

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 33 (2010-2011), pp. 215-220

**COMENTARIO Á SENTENCIA DO TXUE DE 8 DE
SETEMBRO DE 2011, ASUNTOS ACUMULADOS
C-78/08 A C-80/08**

**-Réxime fiscal das cooperativas italianas e a súa compatibilidade
co artigo 107 TFUE-**

María Cruz BARREIRO CARRIL
Profesora Axudante Doutor
Área de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade de Vigo

O pasado 8 de setembro de 2011, o Tribunal de Xustiza da Unión Europea (en adiante, TXUE) pronunciouse sobre as cuestións prexudiciais formuladas pola *Corte Suprema di Cassazione* italiana nos asuntos acumulados *Ministerio dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate e Saint Graphos Soc. coop. Ar*²¹, *Adigne Carni Soc. coop. Art, en liquidación e Agenzia delle Entrate, Ministerio dell'Economia e delle Finanze*²² e *Ministerio delle Finanze e Michele Franchetto*²³.

As peticións de decisións prexudiciais formuláronse no marco de tres litixios referidos a unha serie de solicitudes dirixidas a obter a exención de diversos impostos ás que poden acollerse as sociedades cooperativas de produción e traballo conforme o Decreto do Presidente da República nº 601, de 29 de setembro de 1973, polo que se regulan as vantaxes fiscais (en adiante, DPR Nº 601/1973). O artigo 11 do Decreto establecía que os rendementos das devanditas cooperativas estarán exentos do imposto sobre o beneficio das persoas xurídicas e do imposto local sobre o beneficio en ca-

²¹ Asunto C-78/08.

²² Asunto C-79/08.

²³ Asunto C-80/08.

so de cumprirse determinadas condicións relativas o importe das remuneracións²⁴.

Mediante a interposición das cuestións prexudiciais a *Corte Suprema di Cassazione* italiana pretendía coñecer, en esencia, se o réxime fiscal referido resultaba compatible co actual artigo 107 do Tratado de Funcionamento da Unión Europea (en adiante, TFUE)²⁵.

O primeiro que chama a atención na análise da medida italiana á luz do réxime do artigo 107 TFUE é que se aparta en certa medida do esquema tradicionalmente aceptado para levar a cabo aquela. A Comunicación da Comisión Europea sobre axudas de Estado²⁶ sostíña que para que una norma nacional poida ser cualificada como axuda de Estado no sentido do artigo 107.1 TFUE, debe reunir os seguintes requisitos: (a) debe constituír una vantaxe, (b) a través de recursos estatais, (c) debe favorecer a determinadas empresas, producións de bens ou prestacións de servizos, (d) debe falsear ou ameazar con falsear a competencia e supoñer un deterioro no comercio entre os Estados membros²⁷.

De feito, despois de verificar que a medida controvertida cumpre o requisito de “financiamento polo Estado ou mediante recursos estatais”, pasa a analizar o requisito da “selectividade da medida”, utilizando criterios que normalmente deberían sinxelamente conducir a que a medida en cuestión é unha “vantaxe” –como é o de apartarse do sistema xeral de referencia²⁸. Desta maneira, non queda clara a distinción entre o carácter de vantaxe e

²⁴ Vid. f.x. 6.

²⁵ Á marxe das cuestións prexudiciais relativas ó réxime de Axudas de Estado, a *Corte Suprema di Cassazione* preguntaba tamén ó TXUE se podía cualificarse de abuso de dereito a utilización da forma de sociedade cooperativa, non soamente nos casos de fraude ou simulación, senón ademais cando a utilización da devandita forma de sociedade se realiza co fin exclusivo ou principal de obter un aforro fiscal. O TXUE entendeu que esta cuestión non tiña por obxecto a interpretación do Dereito de Unión polo que non tiña competencia para pronunciarse sobre a mesma (Vid. ff.xx. 28-42).

²⁶ Comunicación da Comisión relativa á aplicación das normas sobre axudas estatais ás medidas relacionadas coa fiscalidade directa das empresas (DOCE nº C. 384, de 10 de decembro de 1998).

²⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria” en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, páxs. 1133- 1159, páx. 1140.

²⁸ Vid. 50 e ss.

selectividade. Como indica LÓPEZ LÓPEZ, unha medida pode apartarse do sistema tributario xeral e nembargantes, resultar aplicable a unha xeneralidade de suxeitos pasivos do imposto, e polo tanto, non ser específica²⁹.

O razoamento do TXUE neste aspecto resulta confuso. Se ben sinala nun primeiro momento que o “réxime xurídico de referencia” é o imposto sobre sociedades *a efectos de apreciar o eventual carácter de selectivo de medida controvertida* e que a excepción vén constituída pola exención de aquel, conclúe que, en consecuencia, as sociedades cooperativas gozan dunha *vantaxe fiscal* ás que as sociedades con ánimo de lucro non poden acollerse³⁰, dando a entender que apartarse do réxime xurídico de referencia non sirve para concluír o carácter selectivo da medida senón unicamente a súa condición vantaxosa.

