

2. JURISPRUDENCIA FISCAL

Por FRANCISCO CORRAL DUEÑAS

EQUIPARACION FISCAL DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACION CON LAS COOPERATIVAS.

En nuestros trabajos anteriores sobre el tema hemos citado y transcrito varias sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico-Administrativo Central, que declaraban de modo paladino que la normativa fiscal de las SAT era exactamente la misma de las cooperativas, toda vez que ambas asociaciones se constituyen para iguales fines y por ello debe aplicárseles en idénticos términos.

Ahora vamos a ocuparnos de dos nuevas sentencias de suma importancia en cuanto que vienen a confirmar la doctrina anterior y forman jurisprudencia vinculante, oponiéndose abiertamente a la equivocada línea pretendida por la Administración tributaria.

a) *Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de abril de 1988.*—Una SAT formuló reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Albacete por una liquidación girada en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por compra de dos fincas de labor, que fue desestimada. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Territorial, ésta dictó Sentencia de 21 de abril de 1986, estimando el recurso de la SAT y declarando nula la liquidación girada. La Administración recurre ante el Tribunal Supremo y la apelación es desestimada, confirmando plenamente la sentencia de la Audiencia Territorial favorable a la SAT.

Tras aceptarse en el primer fundamento jurídico los contenidos en la sentencia apelada, en el segundo se dice que «la cuestión fundamental que se plantea en esta apelación ha de centrarse en torno a la sucesiva conversión e incluso, en algún supuesto, cambio de denominación de ciertas instituciones de interés social que han ido apareciendo en el ordenamiento jurídico. Así, el primitivo concepto de 'cooperativas protegidas' (por no recurrir a otros más remotos), a las que se otorgó exención de este Impuesto para las adquisiciones de inmuebles en los términos del artículo 11, 1.º, b), del Estatuto Fiscal de 9 de mayo de 1969, que dio lugar a la aparición de los 'Grupos Sindicales de Colonización', que, con arreglo al Real Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, tuvieron análoga finalidad que aquéllas y gozaron de iguales beneficios fiscales del Estatuto de 1969.

A su vez, tales Grupos Sindicales de Colonización, por virtud de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 31/1977, de 2 de junio, pasaron a constituir las 'Sociedades Agrarias de Transformación', más tarde reguladas por el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto. Significa, por tanto, lo que antecede que no se trata de extender la exención tributaria más allá del supuesto para el que fue concedida —con violación de lo dispuesto en el artículo 24, 1.º, de la Ley General Tributaria—, sino de aplicarla al caso para que se otorgó, aunque, ciertamente, habiendo cambiado la denominación y, en alguna forma, la naturaleza del sujeto beneficiario de la exención, aunque no la finalidad para que fue concedida. De ahí que la sentencia impugnada haya de estimarse ajustada a Derecho».

En el tercer fundamento jurídico se dice que «a mayor abundamiento, la cuestión que se propone en esta apelación ya ha sido abordada, en términos análogos, por la Sentencia de esta Sala de 14 de mayo de 1984, a cuya doctrina ha de estarse y se da en este lugar por reproducida».

Como en esta sentencia del Tribunal Supremo se hace referencia expresa a la antecedente sentencia de la Audiencia Territorial y a la del Supremo de 1984, daremos breve noticia de ambas:

- La sentencia de la Audiencia de Albacete dice que concurren las circunstancias que hacen asimilables estas sociedades a las cooperativas a los efectos de la obtención del beneficio de la exención. Y en su fundamento jurídico segundo se estudia la supuesta «inconstitucionalidad» del Real Decreto-ley 31 de 1977, porque en la delegación que se hizo al Gobierno para regular esta materia fiscal no se cumplieron los requisitos del artículo 82 de la Constitución, que exige la reserva legal; se rechaza tal alegación, sencillamente, porque la «delegación legislativa que se discute se produjo antes de la promulgación de la Constitución y al amparo del sistema de producción de normas entonces vigente, con lo que el problema de la constitucionalidad no puede plantearse», ya que la disposición derogatoria 3.ª de la Constitución sólo es aplicable a normas que afecten a derechos fundamentales y éste no es el caso.
- Y la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1984, que también se cita, decía en su tercer considerando que en la sociedad «solicitante del beneficio fiscal concurren las circunstancias que le hacen asimilable a las cooperativas del campo a los efectos de la obtención de dicho beneficio y, por ende, conforme se establece en el Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, le son aplicables los preceptos para aquéllas contenidos en el Decreto 888/1969, sin que en la actualidad en la nueva normativa se haya establecido ningún tipo de innovación respecto al régimen anteriormente vigente en relación con los beneficios fiscales, según se deduce del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, regulador de las SAT».

