La responsabilidad social de las empresas o un nuevo concepto de Empresa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 53, 2005.
- DIBOUT, P., «L'Europe et la fiscalité directe», *Les Petites Affiches*, n. 153, 23 de diciembre de 1998.
- DIBOUT, P., «Fiscalité et construction européenne: un paysage contrasté», *Revue des Affaires Européennes*, n.º 2, 1995.
- LAMBERT, T., «Marché intérieur et évasion fiscale», *Les Petites Affiches*, n. 97, 15 de mayo de 2002.
- MERINO JARA, I., «El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado», *CIRIEC-España*, n.º 66, 2009.
- MONTERO SIMÓ, M., «El régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 135, 2008.
- MONZÓN, J.L.; CALVO ORTEGA, R.; CHAVES ÁVILA, R.; FAJARDO GARCÍA, I.G. y VALDE'S DAL RE, F. (2009), «Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social».
- MORILLAS JARRILLO, M.J. (2008), *Las sociedades cooperativas*, ISBN: 978-84-96717-91-6, Madrid, 2008.
- RODRIGO RUIZ, M.A. (2003), «Mandato constitucional de fomento y fiscalidad de las cooperativas», *CIRIEC, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, número extraordinario 47, 2003.
- SÁNCHEZ PACHÓN, L.A., «La delimitación de las entidades y organización de la economía social en la próxima ley reguladora del sector», *CIRIEC-España Revista de Economía Social*, n.º 66, 2009.
- TEJERIZO, J.M., «El régimen tributario de las cooperativas en España. Aspectos generales», *Revista Vasca de Economía Social*, n.º 4, 2008.