

Fiscalidad de las cooperativas europeas ante el régimen de ayudas de Estado¹.

Dr. Pilar Alguacil

Tax Law Professor, Department of Tax law and Law History, and Institute for Social Economy Studies (iudescoop), Valencia University. Campus de Tarongers, Edificio Occidental, 2 B06, 46022 Valencia (Spain), fax 0034 963828583, email address: alguacil@uv.es

Dr. Agustín Romero

Tax and Accounting Lecturer at Universidad Politécnica de Valencia. Department of Economy and Social Sciences- CEGEA. Cº de Vera s/n 46022 Valencia (Spain), e mail adress: aromero@cegea.upv.es

1. Introducción
2. Normas fiscales de cooperativas cuestionadas por razón del régimen de ayudas de Estado.
 - 2.1. Procedimientos abiertos: descripción.
 - 2.2. Elementos del concepto de ayuda de Estado
 - 2.2.1. Ventaja: el marco de referencia
 - 2.2.2. Selectividad
 - 2.3. Compatibilidad
 - 2.4. La Opinión del Abogado General en la cuestión prejudicial italiana.
3. Derecho comparado: Países del Sur de Europa.
 - 3.1. Italia
 - 3.2. Francia
 - 3.3. Portugal
 - 3.4. España
 - 3.5. Conclusiones para los Países del Sur
4. Derecho comparado: Países del Norte de Europa.
5. Conclusiones

RESUMEN

El régimen fiscal especial de algunas cooperativas europeas ha sido puesto en cuestión por un conjunto de procedimientos y pronunciamientos de las autoridades europeas. El presente trabajo analiza los criterios utilizados por la Comisión y los Tribunales en la delimitación de la existencia de los elementos del concepto de ayuda de Estado en los regímenes fiscales de cooperativas cuestionados.

Asimismo, y con el objetivo de arrojar luz sobre la cuestión de qué normas pueden considerarse meramente técnicas, y cuáles de incentivo, se realiza un análisis de Derecho comparado sobre el tratamiento fiscal de las cooperativas en una muestra representativa de países europeos, distinguiendo entre las diferentes tradiciones jurídicas sobre cooperativas operantes en el Norte y Sur de Europa. En el mismo se incluyen referencias a su legislación mercantil, pero solo en aquellos aspectos que pueden incidir en una legislación fiscal específica.

¹ El presente artículo es un resultado de la investigación realizada en el marco del proyecto LAS POLITICAS PUBLICAS EN EL TRATAMIENTO FISCAL Y DE AYUDAS PUBLICAS A LAS ENTIDADES DE LA ECONOMIA SOCIAL, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, con referencia DER2009-14462-C02-01, del cuyo equipo los autores son miembros, siendo la investigadora principal Pilar Alguacil.

1.- Introducción

A la vista de las últimas decisiones y actuaciones de la Comisión Europea en el ámbito de algunos regímenes fiscales sobre cooperativas, que se consideran “Ayudas de Estado” incompatibles con la libre competencia, cabe plantearse una reflexión sobre qué elementos de dichos regímenes pueden considerarse meramente técnicos, y cuáles de ellos, en cambio, constituyen beneficios fiscales, ya que sólo en estos últimos debería plantearse la cuestión.

Consideramos que para ello sería útil conocer y explicar la legislación fiscal de las cooperativas en diferentes países de la Unión Europea, para lo que hemos considerado mejor agruparla en torno a dos tipologías de legislación, la del Norte, donde se suelen aplicar solo ajustes técnicos, y la del Sur, donde además, se añaden ciertos incentivos.

2.- Normas fiscales de cooperativas cuestionadas por razón del régimen de ayudas de Estado.

Lo que convierte la situación de las cooperativas en peculiar, a la luz del régimen de ayudas de Estado, es que, por una parte, su régimen fiscal es especial para una categoría de empresas, por razón de su forma jurídica; por otra, algunas de ellas son consideradas incentivos o beneficios fiscales. Además, dichos beneficios se establecen por razón de los fines sociales o de solidaridad que dichas Entidades cumplen, y que constituyen, en algunos casos, valores o principios constitucionales del Estado (ALGUACIL MARI, 2003, 2008, 2010, p.26). El terreno de las políticas sociales de los Estados es tradicionalmente idóneo para el intervencionismo económico de carácter tributario y ámbito, precisamente, de la incompatibilidad de las ayudas de Estado por razón de su carácter selectivo. Por último, dichos fines sociales no se cumplen a través de una Entidad sin ánimo de lucro; las cooperativas constituyen auténticas empresas y participan activamente en el mercado, obteniendo beneficios para sus socios. Sin que para dicha calificación sea óbice, y así lo han puesto de manifiesto la Comisión y el TJUE (aunque por supuesto sí sea relevante para justificar un peculiar tratamiento tributario) su especial estructura jurídica y su funcionamiento mutual.

2.1. Procedimientos en relación con el régimen fiscal de cooperativas.

Era, por tanto, predecible que se iniciaran varios procedimientos en el ámbito de la Unión Europea y en el Acuerdo Europeo de Libre Comercio. Así, con fecha 15 de Diciembre de 2009, la Comisión ha dictado una Decisión sobre la Ayuda de Estado española C 22/2001, referente a las medidas de apoyo al sector agrícola como consecuencia de la subida de los carburantes, Decisión que ha sido recurrida ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

En Italia, en primer lugar, existe un procedimiento, con base en el art. 17 del Reglamento 659/1999 (E1/2008) resultado de la acumulación de: a) dos reclamaciones referidas a la banca cooperativa (en 2001 y 2005), en particular los Bancos cooperativos y los Bancos populares, y b) una reclamación relativa al sector de las cooperativas de consumo (en 2006); en particular respecto de las nueve más importantes, miembros del consorcio CoopItalia, iniciado el 18 de junio de 2008, y que aún está en marcha. En segundo lugar, la *Corte Suprema di Cassazione* italiana ha presentado en 2009 una cuestión prejudicial (Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08) ante el TJCE por considerar que el régimen fiscal de cooperativas italiano podría constituir una ayuda de Estado incompatible. El 8 de julio de 2010 se ha emitido la Opinión del A.G. Niilo Jääskinen acerca de este asunto.

En Mayo de 2004, la Comisión (DG Agricultura) recibió una queja presentada por la CGI (Confederación francesa de distribución al por mayor e internacional), acerca del régimen fiscal de las cooperativas francesas dedicadas a la comercialización y transformación de productos agrícolas. La DG Agricultura inició un procedimiento de información para ayudas no notificadas (NN99/2005) que se ha calificado posteriormente de procedimiento para ayudas existentes² (E 1/2009).

Además, en el marco del AELC (EEEA), el Organismo de Vigilancia del Acuerdo, mediante Decisión nº 719/07/COL, de 19 de Diciembre de 2007, inició un procedimiento para determinar el carácter de ayuda de Estado o no de la propuesta de régimen fiscal realizada por Noruega, en virtud del art. 61.1. del Acuerdo, con un contenido similar al art. 87.1 TCE (art. 107 en la versión consolidada). Con fecha 30 de julio de 2009 (Case No: 63768, Event No: 517528 Dec. No: 341/09/COL) el Organismo de Vigilancia del Acuerdo ha

² Dado que la Comisión se pronunció en su día sobre la ayuda no notificada NN3/89 acerca del régimen fiscal de las cooperativas lecheras.

resuelto, no sorprendentemente, en el sentido de que dicha medida constituye una ayuda de Estado incompatible con dicho Acuerdo (ROSSI MACCANICO, P. 2007 (2), p. 133).

Vamos a tratar, pues, de realizar un análisis crítico de los pronunciamientos de la Comisión y de los Tribunales sobre la materia, que nos permita, en su caso, conocer si existen – y en qué medida son claros, o no- determinados condicionantes en el régimen de Ayudas de Estado para el tratamiento fiscal especial de las cooperativas.

2.2. Elementos del concepto de Ayudas de Estado.

Centraremos nuestro análisis en los distintos elementos del concepto de “ventaja selectiva”, ya que es sobre todo en este ámbito donde se dilucida la cuestión de la justificación o no de la existencia de tratamiento fiscal específico para las cooperativas.

2.2.1) El marco de referencia

Según la constante doctrina del TJUE, la ventaja o beneficio, aun no estando literalmente explicitada en el art. 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), constituye un elemento necesario para la calificación de una medida como ayuda de Estado, hasta el punto que, si se constata su inexistencia, no puede calificarse la medida como tal³, no debiendo entrarse en el juicio de selectividad. En cuanto a su contenido, también es reiterada la doctrina jurisprudencial, seguida asimismo por la Comisión (Comunicación de 1998, relativa a la aplicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, punto 9), que considera que una medida encierra una ventaja cuando alivia las cargas que normalmente recaerían sobre una empresa⁴.

La propia fórmula supone que la ventaja implica una excepción al tratamiento “normal”⁵, y requiere, por tanto, un marco de referencia⁶. Dicho tratamiento “general” o “marco de referencia”⁷ (*benchmark*) es esencial para determinar la existencia o no de ventaja (PEREZ BERNABEU, B. p. 131). El planteamiento de la Comisión, normalmente, es bastante simple: el test sobre la existencia de beneficio se pasa en cuanto existe una excepción al tratamiento general (FLORINDO GIJON, F., p. 113). Buena muestra de ello son los pronunciamientos sobre la materia en tema de fiscalidad de cooperativas.

Ya en la Decisión del Órgano de Vigilancia sobre la medida noruega, y en relación con la selectividad de la misma, se afirma que el marco de referencia a considerar no es, como aducían las autoridades noruegas, el régimen de tributación de las aportaciones a sociedades, sino el Impuesto sobre Sociedades. Frente a este marco, y dado que el objetivo de dicho Impuesto es el gravamen de los beneficios de las sociedades, las medidas enjuiciadas supondrían una excepción y un beneficio, puesto que constituyen una rebaja en su base imponible (ventaja).

En el caso italiano, en la valoración preliminar realizada en la Comunicación de inicio del procedimiento E1/2008, de 18 de junio de 2008, la Comisión consideraba, asimismo, que “dado que las medidas consideradas constituyen derogaciones del Impuesto sobre Sociedades italiano (al que están sujetos tanto las Entidades lucrativas como las cooperativas), debe entenderse que el marco de referencia es el Impuesto italiano sobre Sociedades” (p. 55). También se utiliza, posteriormente, el Impuesto sobre Sociedades para determinar el objetivo de la medida, a efectos de dilucidar si se ajusta o no a la naturaleza o economía del sistema (p.56).