b) *Tribunal Económico-Administrativo Central. Sentencia de 6 de julio de 1988.*—Esta sentencia es de suma importancia en cuanto que resuelve de modo contundente las dudas que aún mantenía la Administración Tributaria sobre el particular y decide la paridad fiscal de las SAT y las cooperativas no sólo en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, sino también en el Impuesto de Sociedades.

La Dirección General de Tributos interpuso recurso extraordinario de

alzada para la unificación de criterios, basado en el artículo 136 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 20 de agosto de 1981. El recurso estaba motivado por un acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Zaragoza, en el que se consideraban aplicables a las SAT todos los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas.

Seguidos los trámites correspondientes, se ha dictado fallo con fecha 6 de julio de 1988, en el cual se encuentra ajustada a Derecho la resolución del Tribunal de Zaragoza que acordaba la exención.

Dicho fallo se razona en los considerandos segundo al sexto, en cuanto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que dicen de un modo bien claro cuál debe ser la consideración a tener respecto a las Sociedades Agrarias de Transformación en esta materia.

Dicen así estos considerandos, que reproducimos textualmente, dada su importancia:

Considerando segundo.—Que la cuestión que se plantea en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si las Sociedades Agrarias de Transformación gozan o no de algún beneficio fiscal en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a la vista de que la disposición transitoria 2.ª de la Ley actualmente reguladora de tal figura impositiva, de 21 de junio de 1980, dispone que «quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en esta Ley, a cuyos preceptos habrá de estarse exclusivamente para determinar la extensión de los en ella recogidos, todo ello sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor a esta Ley, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido», y de que en el artículo 37 de dicha Ley, en el que se contienen los beneficios fiscales, no se hace mención alguna en forma expresa a las Sociedades Agrarias de Transformación, lo que conduciría, en una interpretación literal de la norma, a declarar que a partir de la entrada en vigor de la Ley 32/1980, de 21 de junio, las mencionadas sociedades no gozan de beneficio alguno en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Considerando tercero.—Que, sin embargo, tanto el número 12 de la letra B) del artículo 37 de la Ley 32/1980, como idéntico apartado del artículo 48 de su Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, conceden exención del impuesto para «la constitución, aumento de capital y fusión de las cooperativas fiscalmente protegidas, con arreglo a su legislación específica, y la adquisición por éstas de bienes o derechos que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales», lo que obliga a examinar si tal exención alcanza o no a las Sociedades Agrarias de Transformación teniendo en cuenta la equiparación que a efectos de tributación existía entre tales sociedades y las Cooperativas del Campo con anterioridad a la publicación de la Ley 32/1980.

Considerando cuarto.—Que, en efecto, el Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, en su artículo 1.º, declaró de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización [denominados Sociedades Agrarias de Transformación a partir del Real Decreto-ley 31/1977, disposición adicional 2.ª, c)], constituidos para los mismos fines que caracterizan a las Cooperativas del Campo, los preceptos que para éstas contiene el Decreto 888/1969, de 9 de mayo, añadiendo que «tanto por lo que se refiere al cumplimiento

de las obligaciones formales como al procedimiento a seguir en toda clase de reclamaciones y recursos, y en el reconocimiento y alcance de beneficios fiscales, serán de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización las mismas normas, en idénticos términos y límites, establecidas en favor de las Sociedades Cooperativas por el Decreto 888/1969, de 9 de mayo».