Os efectos de determinar o carácter selectivo da medida, o TXUE sinala que a vantaxe non se aplica a tódolos operadores económicos, senón soamente en función da forma xurídica da empresa, dependendo de que sexa ou non unha sociedade cooperativa³¹. Partindo desta premisa, trata de determinar se as exencións fiscais controvertidas poden favorecer a determinadas empresas ou producións en relación con outras empresas que se atopen nunha situación de facto ou xurídica comparable, tendo en conta o obxectivo perseguido polo réxime do imposto sobre sociedades. Aínda que o TXUE enumera unha serie de criterios que evidencian a especificidade das sociedades cooperativas en relación coas sociedades comerciais³², entende que, en última instancia corresponde ó órgano xurisdiccional remitente comprobar se as sociedades cooperativas en cuestión se atopan, de feito, nunha situación comparable á das sociedades con ánimo de lucro suxeitas ó imposto sobre sociedades. A maiores, recorda, que aínda no caso de que o xuíz nacional chegase á conclusión de que ambas categorías de sociedades se atopan nunha situación comparable, sería preciso determinar se as exencións en cuestión atopan xustificación na natureza ou economía xeral do sistema no que se inscriben, pois unha medida que constituía unha excep-

²⁹ LÓPEZ LÓPEZ, H.: “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y su incidencia en el sistema tributario español: la amortización fiscal del fondo de comercio para la adquisición de participaciones en entidades extranjeras”, *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2010, páx. 12 da versión westlaw.

³⁰ F.x. 51.

³¹ F.x. 52.

³² Vid. ff.xx. 55-62. Así, o principio de primacía da persona, a xestión, ou o funcionamento.

ón á aplicación do sistema fiscal xeral pode verse xustificada se un Estado membro demostra que a mesma se deriva dos principios rectores do seu sistema fiscal³³. Finalmente, en relación co requisito da “selectividade” recorda que aínda estando unha medida xustificada na natureza ou economía xeral do sistema no que se inscribe, é necesario que cumpra co principio de proporcionalidade, sen exceder os límites do necesario.

En definitiva, o TXUE remite ó xuíz nacional a valoración dun dos requisitos máis problemáticos na valoración dunha medida como axuda de Estado e que é utilizado na súa xurisprudencia en moitos casos de maneira que provoca unha aplicación exorbitante do réxime en cuestión³⁴.

Polo que se refire o último dos requisitos (falseamento da competencia e deterioro do comercio entre os Estados), o TXUE aplica a súa xurisprudencia consolidada conforme á cal basta con que o beneficiario compita con outros axentes económicos nun mercado aberto á competencia, para que esta se entenda falseada, entendendo cumprido este requisito.

En definitiva, sinala o TXUE que as exencións fiscais analizadas soamente constitúen “axuda de Estado” conforme o 107.1 TFUE cando cumpren tódolos requisitos de aplicación da devandita disposición. Nunha situación como a analizada, corresponderá apreciar máis concretamente o carácter de “selectividade”, así como a súa eventual xustificación pola natureza ou economía xeral do sistema no que se inscriben determinando, en particular, se as cooperativas en cuestión, se atopan, de facto, nunha situación comparable á das entidades con ánimo de lucro, e se, de ser así, o trato fiscal reservado ás mesmas é inherente ós principios esenciais do sistema de imposición do Estado en cuestión e, conforme ós principios de coherencia e proporcionalidade.

Desta forma, o Tribunal de Luxemburgo apártase das conclusións do Avogado Xeral NILO JÄÄSKINEN que propuña que o TXUE declarase inadmisibles as cuestións formuladas pola *Corte Suprema di cassazione*, e subsidiariamente, declare admisible soamente a primeira entendendo que a

³³ Vid. ff.xx. 65-74.

³⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “La desorbitada expansión del concepto de “ayuda de Estado” en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación contemplada en el artículo 34”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2001.

medida en cuestión non constitúe axuda de Estado no senso do artigo 107.1 TFUE³⁵.

O pronunciamento analizado constitúe un dos tantos nos que as institucións da Unión Europea veñen valorando as cooperativas dende a perspectiva das axudas de Estado en distintos Estados europeos. España é un bo exemplo diso. A finais de 2009, a Comisión Europea puxera en cuestión o réxime fiscal especial das cooperativas españolas³⁶ no marco dun conxunto de procedementos e pronunciamentos en Italia, Francia, Noruega e España, no que tamén se inserta o pronunciamento analizado no presente traballo. Dende a doutrina científica³⁷ incídese na destacada función social e o interese público que perseguen as cooperativas que as fan merecedoras do trato fiscal favorable concedido polas normativas dos Estados membros.

³⁵ Conclusións do Avogado Xeral NILO JÄÄSKINEN de 8 de xullo de 2001 (asuntos acumulados C-78/80 a C-80/80). As conclusións do Avogado Xeral son analizadas por ISAAC MERINO JARA en “El régimen fiscal de las cooperativas ¿respeto el régimen comunitario de ayudas de Estado?”, *GEZKI*, núm. 6, 2010, páxs. 29-57.

³⁶ ALGUACÍ MARÍ, P.: “Condiciones del régimen de ayudas de Estado en la fiscalidad de las cooperativas”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa: El régimen fiscal de las sociedades cooperativas*, vol. 69, outubro, 2010, páxs. 27-52.

³⁷ MERINO JARA, I.: “El régimen fiscal de las cooperativas ...”, op. cit., pág. 57.