En la Decisión de 15 de Diciembre de 2009, sobre las medidas españolas, la Comisión opina (puntos 166-167) que el marco de referencia debe evaluarse en función del objetivo perseguido por los impuestos afectados. Desde ese punto de partida, todas las reglas específicamente dirigidas a cooperativas constituyen

³ Sentencia *Tiercé-Ladbroke*, de 9 de diciembre de 1996, C-353/95, apartado 26.

⁴ La primera formulación fue en el asunto *Italian textil* 27 julio 1974, República italiana v Comisión de las Comunidades Europeas, 173/3, s. 33. Vid. Asimismo Sentencia de 29 de junio de 1999, *DMT*; C-256/97, de 5 de octubre de 1999, Francia contra Comisión, C-251/97, párrafo 35; Tribunal de Primera Instancia, Sentencia 7 junio 2006, as. T-613/97.

⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) *Kimberley Clark Sopalin*, de 26 de septiembre de 1996, as. C-241/94, Francia/Comisión, rec. P. I-4551.

⁶ En ese sentido se pronuncia el Abogado General Cosmas en *Ladbroke*, C-353/93.

⁷ Véase sobre esta doctrina del “benchmark structure” el caso C-148/04, *Unicredito italiano*, de 15 de Diciembre de 2005, párrafo 50.

una derogación del régimen general, y, en la medida en que suponen una menor tributación, pueden calificarse como ventaja.

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

2.2.1.1. Los rendimientos de las operaciones con socios

Ahora bien, la Comisión ha considerado que no habría excepción (no existiría, por tanto, ventaja) en el caso de un tratamiento diferenciado para los rendimientos derivados de las operaciones con socios, y así lo ha manifestado en relación con el tratamiento del retorno en el régimen italiano, y con la aplicación del tipo de gravamen especial en el caso de las cooperativas españolas “protegidas”.

En el régimen fiscal italiano (art. 12 del DPR 601/1973) las cooperativas pueden deducir como gasto el importe del retorno (o no incluir en sus ingresos el descuento o bonus) hecho a sus socios. La Comisión (p. 109-112) aceptó las argumentaciones del Gobierno italiano, y consideró que efectivamente es correcto considerar el retorno como un coste para la cooperativa, y que es posible aceptar que la deducción responde a la lógica de la integración del impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, ya que el retorno tributa en el socio.

No podemos estar más de acuerdo con la argumentación. Por otra parte, ello implica que la tributación a un tipo inferior al general, como ocurre en España, del retorno “no distribuido” (que son los rendimientos de operaciones con socios por encima del valor de mercado) no puede calificarse como una norma de incentivo. Así parece entenderlo también la Comisión en la Decisión de 15 de Diciembre de 2009, p. 138:

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

2.2.1.2. Tributación integrada socio/sociedad o únicamente la cooperativa.

La Comisión se pronunció sobre este aspecto en su primera Decisión sobre la medida española, de 11 de diciembre de 2002 (MERINO JARA, I. 2007, nº 3, p. 109 y ss). En ella, estimó, en general, que el régimen fiscal de cooperativas no constituía ayuda de Estado, y se parte de que el marco de referencia es la tributación conjunta socio/sociedad.

Sin embargo, en la Decisión de 15 de Diciembre de 2009, la Comisión vuelve sobre la cuestión y cambia radicalmente de posición, al modificar el marco de referencia, que pasa de ser la tributación integrada cooperativa/socio a únicamente la referida a la cooperativa (p. 148), al decir que “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.”

2.2.1.3. El tratamiento de las dotaciones a Fondos irrepartibles.

Es especialmente reseñable, por las consecuencias que acarrea asimismo para la tributación de cooperativas en toda Europa, el análisis que se realiza por la Comisión de las dotaciones a las reservas indivisibles, ya que existen tratamientos específicos para las mismas en muchos países europeos.

La fundamentación de dicho tratamiento se realiza fundamentalmente en relación con la tesis de la integración de la tributación sociedad/socio, ya que la irrepartibilidad de la Reserva impide generar capacidad económica al socio. Por lo tanto, la calificación o no de ventaja de la medida vendrá determinada, en gran medida, por el marco de referencia elegido para el *derogation test*.

Ahora bien, en primer lugar, y a diferencia de lo que ocurría en materia de deducibilidad del retorno, la Comisión, en este punto (p. 77 y ss), considera que el sistema de referencia es el Impuesto sobre sociedades (y no la tributación integrada sociedad/socio). Y por ello, niega por completo que la integración de la tributación cooperativa/socio pueda justificar la deducción de las dotaciones a estas Reservas. Por lo tanto, considera que el tratamiento constituye una ventaja porque entiende que el carácter obligatorio de las dotaciones, e irrepartible de las reservas, no impide que sean equivalentes a las reservas obligatorias de las sociedades de capital.

También en el caso español, la Comisión considera que estas reservas no se diferencian de las reservas legales impuestas a las sociedades de capital (p.170 de la Decisión).

Pues bien, al respecto, debe ponerse de manifiesto, a nuestro entender, el error conceptual y la incoherencia argumentativa de la Comisión. En el Impuesto sobre Sociedades español, como en el del resto de países de nuestro entorno, el objetivo es el gravamen *a cuenta* de la capacidad económica manifestada por la persona física, y así lo pone de manifiesto la existencia de cláusulas para atenuar o eliminar la doble imposición⁸. Con lo que cabe concluir en que la Comisión, para determinar la existencia de una excepción, no ha utilizado el criterio del objetivo de la misma, como impone la doctrina jurisprudencial desde la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*⁹, ya que el Impuesto sobre Sociedades español intenta constituir una pieza del gravamen conjunto sociedad-socio.

2.2.2) Selectividad.

Como hemos señalado, la ventaja supone un beneficio económico que favorece a determinadas empresas o producciones, con lo que debe constituir una excepción al tratamiento general, entendido éste con referencia al Estado miembro y no al conjunto de la Comunidad¹⁰.

Para la aplicación del “derogation test”; esto es, para determinar si se ha producido una excepción, la doctrina del Tribunal y de la Comisión es que su existencia viene determinada por los efectos de la medida, y no por los motivos u objetivos de la misma¹¹. En cambio, para realizar el juicio de comparación, y según la doctrina de la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*¹², debemos tomar como criterio el objetivo de la propia medida.

Por lo tanto, en el caso de las cooperativas, se podría plantear que dadas sus diferencias estructurales, no se encuentran en una situación comparable con el resto de sociedades.

2.2.2.1 Las cooperativas de “Mutualidad prevalente” y de “mutualidad pura”.

En efecto, si la medida no constituyera una excepción al régimen general, sino un régimen propio y distinto en sí mismo, no constituiría ninguna ventaja. Ahora bien, hace falta una consideración global de las cargas y ventajas de cada régimen para determinar la existencia de ayuda, según el TJCE¹³. De ahí la argumentación de las especialidades de las cooperativas como justificadoras de un trato distinto.

La cuestión de la mutualidad como elemento diferenciador o justificador de un régimen especial se planteó por primera vez en el caso italiano, lo que era lógico, ya que su régimen fiscal especial está destinado a las cooperativas de “mutualidad prevalente”.

Sin embargo, en las observaciones preliminares contenidas en la Comunicación del inicio del procedimiento E1/2008, la Comisión ya define, a efectos del juicio de comparación, el “modelo cooperativo mutuo puro”, que en su opinión, se caracteriza por (puntos 64-68):

1. Una específica relación con sus miembros, manifestada en la participación democrática y en las numerosas interacciones entre la cooperativa y sus miembros, que va más allá de la mera relación comercial,
2. La distribución del resultado es justa y equitativa y todo el excedente debe ir a sus miembros, lo que se corresponde con el principio mutuo.
3. Generan beneficios únicamente en operaciones con sus socios.
4. No tienen auténticos beneficios, sino que trabajan únicamente en beneficio de sus socios.

⁸ En particular, en nuestro sistema tributario, la Exposición de Motivos de la ley 43/1995 (que constituye la base legal del actual Texto Refundido 4/2004) así lo indicaba.

⁹ Sentencia de 8 de noviembre de 2001, C-143/99, párrafo 41.

¹⁰ Sentencia TPI *Saltzitter*, de 1 de julio de 2004, T-308/00 Rec. 2004, pág. II-1933.

¹¹ El concepto de excepción de la medida respecto del “sistema general” fue perfilado por el Abogado General Darmon en las conclusiones presentadas el 17 de marzo 1992, punto 50, respecto de los asuntos *Sloman Neptun* (asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, Sentencia de 17 marzo 1993 Rec. P. I-887).

¹² STJCE *Adria-Wien Pipeline*, 8 Noviembre 2001, C-143/99, s. 41.

¹³ En este sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, Rec. p. 709, apartado 33; de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun*, asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91, Rec. p. I-887, apartado 21; de 20 de septiembre de 2001, Banks, C-390/98, Rec. p. I-6117, apartado 3, y de 26 de septiembre de 2002, España/Comisión, C-351/98, Rec. p. I-8031, apartado 43).

Estas cooperativas, según la Comisión, no estarían en la misma situación legal y fáctica que el resto de empresas “lucrativas”. En el caso italiano, la Comisión considera que, dado que el régimen fiscal se aplica a las cooperativas de “mutualidad prevalente”, que sólo requiere operar con socios en un 50% de su volumen de negocio, no puede considerarse que no estén en términos de comparación con otras sociedades, y por lo tanto, la deducción de beneficios podría constituir Ayuda de Estado.

Es en la Decisión sobre el caso Noruego donde el Órgano de vigilancia ya se pronuncia claramente respecto al concepto de “cooperativa de mutualidad pura”, atribuyendo a éstas notas similares. Con base en dicho concepto, llega a la conclusión de que las cooperativas beneficiarias de la medida noruega no podrían tener esta calificación, ya que, al igual que ocurría con las italianas, una parte de sus operaciones podría desarrollarse con no socios (hasta el 50%); y estas cooperativas “prevalentemente mutuales” no pueden compararse con las de “mutualidad pura”.

A las mismas características se remite la Comisión en la Decisión de 15 de diciembre de 2009, sobre las medidas españolas, para determinar las cooperativas de “mutualidad pura”.

Ahora bien, el principio de exclusividad no es un principio cooperativo comúnmente asumido por la Alianza Cooperativa Internacional (en adelante, ACI), la doctrina y las legislaciones, ni en el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea, y la razón es sencilla: no está establecida con carácter general en las regulaciones de los distintos países europeos (ALGUACIL, 2008).

Por lo tanto, sólo de la prevalencia de las operaciones con socios, y no de la exclusividad, podría predicarse que constituyera un elemento esencial o “natural” de la cooperativa. En la Decisión española, la Comisión se contradice varias veces en este punto, porque aunque habla de “mutualidad pura” (que implicaría exclusividad) luego se refiere a la superación del límite del 50% de operaciones con terceros (que vendría referido a la prevalencia) para establecerlo como criterio para establecer la comparabilidad.