Considerando quinto.—Que conforme se expresa en la Exposición de Motivos del Decreto 1515/1970, el régimen tributario de los Grupos Sindicales de Colonización fue regulado por el Decreto 2251/1959, de 17 de diciembre, que declaró aplicable a los mismos el establecido para las Cooperativas del Campo por el Decreto de 9 de abril de 1954, por lo que aprobado el nuevo Estatuto Fiscal de las Cooperativas por el Decreto 888/1969, de 9 de mayo, resulta necesario concretar las normas tributarias y procedimiento que afectan a los citados Grupos Sindicales, que si bien están sometidos, en principio, a los preceptos del Derecho tributario común, es obligado reconocer sus especiales características, tan similares, en cuanto a sus fines, a los de las Cooperativas del Campo, de lo que se desprende la tradicional asimilación en cuanto a protección fiscal y atendida la similitud de fines que se ha venido produciendo entre los Grupos Sindicales de Colonización (hoy Sociedades Agrarias de Transformación) y las Cooperativas del Campo, asimilación para cuya desaparición no se encuentran razones suficientes en las normas contenidas en la Ley 32/1980, de 21 de junio, pues si bien su disposición transitoria 2.ª se pronuncia en los términos anteriormente expresados, su artículo 37 mantiene los beneficios fiscales aplicables a las Cooperativas del Campo, a los que en el momento de entrada en vigor de la nueva Ley estaban asimilados en cuanto a su tratamiento fiscal las Sociedades Agrarias de Transformación, sin que en tal Ley se haga pronunciamiento alguno sobre la desaparición de tal asimilación, por lo que hay que concluir que las Sociedades Agrarias de Transformación siguen, en cuanto a protección fiscal y mientras no se disponga otra cosa, las mismas vicisitudes que afecten a las Cooperativas del Campo, siéndoles, en consecuencia, de aplicación la exención contenida en el mencionado artículo 37, B), 12, de la Ley de 21 de junio de 1980, siempre que, claro está, la Sociedad Agraria de Transformación de que en cada caso se trate reúna los requisitos establecidos para ello.

Considerando sexto.—Que la anterior conclusión se ve reforzada por lo establecido en la disposición final 2.ª del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, regulador de este tipo de sociedades, a cuyo tenor «las Sociedades Agrarias de Transformación continuarán disfrutando de las exenciones fiscales y beneficios de cualquier clase actualmente reconocidos, sin perjuicio de los que, como sociedades de Derecho común, pudieran serles aplicables», precepto del que claramente se desprende la conciencia y la voluntad que el titular del poder reglamentario tiene de que las Sociedades Agrarias de Transformación han de gozar de una protección fiscal que exceda de los que les corresponde como sociedades de Derecho común y que, conforme a todo lo anteriormente expresado, no puede ser otra que la que corresponde a las Cooperativas del Campo.

Y en cuanto al *Impuesto de Sociedades*, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en esta Sentencia de 8 de julio de 1988, rectifica abiertamente su criterio anterior, como explica en su séptimo considerando, que dice así:

Considerando séptimo.—Que este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 11 de noviembre de 1987, dictada en expediente relativo al Impuesto de Sociedades, declaró que por imperativo de la disposición final 3.ª de su Ley reguladora de 27 de diciembre de 1978, que expresamente deroga todas las normas legales y reglamentarias que regulan el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas, había quedado también sin efecto el Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, y, en consecuencia, a partir del 1 de enero de 1979, y sin perjuicio de las normas de Derecho transitorio contenidas en la citada Ley, las Sociedades Agrarias de Transformación habían dejado de estar asimiladas a las Cooperativas del Campo a efectos de beneficios fiscales. *Que a la vista de la presente resolución se hace necesario rectificar tal criterio, puesto que si bien aquí se resuelve una cuestión referente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es lo cierto que la disposición transitoria 2.ª de la Ley 32/1980, de 21 de junio, tiene un alcance derogatorio muy similar al de la disposición final 3.ª, arriba citada, de manera que manteniéndose ahora, por las razones que han quedado expuestas en los considerandos precedentes, que en el ámbito del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales debe afirmarse la vigencia del tantas veces mencionado Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, igual conclusión debe aceptarse para el Impuesto de Sociedades.*