2.2.2.2. Justificación en la naturaleza o economía del sistema.

Como ha indicado la doctrina, la aplicación del *derogation test* por la Comisión y por el Tribunal ha sido tan estricto que ha requerido el corrector de la posible justificación de la medida en la “naturaleza o economía” del sistema; criterio acuñado por el TJCE (actual TJUE) y asumido por la Comisión en la Comunicación de 1998¹⁴.

En esa línea, la Comisión ha señalado en varias ocasiones que el tratamiento diferente podría estar justificado en virtud de las especificidades del sujeto (PASCUAL GONZALEZ, M. p.48 y 49). Así, la existencia de “diferencias objetivas” (apartado 24 de la Comunicación de 1998, y en su Decisión de 22 de Diciembre de 1999, *Ramondín*, DO L 318, de 16 de diciembre de 2000), o de limitaciones derivadas de su régimen jurídico, o cargas económicas específicas y concomitantes al sujeto o la actividad, podrían justificar un tratamiento fiscal diferenciado¹⁵.

En la Sentencia *Adria-Wien Pipeline*, de 8 de noviembre de 2001 C-143799, punto 42, se afirma que una medida que encuentre justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscribe, no reúne el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para el beneficiario.

Sin embargo, también se produce cuando (Sentencia de 6 de septiembre 2006, As. C-88/03, Azores, punto 52) una ventaja fiscal “no constituye un *régimen de excepción* del régimen general de imposición, sino que se dirige a compensar otros aspectos del sistema impositivo que crean una situación de desventaja a costa del beneficiario (STJCE 29 abril, As. C-308/01, *Gil Insurance*, puntos 72 y ss. O bien “está basada en la lógica de la medida o de la técnica impositiva” a la luz de la naturaleza y de la estructura del sistema fiscal en el que se inserta (Sentencia de 10 de enero de 2006, As. C-222/04, Caja de Ahorros de Florencia).

¹⁴ Esta posibilidad fue introducida en el caso *Textil italiano*, de 27 de julio de 1974, más como *obiter dicta* que como *ratio decidendi* (s. 15) En materia fiscal, esta justificación fue expresamente reconocida por la Comisión en la Comunicación de 1998 y por el Tribunal en el caso *Maribel bis/ter* (párrafo 33), de 17 de junio de 1999, AS. C-75/97.

¹⁵ COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS “Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas”, 1.1.5.2. Justificaciones rechazadas por la Comisión (C (2004) 434)

También en el caso de que “constituye una adaptación del sistema general a características específicas de las empresas beneficiarias” (STJCE 15 diciembre 2005, As. C-66/02, Italia/Comisión, punto 101).

La dificultad estriba en determinar qué fundamentos o criterios del sistema se consideran, en la opinión del Tribunal y la Comisión, justificadores del tratamiento diferencial; esto es, inherentes al sistema tributario. Tanto la Comisión como los Tribunales de justicia han sostenido que existe una diferenciación entre objetivos “intrínsecos” y “extrínsecos” al sistema tributario¹⁶. Por lo tanto, para que una medida no fuera ayuda no bastaría con que existieran razones para el tratamiento desigual: haría falta que dichas razones pudieran basarse en los principios intrínsecos al sistema tributario (ROSSI MACCANICO, P. 2009, p. 73-74).

Podría parecer obvio que entre los elementos que compondrían esta lógica interna del sistema estarían los objetivos de capacidad económica, igualdad, progresividad y redistribución que se pueden considerar inherentes a los sistemas tributarios europeos, y de hecho así lo defiende gran parte de la doctrina, especialmente la española e italiana (LAROMA JEZZI, p. 107, SOLER ROCH; MARTIN LOPEZ, p. 350; PASCUAL GONZALEZ). El TJCE ha considerado a los principios de igualdad tributaria y de capacidad económica “fundamentos del sistema tributario español¹⁷”.

El problema es que la mayoría de los sistemas tributarios incluyen entre sus fines la incentivación de determinadas conductas, y en particular, por razones de política social.

En el ámbito de la fiscalidad cooperativa, la cuestión resulta relevante en la medida en que pueda aplicarse esta justificación en el tratamiento desigual, por razón de las finalidades del propio sistema tributario.

La cuestión se planteó en la deducción en la base imponible de los retornos capitalizados en el régimen noruego. Según las autoridades de Noruega, la medida cuestionada no sería selectiva porque, respondería a la misma lógica que no grava en el Impuesto sobre Sociedades las aportaciones a capital por parte de socios.

Según el Órgano de Vigilancia, sin embargo, sí lo sería, y ello porque no existe relación entre el motivo de la medida: compensar las dificultades de acceso al capital por parte de las cooperativas, y la lógica de dicho sistema. Según el Órgano de vigilancia, el sistema a cuya lógica hay que atenerse es la imposición sobre los beneficios de las sociedades, y en tal impuesto no se considera renta las aportaciones a capital.

Tampoco en Italia las dificultades de financiación de las cooperativas se ha considerado un elemento para enervar la calificación de ayuda del régimen del *préstito sociale*¹⁸. La Comisión se ha pronunciado en el sentido de que esta medida beneficia a las cooperativas, ya que mejora sus posibilidades de financiación, y además, presupone que estos préstamos no se hacen por los socios como tales, sino como meros inversores, ya que no constituyen la actividad típica de la cooperativa. Por lo tanto, el término de comparación sería el del resto de inversiones, y por tanto, constituye ayuda y además, incompatible (p. 156-160).

2.2.3. La compatibilidad de las dotaciones a Reservas irrepartibles.

Ya hemos señalado cómo la Comisión considera que el tratamiento de las dotaciones a la Reserva indivisible italiana constituye ayuda de Estado. Consecuentemente, la Comisión, en sus observaciones preliminares en el caso italiano (E1-2008), trata posteriormente la cuestión en sede de compatibilidad de la ayuda, pronunciándose positivamente.

¹⁶ En esa línea, en la Comunicación de 1998 (punto 26), la Comisión distinguía entre los objetivos del sistema tributario (intrínsecos a éste) y objetivos del régimen tributario específico, ajenos al sistema (extrínsecos), entre los que se encontraban los objetivos sociales o regionales. Esta misma diferenciación es sostenida por el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en el Asunto C-6/97, *Italia/Comisión*, y ha sido confirmada en la STPI de 6 de marzo 2002, As. T-92/00 y 103/00, *Ramondín*. También por el TJCE en la Sentencia de 6 septiembre de 2006, *República Portuguesa versus Comisión*, C-88/03, párrafo 21.

¹⁷ Así, el TJCE en el asunto C-501/00 Reino de España, Diputaciones Forales, Gobierno del País Vasco /Comisión, sentencia de 15 de julio de 2004.

¹⁸ Regulado en el art. 13 DPR 601/1973, su régimen fiscal se prevé en el art. 20 del DPR 95/1974.

En efecto, considera que podrían ser consideradas compatibles (p. 135-138), ya que, teniendo en cuenta las exigencias del principio de mutualidad, debe distinguirse entre *cooperativas de mutualidad prevalente* y aquellas que no lo son (p. 123-125), por las siguientes razones:

- Porque la promoción de la mutualidad a través del modelo cooperativo puede verse como un objetivo de interés común, reconocido por la Comunicación sobre promoción de las cooperativas en Europa de 23 de febrero de 2004 (COM (2004) 18 final);
- Porque las cooperativas de mutualidad prevalente se apoyan en el principio de mutualidad: en efecto, sólo ellas tienen restricciones en su régimen jurídico y generan importantes efectos sociales y de desarrollo económico.

Cabe decir, sin embargo, que el razonamiento sería perfectamente válido para determinar que no existe ayuda, puesto que existen motivos basados en la lógica del sistema de tributación de los beneficios de las sociedades que justifican el trato diferente; y no para declararla compatible.

2.2.4. La Opinión del Abogado General en la cuestión prejudicial italiana.

En la cuestión prejudicial planteada por la Corte di Cassazione ante el TJUE acerca del régimen fiscal de las cooperativas italianas, ya se ha emitido la Opinión del Abogado General¹⁹ (en adelante, AG), en la que encontramos elementos muy distintos a las posiciones adoptadas por la Comisión, e incluso por el Tribunal, y que hemos descrito hasta aquí. Dada la posibilidad de que dicha Opinión sea tomada como base de la posterior Sentencia, realizaremos una sucinta descripción de la argumentación desplegada en la misma.

El AG pone de relieve que la aplicación objetiva del “derogation test” únicamente por sus efectos produce dificultades en el tratamiento de los regímenes fiscales especiales de las empresas por razón de su forma jurídica diversa (p.65), en el mismo sentido que habían señalado algunos autores (ROSSI-MECCANICO, 2007 (1), p. 91-93; LAROMA JEZZI, p. 106 y ss).

Entrando en el análisis de la medida consistente en la exención total o parcial de los rendimientos en la base imponible de las cooperativas de producción y de trabajo en función de la proporción del trabajo de los socios²⁰, el AG considera, para la aplicación del “derogation test”, que el marco de referencia para el tratamiento fiscal de las cooperativas no es el de las personas jurídicas en su conjunto, dado que la diferencia de estructura jurídica de las sociedades mutuales hace imposible la comparación (p.78). El marco de referencia es, por tanto, el de dichas sociedades mutuales.

En relación con el criterio de selectividad, parte de que las “medidas fiscales adaptadas a la forma y a la estructura de la persona jurídica podrían calificarse de no selectivas en la medida en que estén justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema.” (p.87) A este respecto, considera que las cooperativas no serían comparables con las sociedades de capital, desde la lógica del sistema tributario, en la medida en que la acumulación de capital en la cooperativa no beneficia al socio (p. 104). En el caso de las cooperativas de trabajo, el valor añadido por el trabajo de los socios, que no es remunerado y que en la sociedad de capital sería parte del beneficio social, tiene la naturaleza de aportación a capital, y debe, por tanto, declararse exenta del impuesto a cargo de la sociedad (p. 110).

Se introduce, por tanto, en la argumentación acerca de la justificación basada en la naturaleza y economía del sistema, el elemento de las diferencias estructurales de las cooperativas en relación con las sociedades de capital, y de la diferente imputación de la renta y la riqueza que se produce en ambos modelos societarios.

3. Derecho comparado: Países del Sur.

3.1 Italia

3.1.1. El régimen económico italiano de cooperativas (Montolio 2000)

3.1.1.1. La legislación más relevante en la que está basado, es la siguiente:

Artº 45 de la Constitución; *DL 1577/1947*. 14/12/47 de medidas para la cooperación (Ley Basevi); Artº 2511 a 2548 del Código Civil; Ley 904/1977, Ley fiscal (también regula a cooperativas); Ley 59/1992

¹⁹ A.G. Niilo Jääskinen, de 8 de julio 2010, casos acumulados C-78/08 y C-80/08.

²⁰ Art. 11.1 DPR 601/1973.

Nuevas normas en pequeñas sociedades cooperativas; Decreto legislativo 63/2002 de 15 abril de 2002; Decreto legislativo 17/1/2003, de 3 de octubre 2001” (reforma Vietti); Ley 133/06/08/2008.

3.1.1.2. Tipos de Cooperativas, desde DL 17/1/2003: (artº 2514 c.c.)

- Cooperativas con Mutualidad prevalente, (en adelante, CMP) con los siguientes requisitos:
 - Prohibición de distribuir dividendos a los socios cooperativistas por importe superior al interés de los bonos postales más 2.5 puntos (Ley 19-03-83, art. 17)
 - Prohibición de remunerar los instrumentos financieros suscritos por los socios más de 2 puntos por encima de la máxima retribución del dividendo
 - Prohibición de distribuir reservas irrepartibles a los socios cooperativistas, (aunque pueden utilizarse en la compensación de pérdidas, con la condición de no distribuir beneficios hasta reponer la parte utilizada)
 - Obligación de devolución, en caso de liquidación, del patrimonio neto resultante (descontado capital y dividendos pendientes) a un Fondo Mutual para la promoción y desarrollo del cooperativismo, que gestionará alguna Asociación cooperativa.
- Cooperativas con Mutualidad no prevalente (en adelante, CNMP): el resto
- La prevalencia anterior, se expresa en porcentaje de volumen de operaciones con los socios, respecto del total (más o menos del 50%). Si una CMP, durante 2 años consecutivos excede su porcentaje, pasaría a ser CNMP.

3.1.1.3. Responsabilidad y requisitos del capital: La responsabilidad es generalmente limitada, pero puede ser ilimitada, siendo la aportación mínima es de 50.000 liras. La máxima depende del sector de actividad, pero es de 50.000 euros para las nuevas.

3.1.1.4. Derechos de voto: La norma general, es “un hombre, un voto”, pero los inversores (no socios, ver punto 3.1.1.6), tiene un doble límite: pueden tener 3 votos, con un máximo de 1/3 del total de votos.

3.1.1.5. El interés máximo pagable a las partes sociales es el siguiente:

- El Interés usual para bonos postales, más el 0.9 (desde L113 06/08/08). El pago superior, supone un trato sin régimen fiscal especial.
- Los intereses cobrados por los socios con origen en empréstitos de las cooperativas tributan al 12.5% (art 6.2 d.l.63/2002)

3.1.1.6. Posibilidad de inversores no-socios:

- Está permitida la posesión de capital por no-socios desde la Ley 59, art. 4, de 31/12/92. Éstos tienen un tratamiento más favorable que los socios en el momento de la liquidación, y un límite de remuneración igual que las “participaciones cooperativas”. Las cooperativas de crédito y las de viviendas están excluidas de esta disposición
- Se emiten “participaciones cooperativas” (art. 5, citada ley), tanto para socios como para “no socios”, que no tienen derecho a voto. Su remuneración es prioritaria, que puede ser de hasta un 2% superior a la normal de los socios. Sus poseedores tienen un representante conjunto en el Consejo.

3.1.1.7. Constitución de Reservas Irrepartibles:

- El 20% de los beneficios netos se llevarán a reservas irrepartibles, que pueden destinarse a cubrir pérdidas, (ley 18-299, art. 28); aunque puede destinarse mayor cuantía.
- Parte de los beneficios puede llevarse a ampliar capital. (ley 59/92)
- El 3% del beneficio de las cooperativas que formen parte de las federaciones, constituirán un fondo mutuo para la promoción y desarrollo del cooperativismo. Si no forman parte de ninguna federación, el 3% lo utilizará el Ministerio de Trabajo
- En caso de liquidación o disolución, los socios no pueden repartirse ningún porcentaje de las reservas irrepartibles, que integrarán el Fondo mutuo para la promoción y desarrollo del cooperativismo.

3.1.1.8. Límite de operaciones con terceros:

- No hay límites estrictos para las operaciones con terceros no socios para la mayor parte de tipos de cooperativas, aunque ello conllevará su tributación como CMP o CNMP
- Las cooperativas de crédito operarán “prioritariamente” con sus socios (ley 18-02-99)

3.1.2. Régimen italiano en el Impuesto sobre Sociedades: (IS) (Pepe 2009)

3.1.2.1. Ajustes negativos en la base imponible aplicables a todas las cooperativas, sean CMP o CMNP:

- El 100% de las cantidades aportadas a reserva irrepatriable, en la cuantía mínima obligatoria, según estatutos, hasta el 30% del Beneficio.
- El 100% de su contribución al Fondo mutuo para la promoción y desarrollo del cooperativismo, creado por alguna Asociación de cooperativas, con el límite del 3% del beneficio
- Los retornos cooperativos son deducibles en la base imponible de la cooperativa; en el socio tributan al 12.5%.

3.1.2.2. Ajuste negativo en la base imponible aplicable solo a CMP: Las cantidades adicionales destinadas a la reserva irrepatriable, en proporciones diferentes: el 80% para agrícolas y pequeña pesca, el 55% para consumo y sus consorcios, el 100% para cooperativas sociales y el 70% para el resto de cooperativas.

3.1.2.3. Existen matizaciones o apuntes sectoriales: (Salvini 2005)

3.1.2.3.a) Cooperativas de Consumo: (Art 12 d.P.R.601/73)

- El IS permite utilizar el concepto de precio efectivo, a través de la reducción en la base imponible del precio (o coste) de las operaciones con socios. Aunque la legislación no aclara qué parte es coste y qué parte es retorno.
- Si la cooperativa opera con no socios, se entienden los ajustes antes descritos “a proporción”, lo que haría necesaria la diferenciación en las operaciones con terceros, para acotar los ajustes descritos. (F. Pepe, op. Cit)
- Para el socio, existe un abaratamiento de costes, sin consecuencias fiscales. Si se incorpora algún retorno a capital social, éste no tributa hasta su efectiva distribución, al tipo del 12.5% (art 6.2 d.l.63/2002)

3.1.2.3.b) Cooperativas de Crédito: Existen dos tipos de Banca cooperativa, con diferente tratamiento:

- Banca Popular (BP), que al ser catalogada como CMNP, no tiene las ventajas fiscales de las CMP. Los retornos imputados a socios son deducibles, aunque el socio pagará por ellos. Si se imputan a capital, no se aplica la tributación al 12.5% y tributarán cuando se distribuyan definitivamente. La asignación a la reserva irrepatriable es 100% deducible de la B.I. en su mínimo obligatorio, que es el 10% del Beneficio, según disposición legal
- Banca de Crédito cooperativa (BCC), que es catalogada como CMP. Es similar a la BP, pero, en este caso es deducible de la BI del I.S. la dotación mínima obligatoria a la reserva irrepatriable (que es del 70% legalmente), más el 70% de la cuantía adicional que doten a la misma. También tienen reducción, hasta el 3% del beneficio, por las cantidades aportadas al Fondo Mutuo. Con respecto a los retornos imputados a socios son deducibles y si que gozan del régimen del 12.5% de tributación.

3.1.2.3.c) Cooperativas de trabajo y de producción (Art 11.3 d.P.R.601/73):

- En las de trabajo, es deducible de la base imponible el salario pagado a sus socios hasta el 120% de los salarios corrientes. El exceso no sería deducible, considerándose como dividendo. Pero si este exceso se incluye en el capital social, sería deducible, aunque el socio tendría la ventaja de una tributación al 12.5% cuando se le restituya.
- En el caso en que el “coste de personal “de los socios se encuentre por encima del 50% de los costes totales salvo los concernientes a materias primas y consumibles, estarían exentas del IS, pero si ese coste está entre el 25% y el 50%, estaría la cuota bonificada al 50%
- Las de producción son asimilables a las de trabajo, ya que el socio actúa como proveedor de bienes o servicios.
- Sin embargo, en las de producción, el retorno es deducible en el seno de la cooperativa, sin límite, ya que el socio obtiene un mejor precio de “venta” de los bienes o servicios aportados. No tiene consecuencia fiscal para el socio.

3.1.2.3.d) Cooperativas agrarias:

- Hay mucha heterogeneidad en su tipología: trabajo, consumo, producción, consorcios de empresas.

- En el Impuesto de Sociedades, existe una reducción del 80% de la base Imponible del mismo. Además, esta base imponible habrá tenido la exención de las cantidades asignadas a fondos irrepartibles.

3.1.2.4. Nota final: Para ejercicios iniciados el 1 de enero de 2008, el tipo impositivo es del 27,5% en todas las sociedades

3.2. PORTUGAL

3.2.1. El régimen económico portugués de cooperativas (Montolio 2000)

3.2.1.1. Legislación en el que está basado: Constituciones de 1976, enmendadas en 1982,1992 y 1997; Ley 51/96, 07/09/96, “Código cooperativo”, enmendado en DL 343/98; 131/99 y 108/2001; Varias leyes de 1981 a 1998, que regulan tipos de cooperativas: artesanales, consumo, de trabajo asociado femenino, comercio minorista, pesa, cultura, servicios, vivienda, agrícolas, enseñanza, de control, crédito agrícola, y solidarias. “Estatuto Fiscal das Cooperativas”- Lei nº 85/98, de 16 de Dezembro de 16/12/1998, enmendada por DL 393/99, Ley 3-B/2000, Ley 30-C/2000 y Ley 30-G/2000 y Decreto ministerial 52-A/1999, programa de desarrollo cooperativo

3.2.1.2. La responsabilidad y los requisitos del capital son:

- Responsabilidad limitada o ilimitada
- El capital mínimo es de 2.500 euros, aunque variable. Las agrícolas, 5.000 euros
- Los socios pueden suscribir hasta 3 títulos, con un valor de 15 euros (5 euros c/u)
- Los socios de cooperativas de comercio minorista, aportarán al menos 10.000 escudos y los socios de las agrícolas, 100.000 escudos

3.2.1.3. El interés a pagar máximo a las partes sociales: El importe total de los intereses pagados por el capital variable no superará el 30% de los ingresos netos anuales.

3.2.1.4. Emisión de valores.

- Puede hacerse, (certificados de inversión con remuneración, en parte fija, en otra variable, en relación a los resultados, volumen de negocio u otra referencia similar) incluso dirigidos a no socios, pero éstos no superaran el importe de su capital social. (Art. 26 y 27 Ley 51/96). Por lo tanto, cabe la posibilidad de inversores, no-socios
- Estos valores, pueden tener derecho o no a prioridad en liquidación. Pero no tienen derecho a voto, aunque pueden tener un representante en el Consejo, sin voto.
- Pueden emitir bonos como cualquier compañía privada, pero no convertibles en capital.

3.2.1.5. La constitución de reservas irrepartibles (artº 69 a 73, código cooperativo):

- Debe establecerse una reserva obligatoria con un mínimo del 5% de los beneficios. Aunque, estatutariamente, puede ser una cantidad superior.
- Al menos, con un 1% de los beneficios, dotarán una reserva de educación y formación, que también puede, estatutariamente, ser mayor
- Los beneficios de operaciones con terceros se destinarán totalmente a reservas irrepartibles entre los socios.
- No está permitido el reparto de la reserva obligatoria, ni en vida de la cooperativa, ni en su liquidación.
- Aunque la reserva que no sea obligatoria, ni procedente del beneficio por operar con terceros, puede ser distribuida entre los socios.
- La reserva obligatoria puede usarse para enjugar las pérdidas en las operaciones con los socios, a fin de año.

3.2.1.6. Las operaciones con terceros, no-socios, es restringida, pero tolerada en la práctica. Hasta el 50% del total. (Rodrigues 2009)

3.2.2. Régimen fiscal de cooperativas en Portugal: (Rodrigues 2009)

3.2.2.1. Cooperativas Agrícolas y Cajas de Crédito Agrícola Mutuo:

- Están exentas del Impuesto sobre sociedades, excepto:

- Los resultados provenientes de operaciones con terceros, por actividades ajenas a los fines cooperativos y los procedentes de la tributación consolidada. Todos ellos están sujetos al tipo general, (en 2009, al 25%)
- Los gastos no documentados o innecesarios. Sujetos al tipo del 40%
- Los rendimientos sujetos al Impuesto, con retención en la fuente, tales como de capitales, plusvalías, etc. Sujetos al tipo de la retención del 20%, como impuesto definitivo.
- Están exentas del Impuesto sobre Sociedades, por la parte de subsidios financieros recibidos del Estado, en la medida que ejercen funciones de utilidad pública
- Los gastos de educación y formación, en aplicación de la citada reserva, serán gastos deducibles del Impuesto de sociedades, en el ejercicio en que son soportadas, al 120%.
- Podrán deducir de la base imponible del Impuesto de Sociedades, hasta el 50% de la misma, (artº 12 lei 85/98) por el 20% de:
 - Las cantidades asignadas a reserva legal, por el mínimo legal o estatutario
 - Las cantidades provenientes de subvenciones del estado, para la adquisición de inmovilizado material, necesario para el objeto social, excepto, vehículos ligeros, mobiliario y otro no imprescindible para cumplir el objeto social
- Exención de la “contribución autárquica” en los inmuebles donde ejerzan las actividades incluidas en el objeto social
- Exención en la “sisa” por la compra de los inmuebles donde ejerzan las actividades incluidas en el objeto social, así como la parte de los impuestos que versan sobre libros, escrituras, capital, emisión de títulos u obligaciones y contratos. En las letras u otros títulos de crédito tienen el tipo mínimo si la cooperativa actúa de librador.
- Exención en el impuesto de sucesiones y donaciones
- Solo para agrícolas, exención en el IVA por las operaciones de prestación de servicios agrícolas a sus socios (art 9º.37 del Código de IVA), aunque puede ser retirada por el Ministerio de Finanzas si produce distorsiones en la competencia (art 11 del citado Código). Los socios perciben el IVA cuando cobran sus productos, no a la entrega.
- En las operaciones de reestructuración empresarial, es aplicable la *Directiva 90/434/CEE* del Consejo, de 23 de julio de 1990, como al resto de sociedades:
 - Exención en la “sisa” en la transmisión de inmuebles necesarios para la operación.
 - No sujeción de las plusvalías que se pongan de manifiesto en la operación, en la venta onerosa de inmovilizado.
 - Exención de todos los impuestos y tasas “accesorios” en la operación
- Para los agricultores socios de cooperativas de transformación o mixtas: Reducción en la base imponible del IRPF, del 20% de las entregas a capital social (por la cuantía no obligatoria) o títulos de inversión, con el límite de 100 “escudos” por agregado familiar, y el compromiso de permanencia de 3 años.
- Solo para los socios de las “Cajas”: Reducción en la base imponible del IRPF, del 20% de las entregas a capital social (por la cuantía no obligatoria) o títulos de inversión, con el límite de 100 “escudos” por unidad familiar, y el compromiso de permanencia de 3 años.

3.2.2.2 Otras cooperativas de otros tipos:

- Las Culturales, de Consumo, Viviendas y Solidaridad social, tienen un tratamiento similar a las Agrícolas
- El resto de sectores también, si el 75% de los socios prestan servicio efectivo en la cooperativa y además el 75% de los rendimientos pagados por el trabajo personal es de socios. Este segundo requisito no se aplica a cooperativas “multisectoriales”
- Las cooperativas de 2º y ulterior grado, (son Uniones y Federaciones) están exentas
- En la “contribución autárquica” hay exención en
 - cooperativas de viviendas, para la cooperativa propietaria y por su cesión a los propietarios en “propiedad colectiva”, siempre que sea su principal residencia permanente.

- cooperativas de enseñanza integradas en el sistema educativo: Exención en los inmuebles destinados al objeto social
 - En el IVA, las cooperativas de viviendas tienen el IVA reducido (solo hay dos tipos de IVA en Portugal, y para el resto de promotores sería el normal)
- 3.2.2.3. Nota final: desde 2009, las empresas con base imponible inferior a 12.500 euros tienen un gravamen en el IS del 12.5%, manteniéndose el 25% para el resto. Aunque los procedentes del capital mobiliario siguen al 20%

3.3. FRANCIA

3.3.1. El régimen económico de las cooperativas en Francia (Montolio 2000)

3.3.1.1 La legislación en la que se basa es la siguiente: Loi n°47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, modificada en 1985, 1987, 1992, 1998; Loi n° 99-574 du 9 juillet 1999 d'orientation agricole (code Rural) modificado, en 11999, 2006, etc.; Décret n°84-1027 du 23 novembre 1984 relatif aux modalités de mise en oeuvre de la procédure de révision coopérative; Loi n° 92-643 du 13 juillet 1992 relative à la modernisation des entreprises coopératives; Décret n° 93-455 du 23 mars 1993 relatif à la sortie du statut coopératif (incluye titulares de certificados de inversión cooperativos); Décret n° 93-674 du 27 mars 1993 modifié relatif à l'assemblée spéciale des porteurs de parts à intérêt prioritaire sans droit de vote ; Décret n° 93-675 du 27 mars 1993 modifié relatif à l'assemblée spéciale des titulaires de certificats coopératifs d'associés

3.3.1.2. La responsabilidad del capital es normalmente limitada, aunque puede tener, tanto forma de sociedad anónima como de responsabilidad limitada. Para el caso de las agrarias, la Ley les aplica una forma jurídica que no es ni civil ni mercantil.

3.3.1.3. Los derechos de voto:

- La regla general es “un hombre, un voto”, pero las Uniones de “economía social” pueden garantizar derechos de voto proporcionales al número de miembros o volumen de operaciones económicas con la unión.
- Los inversores “no usuarios” pueden tener votos proporcionales a su participación total, con el límite del 35% del total de votos, o hasta el 49%, si el resto de “inversores no usuarios” son cooperativas.

3.3.1.4. Existe un capital social mínimo, según los miembros sean personas físicas, jurídicas con responsabilidad limitada, o jurídicas sociedades anónimas. Los términos de suscripción y desembolso dependen de los estatutos, que podrán establecer la proporcionalidad en relación a su futura participación en la actividad de la cooperativa

3.3.1.5. El interés máximo a pagar a las participaciones sociales no excederá de la remuneración de los bonos pagados a compañías privadas. Aunque La Ley 92-643, de 13/7/1992, permite pagar interés al capital si existe beneficio (incluyendo al capital con interés prioritario, sin derecho de voto). Pueden emitirse títulos para socios, que serán transferibles entre los socios y retornables en caso de liquidación.

3.3.1.6 Posibilidad de tener inversores no-socios:

- Se permite a las cooperativas emitir préstamos participativos (ley 3/1/83) y certificados de inversión (ley 87/416). Éstos últimos con el límite del 50% de la cifra de capital alcanzado a final del año anterior a la emisión, y sin derecho a voto
- La Ley 92-643, de 13/7/1992, permite la existencia de inversores “no socios” que pueden tener votos proporcionales a su participación total, con la forma de “certificados cooperativos de asociados”, con el límite del 35% del total de votos. Su remuneración es preferente, y sin derecho a voto. Pero, tanto estas emisiones como las del punto anterior no pueden superar el 50% del capital (se mantiene la ley de 1947)
- Es posible, según ley 85-703 de 12/7/1985, la creación de uniones de economía social, en las que el 65% de los derechos de voto sea poseído por cooperativas, mutuas o asociaciones

3.3.1.7. Constitución de reservas irrepartibles:

- El 15% (3/20 partes) de los excedentes, constituirán una reserva, hasta que alcancen una suma idéntica al capital

- No se permite que los beneficios por operaciones con terceros puedan formar parte del retorno cooperativo.
 - No se permite la distribución de reservas irrepartibles en la disolución. No obstante, durante la vida de cooperativa, algunas reservas (constituidas con tal propósito y sin límite establecido) podrán incorporarse al capital para mantener su valor, a nivel de las tasas de interés, para evitar su depreciación.
 - La parte residual de activos, en la liquidación, será distribuida en obras de beneficio general
- 3.3.1.8. Operaciones con terceros: Pueden operar con terceros, salvo ciertos casos:
- Las cooperativas agrarias, y algún otro sector, hasta el 20% con no socios.
 - Ciertos tipos de cooperativas solo pueden trabajar con sus miembros (de comerciantes detallistas, por ejemplo).
- 3.3.1.9. Características especiales de las cooperativas agrarias, con limitaciones en su actuación: según Code Rural, Loi 99-574 art. 521-1 y ss:
- Necesitan autorización previa administrativa por el HCCA (Haut Conseil de la Cooopération Agricole) y limitación del objeto de la cooperativa, que si se quiere ampliar necesita autorización del HCCA
 - Sus socios están limitados a las categorías estipuladas por el Código Rural (artículo L 522-1). También hay limitación de actuación territorial geográfica, modificable a través del HCAA
 - Están al servicio exclusivo de sus socios. Aunque pueden trabajar con terceros no socios, hasta el 20% del volumen anual de operaciones: Esto requiere contabilización separada, y sujeción al Impuesto de sociedades, y con revisión cada cinco años.
 - En caso de liquidación, destinarán las reservas a otras cooperativas o a obras de interés general agrícola.

3.3.2. Régimen fiscal de cooperativas en Francia (Chomel 2008) y (Espagne 1999)

3.3.2.1. Como requisito previo, las cooperativas que tengan una participación en el capital social de “socios no usuarios”, de certificados cooperativos de inversión y certificados cooperativos de asociados, superior al 50% del capital total, perderán todos los beneficios fiscales

3.3.2.2. A efectos de su tratamiento fiscal se pueden sub-clasificar en dos tipologías:

- A) Abiertas: Las que no tienen limitación referente a sus socios, tanto en número como en tipología, incluso aunque tengan restricciones estatutarias, y que pueden operar con terceros no socios.
- a. Desde 1992, pueden (lo hacen poco según Chomel cit.) incorporar hasta el 50% de sus reservas al capital, con el compromiso de reponerlas los años siguientes.
 - b. Pueden tener socios inversionistas con derecho de voto proporcional, pero hasta un 35% del total.
 - c. Las más representativas de este tipo son las de consumo y los bancos cooperativos o mutualistas.
- B) Cerradas: Las que tiene por objeto un grupo de socios y una aplicación estricta del principio de exclusividad.
- a. Asocian otras empresas, socios familiares o individuales.
 - b. Las más representativas son las agrícolas, de comerciantes detallistas, artesanales, de transporte, marítimas, de trabajo asociado y de acceso social a la vivienda.
 - c. El límite de operaciones con terceros llega hasta el 20% de la cifra anual de negocios, y 0% para las de comerciantes detallistas.

3.3.2.3. Régimen fiscal de las cooperativas “Abiertas”: No tienen beneficio social alguno en los impuestos, pero en el Impuesto sobre Sociedades, pueden deducir de su base imponible el 100% de los retornos transferidos a sus socios. Este

3.3.2.4. Régimen fiscal de las cooperativas “Cerradas”:

- a. Las cooperativas de comerciantes detallistas y los bancos populares, aunque sean de tipología “cerrada”, no tienen ningún beneficio fiscal, excepto el mismo del IS que las abiertas.

- b. El resto de cooperativas se beneficia en el Impuesto sobre sociedades, con una exención total de las operaciones con sus socios, aunque las operaciones con terceros no socios, están sujetas al derecho fiscal común del IS.
- c. Otra excepción son las de trabajo asociado, que aunque están sujetas al IS, se benefician de ciertas reducciones en la base imponible, basada en la constitución de provisiones para inversiones en el marco de la participación de los asalariados, dejándola casi a cero.
- d. En los impuestos locales, todas estas cooperativas se benefician de un régimen particular en la tasa profesional, (IAE), que las hace estar exentas o bonificadas al 50%,

3.3.2.5 Particularidades fiscales para cooperativas agrarias:

- En el impuesto sobre sociedades, hay exención total de las operaciones con socios, de modo que los retornos cooperativos, son considerados como mayor valor suplementario de la renta agraria de los mismos, con el mismo tratamiento fiscal de la cantidad percibida a cuenta que la final. (Pero esta exención requiere el cumplimiento de los principios jurídicos antes descritos)
- Los beneficios por la actividad con terceros no socios, así como los producidos por la gestión del patrimonio (dividendos, alquileres, etc.) tiene un tratamiento sujeto al derecho fiscal común.
- En los impuestos locales. Exención en el IBI, tanto de los agricultores, como de la cooperativa (pero limitada en este caso a silos cerealistas o de productos no transformados, bodegas, queserías). Pero si la cooperativa opera con terceros, hasta el 20% citado, se aplica esta regla. Si opera en cuantía superior, estará sujeta.
- Exención en la tasa profesional, en estas cooperativas: utilización de material agrícola (CUMA), vinificación, manipulación de frutas y hortalizas, inseminación animal. El resto de cooperativas, bonificación del 50%.
- Derechos de registro: Las cooperativas pagan anualmente el derecho de registro por la variación de su capital variable, cuyo coste está entrono a los 375 o 400 euros. Excepto las cooperativas de cereales, de inseminación animal y CUMAs
- En otros impuestos: Sujeción a la tasa sobre el aprendizaje y a impuestos regionales.

3.3.2.5. Nota final, el Impuesto de Sociedades en 2009:

- Tipo de gravamen del 33,1%, si supera 7.630.000 euros de cifra de negocios.
- Para importe inferior, también el 33,1%, pero es el 15% por los primeros 38.120 euros de base imponible si el capital social ha sido desembolsado totalmente y pertenece en más de un 75% a personas físicas u otra sociedad de las mismas características.

3.4. España:

3.4.1. El régimen económico de cooperativas en España (Romero-Civera, 1998) (Barberena, 1992)

3.4.1.1. Está basado en la siguiente legislación: Ley 27/1999, de 2/4/1987, General de cooperativas, aplicable a las cooperativas que operen en varias comunidades autónomas, o a aquellas que no tienen regulación autonómica en su territorio; Existen además, 15 leyes autonómicas, de aplicación allí donde operan en una sola comunidad autónoma; Ley 13/1989, de 26/5/89, de cooperativas de crédito; Para la fiscalidad: Ley 20/90, de 19/12/90, con alguna modificación posterior.

3.4.1.2. La responsabilidad del capital es limitada hasta el capital suscrito. Ningún socio podrá disponer más del 33% del capital. La suscripción de capital es obligatoria para los socios, con un mínimo porcentual a desembolsar inicial fijado en estatutos.

3.4.1.3. El interés máximo a las partes sociales tiene un máximo del 6%, o varios puntos por encima del interés legal del dinero, según legislaciones.

3.4.1.4. Cabe la posibilidad de que terceros no socios, puedan “asociarse”, (sin ser socios), pero no es necesario que realicen actividades típicas de los socios. Su participación en el capital no puede superar el 45% del mismo, ni el 30% de los derechos de voto. La asamblea no les puede imponer mayores aportaciones al capital

3.4.1.5. En cuanto a la constitución de reservas irrepartibles:

- Con un mínimo del 20% de los beneficios, se constituyen reservas irrepartibles. En algunos casos, hasta alcanzar el capital social
 - Algunas leyes autonómicas obligan a constituir cantidades mayores, si provienen de la actividad con terceros no socios o de resultados positivos en la enajenación de inmovilizados
 - También deben constituir, con un mínimo del 5% del beneficio, una reserva para el desarrollo del cooperativismo y formación
 - No son distribuibles las reservas irrepartibles, aunque alguna legislación autonómica reciente (Murcia, por ejemplo) prevea la posibilidad estatutaria.
 - Es posible la distribución de las reservas voluntarias.
 - En el caso de liquidación, el remanente de las reservas irrepartibles, serviría para el fomento del cooperativismo. En las de 2º grado serían prorrateables entre las cooperativas de 1º grado, en proporción a su actividad económica de los últimos 5 años.
- 3.4.1.6. Las operaciones con terceros están permitidas hasta el 50% del total de operaciones, aunque con permiso de la Administración, puede sobrepasarse, en circunstancias excepcionales.
- 3.4.2. Régimen fiscal de cooperativas en España (Ley 20/90) (Montero 2001)**
- 3.4.2.1. Tipologías: A efectos de su tratamiento fiscal, se pueden subclasificar en tres tipologías.
1. Sin protección: a las que solo se aplican unas pocas normas de ajuste en el Impuesto de sociedades, aplicándoseles el régimen general de las mismas
 2. Protegidas simples, a las que además de las normas anteriores, se les aplican algunos incentivos fiscales
 3. Especialmente protegidas, a las que además de los incentivos anteriores, se les aplican aun mayores incentivos, entre el que destaca la bonificación del 50% en el impuesto sobre Sociedades.
- 3.4.2.2. La diferencia entre las tres categorías estriba en:
- a) Estas cooperativas han incurrido en alguna de estas situaciones:
 1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al de Educación y Promoción, en los supuestos, condiciones y cuantía exigida en las disposiciones legales sobre cooperativas.
 2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la Sociedad y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
 3. Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por las Leyes cooperativas.
 4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
 5. Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales. También superarlos en intereses de demora por su reembolso o por retornos presentes y futuros.
 6. Acreditar los retornos sociales en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa, o distribuirlos a terceros no socios.
 7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas contraviniendo la Ley, los Estatutos o los Acuerdos de la Asamblea General.
 8. Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan los límites legales autorizados.
 9. Participación de la cooperativa superior al 10%, en el capital social de entidades o cooperativas. No obstante puede alcanzar el 40% para actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. Estas no podrán superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participación superior.
 10. Realizar operaciones con terceros no socios fuera de los casos permitidos en las Leyes. Incumplir la obligación de contabilizar separadamente las mismas y de destinar al Fondo de Reserva Obligatorio los resultados obtenidos en su realización. En ningún caso superará el 50% del total de la cooperativa. Se aclaran tipos de operaciones con socios para Secciones de Crédito

de Cooperativas. La Ley estatal de cooperativas 27/99, añade que la no contabilización separada de las mismas será causa de pérdida de la protección.

11. Emplear trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales en las que exista limitación.

12. Existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales en un período superior a seis meses.

13. La reducción de capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente durante un período superior a seis meses.

14. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.

15. La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

16. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

b) Este grupo comprende la mayor parte de cooperativas, ya que se incluyen todas las que no están en los grupos a) ó c)

c) Comprende a cooperativas de trabajo asociado, agrarias, explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios, siempre que reúnan unos requisitos extensos, que se pueden resumir en:

a. fuertes principios mutualistas: actividad muy limitada con terceros no socios, especialmente en las de trabajo asociado o con socios que lo aportan (consumo, explotación comunitaria)

b. sus socios sean personas físicas u otras cooperativas con ingresos limitados (al menos potencialmente, ya que se requiere mayoría de pequeños propietarios, o no cobrar mucho más salario que el del resto de trabajadores)

3.4.2.3. El régimen fiscal común es, para el Impuesto de Sociedades:

1. Normas de ajuste técnico:

a. Desglosar resultados cooperativos de extracooperativos (excepto última reforma de la ley vasca)

b. Valorar operaciones con los socios a valor de mercado (con excepciones para agrarias)

c. Reducción en la base imponible del 50% de las cantidades destinadas obligatoriamente a reserva irrepartible y de lo aportado al Fondo de Formación y Promoción (este último, con el límite del 30% del resultado)

d. Deducción de los intereses pagados por aportaciones al capital social de los socios y asociados

2. Incentivos para las de simple protección

a. Tipo impositivo reducido para los resultados cooperativos, que actualmente es el 20%. Las cooperativas de crédito, este tipo es del 25%.

b. Tipo general del 30% para el resto de operaciones. No les es de aplicación los tipos reducidos del 25% como a las empresas de reducida dimensión ni el del 20% como a las microempresas que mantengan empleo.

c. Algunas ventajas de libertad de amortización por adquisición de elementos patrimoniales los tres primeros años de actividad.

3. Incentivos para las especialmente protegidas: Además de los puntos anteriores, bonificación del 50% en la cuota del impuesto (tanto para operaciones con socios, como para el resto)

3.4.2.4. Otros incentivos, bastante marginales existentes en otros impuestos son:

• Para cooperativas protegidas simples:

a. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: exención en la constitución, ampliación de capital, fusión y escisión, así como en la adquisición de elementos patrimoniales necesarios para el Fondo de Formación y Promoción.

b. En el Impuesto sobre Actividades Económicas (En España están exentas todas las sociedades con cifra inferior de negocios de 1 millón de euros), bonificación del 95% en la cuota.

- c. Las agrarias y de explotación comunitaria, bonificación del 95% en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de carácter rústico.
 - Para las especialmente protegidas: En el mencionado ITPAJD, exención por la adquisición de bienes y derechos necesarios para cumplir sus fines sociales (es poco trascendente ya que la mayoría de estas operaciones están sujetas a IVA)
- 3.4.2.5. Existen normas especiales para la deducción por doble imposición de dividendos que se cobren de cooperativas protegidas simples o especialmente protegidas: del 10% y del 5%, respectivamente. Pero debe subrayarse que los retornos no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades

3.5 Conclusiones sobre los países del Sur:

3.4.1 Normas de ajuste en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante,IS):

- Las operaciones con socios, salvo el caso de España, tributan en el seno de la imposición sobre la renta de los mismos, no en el IS de la cooperativa, por lo que suponen gasto fiscal. También en las de trabajo asociado italianas, si bien se encuentran límites a este gasto.
- Los intereses pagados a los socios suelen ser gasto deducible en la cooperativa, tributando en seno del socio, aunque se suele limitar legalmente el importe máximo deducible.
- La constitución de reservas irrepartibles es común en estos países, y gozan de reducciones en la base imponible del IS. (Se incluye la constitución de un Fondo de fomento del cooperativismo, salvo en Francia). La excepción es Francia, donde no existe reducción alguna.
- Las operaciones con no-socios están permitidas con importantes limitaciones en todos los países. En ningún caso se supera el 50%: El exceso sobre el límite, les hace perder cualquier beneficio fiscal. El tipo impositivo de las operaciones con ellos es el general.

3.4.2. Normas de incentivo:

- El tipo impositivo del I.S. en operaciones con socios, solo es inferior al general, en España. No obstante hay muchas exenciones, salvo en España.
- Solo en España hay una bonificación en la cuota para cooperativas con mayor nivel de protección, concedida por su mayor carácter mutualístico.
- En Portugal la dotación al Fondo de Educación y promoción alcanza al 120% de su dotación, por lo que el exceso del 20% es un incentivo.

4. Regímenes fiscales del Norte de Europa

4.1.En Finlandia: Hänninen J. (2010).

4.1.1 Su legislación, proviene de la ley de Cooperativas de 1901, con posteriores leyes en 1954, y 1990. La ley 360/1968, regula sus impuestos.

4.1.2 Régimen económico:

- Las reservas: Por Ley, se obliga a constituir una reserva obligatoria cuando una cooperativa tiene beneficio, por un importe del 5% del mismo; hasta alcanzar el 1% del total del balance, con un mínimo de 2.500 euros. (OKL 1488/2001, 8: 1§ = Cooperatives Act 1488/2001, chapter 8, section 9). Es irrepartible hasta la liquidación o disolución.
- Es posible el voto plural, especialmente si el socio es una persona jurídica. En cooperativas agrarias, el capital puede ser proporcional al volumen de actividad cooperativizada. El capital puede estar remunerado con interés.
- Pueden operar con terceros, salvo que los estatutos no lo prevean. Así mismo, los terceros pueden adquirir acciones remuneradas, pero sin derecho de voto. En la última reforma, capítulo 2, artículo 6 de la Ley, se introdujo esta norma. Suelen permitirlo (Hänninen, 2010). No hay ninguna contabilidad separada, y el superávit conjunto puede ser la base de dividiendo (retornos) a los socios de los excedentes.

4.1.3. Régimen fiscal:

- Las cantidades abonadas a los socios, como consecuencia de sus operaciones, tienen la tributación normal o general del país, tanto en la cooperativa como en los socios. Las compras y ventas entre

cooperativa y socios, se consideran “normales”, es decir gasto deducible o ingreso imponible, sin ajustes de mercado. El mismo sistema se aplica también a los salarios en las cooperativas de trabajadores.

- En lo referente a excedentes, la ley de cooperativas, permite tanto pagar dividendos (retornos) a los socios proporcionales a su actividad, como pagar interés por su capital (OKL 1488/2001, 8: 1-2§ = Cooperatives Act 1488/2001, chapter 8, sections 1-2).
 - a) Si el retorno se hizo, con las normas de proporción generales de la operación, la cooperativa puede hacer la deducción en el mismo impuesto. Y este ingreso tributa normalmente en seno del socio.
 - b) (EVL 18 §,27 § = Act on the Taxation of Business Profits and Income from Professional Activities sections 18 and 27, Verohallituksen ohje Dnro 983/345/2006, 14.6.2006 = National Board of Taxes Guide Dnro 983/345/2006, 14.6.2006)
 - c) Pero los intereses pagados por las aportaciones (acciones) no son deducibles en la cooperativa
- El beneficio de las cooperativas, es tratado en el Impuesto s/Sociedades igual que a cualquier otro tipo de sociedad. Aunque cabe destacar que, cuando una cooperativa convierte en capital (acciones) directamente desde beneficios, se trata fiscalmente como una revalorización del mismo, por lo que no tributa en el socio hasta su percepción física.
- Las bonificaciones a los miembros: En las cooperativas de consumo, están "libres de impuestos" para los miembros, ya que son especie de "último descuento". En los bancos cooperativos, al abonarse en cuentas de los miembros son considerados como ingresos de capital para los mismos. En cooperativas agrícolas, son ingresos normales para sus miembros. (Verohallituksen ohje Dnro 71/39/2000 18.2.2000 = National Board of Taxes Guide Dnro 71/39/2000 18.2.2000)
- El tipo de gravamen en el impuesto sobre beneficios de las empresas es del 26% en 2009

4.2. En Alemania: Münkner H.H. (2008)

4.2.1. Legislación:

El código civil (BGB), considera a las cooperativas como "asociaciones", con ánimo de lucro o no, con el trato de una sociedad: tendrá una directiva, y un régimen de mayorías para modificar estatutos, siendo el mínimo de socios para suscripción el de siete. Existe un registro.

El código de comercio (H96) y el resto de legislación las regula con normas comunes a otras sociedades, en cuanto a: gestores, disolución y liquidación, así como la responsabilidad del socio por sus deudas. Para este código, son sociedades mercantiles, sin número fijo de socios y con plena remisión al derecho mercantil.

El voto múltiple es admitido hasta 3 veces el individual, siempre que exista una fuerte contribución excepcional del socio. En algunos casos sectoriales no existe.

La ley de cooperativas data de 01/05/1889, pero con importante modificación en 1973 y adaptaciones sectoriales especialmente en el ámbito de las de crédito.

4.2.2. En su régimen económico:

- No existe una legislación específica sobre formas especiales de financiación, aunque la reforma de la ley de cooperativas de 1973, hizo más posible y atractiva la participación económica (Montolio 2000).
- En cuanto al capital social, no tiene ninguna regulación particular, sin problemas para su transmisión. Se exige un desembolso mínimo del 10%.
- Los beneficios son distribuibles o bien se destinan a reservas, sin tratamiento fiscal especial. Son distribuibles las reservas en la disolución. No existen reservas “obligatorias”, por ley, pero si por Estatutos, con el objeto de cubrir posibles pérdidas.
- En general, se aplica la regla de un hombre: un voto. Aunque es posible tener algún socio el triple, para casos de contribución extraordinaria. En caso de cooperativas constituidas por otras cooperativas puede ser proporcional a la actividad cooperativizada.
- Tienen obligación de auditarse cada 1 ó 2 años, según volumen de operaciones, por miembros de una asociación de auditores de afiliación obligatoria

- 4.2.3. No existe regulación específica en materia fiscal pero si ciertas especialidades en el Impuesto sobre sociedades: (Philipowski, 1994)
- El tipo de gravamen es como el de cualquier otra sociedad
- En los beneficios, se grava cualquier reparto de beneficio de la cooperativa a sus miembros, procedente de operaciones con terceros, pero es deducible el retorno a los miembros. No es deducible el 50% de la remuneración de los socios supervisores. (Münkner 2008)
- No es usual pagar interés al capital, pero si se hace, es deducible hasta el coste usual del mercado.
- Desde 2008, el impuesto sobre beneficios de las empresas es del 15%, más el impuesto solidario del 5.5% del anterior, más el impuesto local sobre beneficios del 14%, por lo que ronda el 30% en conjunto.
- Existen mínimos exentos tanto en cooperativas agrarias como de vivienda, con ciertas ventajas en operaciones con socios. Los socios, si reciben dividendos o intereses, pagan por los mismos, el impuesto por el capital.
- Particularmente, las agrarias, tienen exención por las operaciones con socios, en el Impuesto de sociedades, si operan con terceros no socios, hasta el 10% del volumen total de operaciones. Pasado ese umbral, tributan como cualquier sociedad, por la totalidad de operaciones, con socios y no socios.
- Pueden operar con terceros, sin límites

4.3. En Holanda: (Montolio 2000)

4.3.1. La legislación holandesa se basa en la ley de asociaciones de 1855, modificada en 1876 y por la ley de asociaciones cooperativas de 1925, modificada en 1976. También las regula el nuevo código civil de 1992.

4.3.2. En el régimen económico:

- No hace falta capital social, pero el socio es responsable de su financiación.
- No se regula el retorno cooperativo ni la constitución de fondos ni de reservas, de modo que pueden distribuirse todas.
- Por lo general, un hombre: un voto, pero estatutariamente, se permite hasta 4.
- No se permite aportaciones al capital de terceros no socios.
- La disolución y liquidación se regula como cualquier sociedad.

4.3.3. Su régimen fiscal data del 8-12-1969, siendo común al resto de sociedades aunque con una pequeña adaptación en el artículo siete de la misma para las cooperativas:

- La base imponible del impuesto sobre sociedades = Beneficio - Pérdidas - Retornos a personas físicas (éstos, sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas)
- Los intereses pagados a los socios no son deducibles
- Pueden operar con terceras personas con ciertos límites.
- Desde 2009, el tipo de gravamen para todo tipo de sociedades, oscila entre 20 y el 25, 5% según cuantía de la base imponible: hasta 200.000 euros el 20%, y por la parte que supera esta cuantía el 25.5%

4.4. En el Reino Unido: (Montolio 2000) y (Spear 2004)

4.4.1. Legislación: Es el país europeo con el cooperativismo más antiguo. Friendly societies (siglo XVIII), aunque su regulación data de 1852: Industrial and Provident Societies Act. (IPSA, en adelante).

No existe propiamente una ley de cooperativas, aunque ha habido unas modificaciones de la anterior legislación entre 1965 y 1978. Gozan de autonomía estatutaria, y sólo existe normativa específica para el sector bancario (Credit Unions, 1979) y de viviendas (1992). No obstante, está en poder del registrador su calificación como IPSA, que les otorga alguna ventaja fiscal; no así a las calificadas como “compañías”

4.4.2. Régimen económico:

- En el capital social existe una limitación individual en cuantía, aunque su transmisión es posible. El capital máximo por persona en IPSA es de 20.000 libras
- El voto: Un hombre, un voto; pero es posible el voto ponderado hasta el 20%.

- Todas las fórmulas de financiación son posibles, como en cualquier otra sociedad. Las IPSAs no pueden tener aportaciones al capital de no socios.
- Los estatutos fijan la distribución de excedentes en proporción a la actividad cooperativizada. No está regulada la constitución de ninguna reserva.
- Es posible la existencia de fondos repartibles, pero si la cooperativa es IPSA, no se incluye ese derecho en los casos de baja o expulsión.
- No está permitido operar con terceros a las calificadas como “IPSA”, salvo cooperativas agrícolas (1/3), y de consumo. A las calificadas como “compañías”, si. Existe cierta tolerancia, de hecho.
- Las auditorías son obligatorias

4.4.3. Régimen fiscal:

- En el impuesto sobre sociedades no tienen ninguna adaptación especial para cooperativas.
- En las cooperativas IPSAs (la mayoría), las operaciones con socios son gastos deducibles en su totalidad: coste, retorno e interés, pagando en seno del socio. No, en el resto de cooperativas.
- Los tipos de gravamen son los corrientes para cualquier sociedad oscilando entre 21% y el 28% (2008-09) Para pequeñas empresas, por las primeras 300.000 libras de base imponible, el 21%. Entre el 21% y el 28%, entre 300.000 y 1.500.000 de libras, sube proporcionalmente. A partir de ésta última cantidad, del 28%, como al resto de sociedades.

4.5. Conclusiones sobre la fiscalidad cooperativa del Norte de Europa

4.5.1. Medidas de ajuste en el Impuesto sobre Sociedades

- Las operaciones con socios, tributan íntegramente en el seno de la imposición sobre la renta del socio, siendo deducibles en la cooperativa, incluidos los retornos propios de la actividad cooperativizada.
- En los intereses pagados a las aportaciones de socios, observamos tributaciones diferentes, siendo predominantemente deducibles solo si están ajustados a precio de mercado. Es más usual que no sean deducibles y en seno de la tributación del socio, se califican de rendimiento del capital. (Münkner)
- No suelen constituir fondos de reserva específicos para cooperativas, y si lo hacen, es según estatutos. Si los hacen, son repartibles, salvo en Alemania, como en cualquier otra sociedad. No existen reducciones en la base Imponible del IS por esas reservas (coherentemente, ya que no son diferentes a los de otras sociedades, ya que suelen ser repartibles)
- Tributan a tipos de gravamen comunes a los de otras sociedades, siéndoles de aplicación total la normativa de Pymes, si ese es su tamaño.
- Operan con terceros, por lo general sin demasiados límites, pero por esos resultados tributan como cualquier sociedad. Ello conlleva contabilidad separada de las mismas

4.5.2. Medidas de incentivo:

- Solo en algunos casos, se observan tipos más bajos para cooperativas de ciertos sectores más mutuales y de interés general.

5. Conclusiones:

En relación con los objetivos que nos habíamos planteado, y a la vista del régimen europeo de Ayudas de Estado, y del Derecho comparado analizado, podríamos llegar a las siguientes conclusiones:

En primer lugar, parece que en general, los rendimientos derivados de la realización de operaciones con socios por parte de la cooperativa (incluidos los retornos explícitos imputados a dichos socios), pueden tratarse de una forma distinta a los dividendos de las sociedades de capital, por razones técnicas, de la propia estructura económica de la cooperativa, en la medida en que es absolutamente diferente de la de éstas últimas.

En segundo lugar, el régimen especial (de reducción, o similar, en el IS) de la dotación a Fondos propios de la cooperativa sólo se produce cuando dicha dicho Fondo es irrepartible, y su dotación (aunque no

necesariamente en la misma medida en que genera la reducción) es obligatoria. Por lo tanto, parece que puede concluirse en que, en esos casos, el fundamento de la medida se relaciona muy estrechamente con que esa riqueza no es ni será propiedad del socio, y con que el IS se basa en buena medida en la teoría de la integración de la renta sociedad-socio que lo configura como un impuesto a cuenta del impuesto sobre la renta que afecta al socio. Por ello, en gran medida, este tratamiento tendría una naturaleza técnica, sin perjuicio de constituir además un elemento destinado a evitar los inconvenientes que para las cooperativas (por razón de la variabilidad de su capital, consecuencia del principio de puertas abiertas) se producen por su propio funcionamiento, en relación con sus posibilidades de financiación, y que las colocan en situación desventajosa en el mercado, de forma similar a las PYME.

En tercer lugar, y en la misma línea, existen medidas destinadas a evitar esas desventajas de las cooperativas en el mercado, y que no constituyen propiamente incentivos, como la mencionada, o como las que tratan de mejorar la financiación de las cooperativas por los socios (tales como la no tributación de las aportaciones de beneficios al capital, en el caso noruego, o el préstamo sociale italiano, etc). Estas medidas se ligan siempre a cooperativas que funcionan al menos de forma prevalente con socios, ya que es éstas en las que la sociedad sufre más estos inconvenientes, y a su vez genera externalidades positivas que hacen deseable la pervivencia del modelo.

Por último, estarían los incentivos. Estos se producen sólo en cooperativas fuertemente reguladas y con un cumplimiento estricto de los principios cooperativos internacionales, lo que refuerza la idea de que es ese el tipo de cooperativa que provoca efectos socio-económicos positivos. En estos elementos del régimen tributario, sin embargo, habría que considerar la necesidad de que la cooperativa cumpliera asimismo objetivos de política socio-económica europeos, y los incentivos, a su vez, estuvieran relacionados con ellos y fueran proporcionados, en la medida en que es en este ámbito donde se podrá juzgar su carácter de ayuda de Estado compatible o incompatible.

BIBLIOGRAFIA

Alguacil Marí (2003) “Tratamiento Fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado”, *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº14, 2003.

Alguacil Marí (2008) *Fiscalidad de las cooperativas. Excepciones propias en materia de ayudas de Estado*, CCAE, Madrid, 2008.

Alguacil Marí (2010) “La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales: apuntes para una reforma” *REVESCO*, nº 102, segundo cuatrimestre 2010.

- Barberena Belzunze (1992) *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*. Aranzadi.

- Chomel. C. (2008) “Aperçu sur le régime fiscal des coopératives en France.” *European Research Institut*. Trento

- Espagne F. (1999) “Le régime fiscal des coopératives européennes” *Cahier 2 CECOP*

Florindo Gijón, “El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *Crónica Tributaria* nº 109/2003, págs.101-118.

Laroma Jezi, “Principi tributari nazionali e controllo supranazionale sugli aiuti fiscali”, *Rivista italiana Diritto pubblico comunitario*, 2004, págs. 91 y ss.

Martín López, *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

- Merino Jara (2009). “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, CIRIEC- España, Revista de Economía pública, social y cooperativa, número 66, Octubre 2009, págs. 109-126.
- Merino Jara (2007) “Las cooperativas y el régimen comunitario de ayudas de Estado”, *Revista Vasca de Economía social*, 2007, nº 3.
- Montero Simó, M. (2002) Beneficios fiscales aplicables a las cooperativas en el impuesto de sociedades. Revista jurídica CIRIEC nº 13
 - Montolio. J.M. (2000) Legislación cooperativa en la Unión Europea, Ministerio de Trabajo y asuntos sociales
 - Münkner. H.H. (2008) “Taxation of co-operatives and in some EU Member States”, European Research Institute. Trento.
- Pascual Gonzalez. “La fundamentación de las exenciones en el derecho comunitario: el principio de ponderación”, *Quincena Fiscal Aranzadi* nº 12, 2009.
- Pepe, F. (2009) “Profili Fiscali delle Società Cooperative”. ISICOOP- Università di Roma. Facoltà di Economia.
- Pérez Bernabeu, *Ayudas de Estado en la Jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- Philipwski, R. (1994). “Taxation of co-operatives” in Dülfer, Eberhard. *International Handbook of Co-operatives organisations*, Göttingen.
 - Rodrigues J.A (1997). *Código cooperativo. Anotado e comentado*. Ed. Quid Iuris. Lisboa
 - Romero-Civera A. (1998) Unas notas sobre el régimen económico de las cooperativas; *Legislación y jurisprudencia*, nº 9 CIRIEC
- Rossi-Meccanico, (2007-1) “The specificity criterion in fiscal aid review: proposal for State aid control of direct business tax measures”, *EC Tax Review*, 2007, vol. 16 nº 2, págs. 90-103.
- (2007-2) “Fiscal State aid goes global”, *EC Tax Review*, 2007-3, págs. 133 y ss.
 - (2009) “The Gibraltar judgment and the point on selectivity in Fiscal aids”, *EC Tax Review*, 2009-2, págs. 67 y ss.
- Salvini L. (2005) “La disciplina fiscale delle società cooperative dopo la riforma del diritto societario, in l’IRES due anni dopo: considerazioni critiche e proposte. *Il Sole 24 ore*. 2005
- Soler Roch, “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal* nº 14, 2006.
- Spear, R. (2004) “From co-operative to social enterprise: trends in European experience”. Borzaga, C. & Spear. R. *Trends and challenges for Co-operatives and Social enterprises in developed and transition countries*. Trento.
- Cartas personales de:
- Jarmo Hänninen (2010).
 - Jose António Rodrigues (2009)
 - Chantal Chomel (2009)
- Online documents:
- http://it.wikipedia.org/wiki/Imposta_sul_reddito_delle_societ%C3%A0
 - <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/professionnels.impot;>
 - http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios