

Las Sociedades Agrarias de Transformación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. CONFIGURACIÓN DE LAS SAT: A) *Su concepto y naturaleza.* B) *Su papel en la agricultura asociativa.*—III. NORMAS FISCALES: A) *Evolución del régimen especial.* B) *Regulación actual:* a) Normas **vigentes**, b) *Actos exentos*, c) *Requisitos para la protección.*—IV. RAZONES DE LA EQUIPARACIÓN: A) **Rango legal de las normas.** B) *La identidad de finalidades.*—V. CUESTIONES SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS: A) *Interpretaciones administrativas.* B) *La cuestión en la doctrina.* C) *La práctica de las Oficinas Liquidadoras.*—VI. JURISPRUDENCIA: A) *Tribunal Supremo.* B) *Tribunal Económico-Administrativo Central.* C) *Audiencias Territoriales.*—VII. CONCLUSIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

ni Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, aprueba el vigente Texto Refundido de la Ley sobre el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que se desarrolla por su Reglamento de 29 de diciembre de 1981.

La aparición de estas normas ha servido, inexplicablemente, para que alguien haya pensado que debe darse por terminada la benevolencia fiscal que a lo largo de casi un siglo, desde la Ley de Exenciones de 1906, venía siendo aplicada sin discusión a las asociaciones agrarias y que tenía su base y justificación en el precario nivel del campo y la necesidad de incentivar la agricultura de grupo como medio para mejorar la economía nacional.

Parece como si la nueva legislación, que respeta sin duda el régimen fiscal de las cooperativas, viniese en cambio a hacer tabla rasa en lo que respecta a otras asociaciones de labradores y ganaderos, con-

cretamente las Sociedades Agrarias de Transformación (en adelante, SAT), que por idéntica finalidad merecen igual ese trato favorable. Aún diríamos que lo necesitan más, por sus especiales características y su entidad económica, generalmente más débil.

Quienes opinan que las SAT deben carecer de trato fiscal favorable en este Impuesto se basan en un razonamiento puramente formal, que, en apariencia, pudiera resultar convincente.

Es así, dicen, que la disposición transitoria segunda de la Ley del Impuesto deja sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren expresamente en ella; los actos exentos que recoge su artículo 48, letra B), número 12, solamente son aplicables a las cooperativas, sin mencionar para nada a las SAT; por tanto, concluyen, éstas deben quedar sometidas a este Impuesto, sin bonificación alguna.

Pero esta conclusión no es tan clara como parece. Por el contrario, no sólo contempla un aspecto parcial, sino que, además, carece por completo de base y no tiene aplicación posible al supuesto que nos interesa.

Estamos convencidos, y trataremos de razonar tal convencimiento, de que lo justo es la igualdad de trato fiscal entre las cooperativas y las SAT, sin que sea preciso acudir a bases analógicas ni nada parecido. Es por la pura y simple razón de que hay normas en vigor, con base legal, que reconocen estas exenciones sin duda alguna. La propia disposición transitoria segunda de la Ley del Impuesto, que los contrarios en arbolan, deja a salvo estos derechos adquiridos emanados de normas anteriores que nunca han sido derogadas.

Precisamente la Ley de Exenciones de 1906, origen y base de este trato fiscal, que después se han apropiado y quieren monopolizar las cooperativas, se refería de modo exclusivo a los sindicatos agrarios, entendiendo como tales las asociaciones, sociedades y comunidades que se constituyeran para fines agrícolas, ganaderos o forestales. Las diversas normas a lo largo del tiempo, las disposiciones vigentes aplicadas continuamente en la práctica, la jurisprudencia invariable y otras razones de finalidad social y económica que veremos, abonan esta opinión de que no hay motivo alguno para variar el criterio favorable guardado hasta ahora de modo constante.

Por ello, decididamente, entendemos aplicable a las SAT el citado artículo 48, letra B), número 12, de la Ley del Impuesto de 1980, según el cual estarán exentos los actos de constitución, aumento de capital y fusión de estas sociedades, así como la adquisición por las mismas de bienes o derechos que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales.

II. CONFIGURACIÓN DE LAS SAT

Antes de entrar en la discusión de las distintas cuestiones que plantea el trato fiscal de estas asociaciones agrarias en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es conveniente fijar algunas ideas básicas sobre las que ha de girar posteriormente este estudio.

A) CONCEPTO y NATURALEZA

Las SAT se regulan actualmente por el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, que aprueba su Estatuto, desarrollado por la Orden ministerial de 14 de septiembre de 1982, que atribuye sus competencias al Instituto de Relaciones Agrarias, regula el procedimiento de constitución y la inscripción en el Registro especial. El artículo 1.º del Real Decreto las define como sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrarios, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad. Tienen personalidad jurídica por su inscripción en el Registro correspondiente, central o de las Autonomías que lo tienen establecido, gozando de la plena capacidad de obrar, aunque limitada al ámbito agrícola, ganadero o forestal que constituya su objeto.

Lo que nos interesa resaltar para el aspecto fiscal es que las SAT son continuación de los antiguos Grupos Sindicales de Colonización, su precedente inmediato. Estos fueron reconocidos por la Ley de Colonización de Interés Local de 1940 y su nacimiento respondió a la necesidad de dar vida a agrupaciones de agricultores que se constituían con finalidades concretas, siendo objeto de varias reglamentaciones fragmentarias. Entre ellas estuvo la Orden del Ministerio de Agricultura de 5 de julio de 1941, aprobando el modelo de reglamento interno que se caracterizaba por una gran flexibilidad y una menor exigencia de requisitos personales y formales que las cooperativas. Ello permitía un fácil funcionamiento y trajo consigo una enorme proliferación de estos Grupos, toda vez que con menos trámites, que el labrador considera siempre engorrosos, gozaban de personalidad jurídica y accedían a ventajas económicas y fiscales muy apreciables.

Esta personalidad jurídica de los Grupos, admitida en la práctica, se reconoció expresamente por la Ley de Ordenación Rural de 1968,

Después, la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario de 1973 vino a confirmar la existencia y legalidad de estas agrupaciones. Está fuera de duda que esta figura caló hondamente en la realidad de los hombres del campo, que acudieron a ella para solucionar sus necesidades asociativas.

Su adscripción formal a la Obra Sindical de Colonización hizo que al promulgarse la Ley de Libertad Sindical se produjese un vacío normativo. Se llenó con el Real Decreto-ley 31/1977, de 2 de junio, que en su disposición adicional segunda, letra c), facultaba al Gobierno para «la regulación, adaptación y sistematización fiscal de los actuales Grupos Sindicales de Colonización, que, con la denominación de Sociedades Agrarias de Transformación, tendrán plena personalidad jurídica».

Y con esta base, de indudable rango legal, por Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, se aprobó su Estatuto, como ya hemos dicho, que aunque las define en principio como sociedades civiles resalta a seguido su finalidad económico-social ciñendo su campo a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Pero, aun descollando el tinte social y agrarista y pese a no hablarse para nada de un pretendido ánimo de lucro, se hace a estas agrupaciones un flaco servicio al calificarlas de sociedades, con las secuelas gravosas que ello puede proporcionar.

El Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia de 22 de septiembre de 1987, de la que ha sido Magistrado Ponente el docto agrarista don ANTONIO AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, resalta magistralmente estas finalidades sociales, señalando que las SAT y su figura antecedente, los Grupos Sindicales de Colonización, «nunca constituyeron meras comunidades de bienes carentes de personalidad jurídica, sino verdaderas asociaciones de agricultores y ganaderos para cumplimiento de los fines comunes de cultivo, producción y desarrollo de sus tierras y ganados», señalando todas las normas que han presidido el tránsito desde las antiguas agrupaciones incardinadas en una jerarquización sindical hasta las actuales asociaciones de mayor autonomía.

B) SU PAPEL EN LA AGRICULTURA ASOCIATIVA

Todos sabemos que ahora la tierra es un muy débil soporte de imposición. Los romanos consideraron básico el *tributum solí*, los fisiócratas dijeron que la agricultura era la única y auténtica fuente generadora de riqueza y en los tiempos de la Revolución Francesa se consideraba primordial la contribución del territorio.

Pero los tiempos y las coordenadas económicas han cambiado lo bastante como para considerar que el campo ya no es ni siquiera mediana

fuente de ingresos para el Fisco. Incluso los poco conocedores de sus problemas saben que el campo es ahora un sector deprimido, hasta el punto de que en algunas comarcas resulta difícil encontrar quien se quiera hacer cargo del cultivo de las tierras, aunque sea sólo a cambio de pagar la contribución y sin renta alguna.

Y es que la rentabilidad de las explotaciones rurales es tan escasa que la población rural ha emigrado en masa agobiada por los gastos crecientes.

Por ello serán buenos todos los esfuerzos para orientar la política fiscal en sentido social y económico, con el fin de abaratar la producción mediante la agricultura de grupo, contando con que el Impuesto puede y debe ser un poderoso cauce a la hora de proporcionar incentivos y estímulos.

Aunque aún quedan por esos campos algunos aislados numantinos, actualmente y con más razón desde la adhesión de España a las Comunidades Europeas, es indispensable sustituir la antigua concepción del campesino azada en mano por la idea de cultivo organizado y asociativo de la tierra. Es preciso levantar el precario nivel de los hombres del agro y uno de los medios más idóneos es el apoyo incondicional a estas figuras asociativas que, aunando esfuerzos, aportan patrimonio y trabajo para conseguir unas mejoras indiscutibles.

La necesidad de asociarse viene determinada por varias causas (1). Son causas sociológicas el éxodo rural que origina falta de mano de obra, el envejecimiento de la población y el deseo de elevar el nivel de vida. Como causas económicas, la razón fundamental es que la asociación abarata los costes al conseguir unidades agrarias más rentables y especializadas, con posibilidad de acceder a asesoramientos jurídicos, contables y agronómicos que de otro modo serían impensables. Y como causas políticas, la posibilidad de obtener mejores estructuraciones de la empresa agraria y de la tierra, aptas para una agricultura a nivel de integración europea.

Las figuras asociativas son variadísimas en la realidad (2): Desde las comunidades familiares, parroquiales o municipales hasta las socieda-

(1) Pueden verse en *Ponencias y comunicaciones de las Jornadas Iberoamericanas y Europeas de Derecho Agrario*, Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela, 1977. En especial, el trabajo «La agricultura asociativa en la estructura jurídica de la empresa», de LLOMPART, Amparo, págs. 221 y sigs.

(2) Entre otros, ver: DE LOS MOZOS, José Luis: «Formas jurídicas de la agricultura de grupo», en su libro *Estudios de Derecho agrario*, Madrid, 1972, pág. 111; LUCAS FERNÁNDEZ, Francisco: *Relaciones asociativas no societarias en la agricultura española*, Murcia, 1966; BALLARÍN MARCIAL, Alberto: *Derecho agrario*, Madrid, 1965, pág. 318, y «La empresa asociativa y comunitaria», en *Estudios de Derecho agrario y política agraria*, Madrid, 1975, pág. 325, y SANZ JARQUE, Juan José: *Derecho agrario*, Madrid, 1975, pág. 213.

des civiles o mercantiles, las cooperativas, las asociaciones o las *agrupa*TM ciones. Lo importante es elegir la forma más adecuada y que mejor se adapte a las necesidades y al modo de ser del hombre del campo, poco receptivo a los papeleos, requisitos y limitaciones. Por ello no aceptan las formas de la sociedad mercantil y tampoco las cooperativas encuentran su sitio en la agricultura.

El prestigioso agrarista JOSÉ LUIS DE LOS MOZOS, Catedrático de Derecho Civil de la Universidad de Valladolid, buen conocedor de la materia (3), nos dice que la cooperativa presenta una serie tal de dificultades que no constituye un esquema adecuado para la agricultura de grupo, para lo que muestra notables deficiencias. Sigue diciendo que las cooperativas de producción, honradamente hablando, son un fracaso (*sic*); la cooperativa no es ni una sociedad de personas ni una sociedad de capital; tiene las desventajas de ambas y *no* goza de sus ventajas.

La realidad nos muestra que hay Sociedades Agrarias de Transformación a miles y es bastante limitado el número de cooperativas agrarias. Es un dato evidente a tener en cuenta.

Y, sin embargo, parece como si hubiera un empeño en absorber las SAT, que son típicas figuras asociativas extendidas por todo el agro nacional, para reconducirlas un tanto forzosamente al marco poco elástico y menos aceptado de las cooperativas. No hay más que ver la disposición adicional tercera de la Ley General de Cooperativas de 2 de abril de 1987, claramente captatoria, procurando, con abiertas facilidades de todo tipo y exenciones fiscales, el pase de las SAT a formar cooperativas.

Las SAT tienen, pues, una configuración especial, distinta, que juega un importante papel en la agricultura de grupo y por ello merecen todo respeto y ayuda. Está fuera de duda que la figura ha calado hondamente, ya lo dijimos, en la realidad cotidiana de nuestros campos. No hay más que ver los asientos de los Registros de la Propiedad de toda España para comprobarlo.

Efectivamente, esto demuestra que estas entidades deben subsistir con sus peculiaridades propias, porque el medio rural las necesita. No se soluciona la cuestión transformándolas en cooperativas, sino buscando su trato adecuado en todos los terrenos y especialmente en el fiscal. Vamos a verlo.

(3) Ver su trabajo, ya citado, *Formas jurídicas de la agricultura de grupo*, páginas 111 y sigs.

III. NORMAS FISCALES

A) EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

La llamada «Ley de Exenciones» de 28 de enero de 1906 es la primera disposición que de modo orgánico y directo reconoce un sistema fiscal especial en beneficio de los sindicatos agrícolas, referido precisamente a los impuestos que entonces se llamaban de derechos reales y timbre. Su artículo 6.º declaraba exentos la constitución, modificación, unión o disolución de sindicatos agrícolas, así como los actos y contratos que tuvieran por objeto directo cumplir los fines que se enumeraban en el artículo 1.º que constituían su campo apropiado. Esa enumeración de finalidades agrícolas y sociales, contenida en el artículo 1.º de la Ley, era de tal modo el único fundamento del trato fiscal favorable que en el único párrafo del repetido artículo 6.º se ordenaba el cese fulminante de las exenciones tributarias para aquellas asociaciones que, aun con apariencia de sindicatos agrícolas, tuviesen fines diferentes a los señalados.

La Ley Sindical de 1941 derogó formalmente a la llamada de Exenciones, pero se cuidó, sin embargo, de dejar a salvo expresamente «los beneficios atribuidos a los sindicatos agrícolas por la Ley de 28 de enero de 1906», de los cuales podrán seguir gozando, cosa que siempre ha sido efectiva en la realidad.

La Ley de Cooperativas de 1942, iniciando el trato igual para todas las agrupaciones agrarias, estableció en el artículo 31 que «las sociedades cooperativas seguirán disfrutando de los beneficios de orden fiscal y exenciones de cualquier clase que tuvieran concedidas a la publicación de esta Ley, así como los determinados en la Ley de 28 de enero de 1906 para los sindicatos agrícolas».

La Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de enero de 1948, determinando el alcance de las exenciones tributarias *en favor de sindicatos agrícolas y demás instituciones de carácter cooperativo*, así literalmente» reconoció esta equiparación total y sin restricciones.

El Decreto de 9 de abril de 1954 aprobó el Estatuto Fiscal de las Cooperativas, regulando orgánicamente las normas sobre bonificaciones a las figuras asociativas, señalando los requisitos y el alcance de la protección. Por Decreto de 17 de diciembre de 1959 se dispuso que las normas de dicho Estatuto eran plenamente aplicables a los Grupos Sindicales de Colonización.

B) REGULACIÓN ACTUAL

a) *Normas vigentes*

Tanto el expreso mandato del artículo 230 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 como la publicación subsiguiente de varios textos reguladores de impuestos hicieron necesaria la aparición de una nueva normativa especial. Y por Decreto 888/1969, de 9 de mayo, se aprobó el actual Estatuto Fiscal de las Cooperativas, que introduce algunas modificaciones respecto al anterior en cuanto a las condiciones exigidas para la protección.

Y por Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, se declara de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización, *constituidos para los mismos fines que caracterizan a las cooperativas del campo*, los preceptos contenidos en el Decreto 888 de 1969, *en idénticos términos y límites* (artículo 1.º).

Ya hemos visto que el Real Decreto-ley 31/1977, de 2 de junio, confirió al Gobierno la facultad de regular, adaptar y sistematizar fiscalmente las normas aplicables a los Grupos Sindicales de Colonización que pasan a llamarse Sociedades Agrarias de Transformación. En ejecución de esta autorización, de rango legal indiscutible, se regulan estas asociaciones; la disposición final del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, establece, literalmente: «Las Sociedades Agrarias de Transformación *continuarán* disfrutando de las exenciones fiscales y beneficios de cualquier clase actualmente reconocidos, sin perjuicio de las que, como sociedades de Derecho común, pudieran serles aplicables».

Con vistas a un futuro que debe solucionar toda cuestión, señalemos que la disposición final quinta de la Ley General de Cooperativas de 2 de abril de 1987 encarga al Gobierno la remisión a las Cortes del proyecto de Ley sobre régimen fiscal de las cooperativas, que esperamos contenga las normas precisas para resolver todas las posibles dudas, incluyendo claramente el régimen de las SAT.

b) *Actos exentos*

Por el momento, y dada la paridad fiscal del régimen de las SAT con el de las cooperativas, consideramos actos exentos en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados los señalados en el número 12 de la letra B) del artículo 48 de la Ley reguladora, en su Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, o sea:

- En cuanto a operaciones societarias: La constitución, aumento de capital y fusión de las SAT fiscalmente protegidas, con arreglo a su normativa específica.

- ... Y en cuanto a transmisiones patrimoniales onerosas: La adquisición por estas sociedades de bienes o derechos que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales.

Fuera de estos actos habrá sujeción a los tipos normales. Así, en las operaciones societarias no hay exención para la disminución de capital ni para la disolución; en cuanto a la transformación, tampoco, salvo el caso especial que hemos de señalar a seguido.

También quedan fuera de los beneficios fiscales los actos jurídicos documentados que realicen: agrupaciones, segregaciones, divisiones de terrenos y obras nuevas que declaren, que quedan sujetas al tipo del 0,50 por 100 en general.

Corno disposición especial, quedan exentos del impuesto, según el número 7 de la disposición adicional tercera de la Ley de Cooperativas de 1987, todos los actos necesarios para la transformación en cooperativas de las SAT. Esta es la norma que antes hemos calificado de capatoria y de la que esperamos pocas aplicaciones.

Por último, digamos que también la Ley de Cooperativas vigente señala en su artículo 148 que en las uniones o cooperativas de segundo grado podrán ser socios las SAT integradas por titulares de explotaciones agrarias o trabajadores agrícolas. Pues bien, aquí también hay una bonificación en cuanto que el Real Decreto 1855/1978, de 29 de junio, basado también en el repetido Real Decreto-ley 31/1977, declara no sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados los actos y contratos realizados por las cooperativas de segundo o ulterior grado para que se constituyan conforme a las normas legales en vigor.

c) *Requisitos para la protección*

El Estatuto Fiscal clasifica a estas asociaciones a los efectos fiscales en protegidas y no protegidas. Para obtener la protección deben cumplirse las siguientes condiciones:

1. *Personales y reales.*—Son estas:

1.^a Según el artículo 6.º, que asocien para los fines propios de estas entidades a agricultores y ganaderos, siempre que no exceda de 300.000 pesetas la riqueza imponible por la contribución rústica de las fincas o explotaciones agrícolas o ganaderas que cultive o explote cada asociado dentro del contorno geográfico a que se extienda estatutariamente la

actividad cooperativa (4). Excepcionalmente se admitirá la concurrencia de otros asociados cuya riqueza imponible sea superior a la indicada siempre que el número de éstos no sea superior al 5 por 100 del total de socios y, además, la riqueza imponible correspondiente a los mismos no sume en conjunto más del 25 por 100 del total correspondiente a todos los asociados.

2.º Que no se den las causas de pérdida de los beneficios que se señalan en el artículo 8.º, tales como que la asociación adquiriera materias o productos pertenecientes a personas extrañas para cederlas a terceros, con o sin transformación, así como cuando los productos agrícolas o ganaderos aportados por los socios sean objeto de algún proceso industrial antes de su venta.

2. *Formales.*—El artículo 2.º del Estatuto impone a todas las asociaciones, protegidas o no, la obligación de comunicar su constitución a la Delegación de Hacienda de su domicilio en el plazo de tres meses desde su inscripción en el Registro especial, acompañando una copia de sus Estatutos y de su aprobación.

Aunque el disfrute de las exenciones se entiende concedido de pleno derecho, según el artículo 12, y las asociaciones protegidas disfrutaban automáticamente de los beneficios fiscales, en los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados corresponde la declaración de las exenciones en cada caso a la Oficina Liquidadora competente ante la cual se presenten los documentos que contengan los actos en cuestión.

IV. RAZONES DE LA EQUIPARACIÓN

La opinión que defendemos de igualdad de trato con las cooperativas se basa en dos argumentos principales: la categoría legal de los preceptos que la establecen y la idéntica finalidad económico-social de ambas entidades.

A) RANGO LEGAL DE LAS NORMAS

A lo largo de la evolución hemos visto que siempre han sido Leyes, con mayúscula, las que han venido concediendo las exenciones fiscales

(4) Las cifras de riqueza imponible se han fijado por Ley 5/1983, de 29 de junio. Las corporaciones locales han hecho recientemente unas revisiones al alza tan drásticas que en la mayoría de los casos, si no se fija un tope mucho más alto (al menos, 600.000 pesetas), difícilmente podrán existir cooperativas o SAT que obtengan la calificación de protegidas. Debe preverse la modificación de topes para los casos de elevación de la riqueza imponible, tan frecuentes.

a los sindicatos y agrupaciones agrarias. Empezamos por la Ley de 28 de marzo de 1906, que reconoció la exención del Impuesto en favor de los sindicatos agrarios, y la línea sigue por la también Ley de 2 de septiembre de 1941, cuyo artículo 7.º estableció que los sindicatos agrarios gozarían de los beneficios atribuidos por la Ley de 1906.

La Ley de Cooperativas de 2 de enero de 1942 se apropió para éstas de los beneficios fiscales concedidos para los sindicatos desde la básica de 1906, con lo que a la vez repetía el reconocimiento en favor de éstos.

La Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 ordenó en el artículo 230 la adaptación del régimen fiscal especial de los Grupos Sindicales de Colonización y las asociaciones de agricultores y ganaderos oficialmente protegidas, y de este mandato legal surge el Decreto de 21 de mayo de 1970, que equipara dichos Grupos a las cooperativas, mediante la aplicación de su Estatuto Fiscal de 1969.

Por último, el régimen actualmente aplicable se basa también en una norma de rango legal indudable, que es el Real Decreto-ley 31/1977, de 2 de julio. Este confirió al Gobierno la facultad de regular los beneficios fiscales a las SAT y esto se plasmó en el Real Decreto de 1981, aprobando su Estatuto, en cuya disposición final se establece, como hemos visto, la *continuación* en el disfrute de las exenciones ya reconocidas y aplicadas desde hace más de ochenta años.

Insistimos en la fundamentación legal porque se ha puesto en duda, como uno de sus argumentos, por un informe de la Dirección General de lo Contencioso al que luego nos referiremos.

Para rebatir tal opinión acudimos a la Sentencia de la Audiencia Territorial de Albacete de 21 de abril de 1986, que después comentaremos. En el litigio en cuestión se adujo por la representación del Estado que el repetido Real Decreto-ley 31 de 1977 carece de validez actualmente porque en la delegación al Gobierno no se habían cumplido los requisitos señalados en la Constitución; la alegación se rechaza por la Sala en cuanto que «la delegación legislativa que se discute se produjo *antes* de promulgarse la Constitución y al amparo del sistema de producción de normas entonces vigentes, con lo que el problema de la constitucionalidad no puede plantearse, ni siquiera acudiendo a la posible derogación por la disposición derogatoria tercera, inaplicable, por no tratarse de norma que afecte a ninguno de los derechos fundamentales recogidos en la sección 1.ª del capítulo ÍT de la Constitución, únicas que por ser consideradas incompatibles, se consideran derogadas automáticamente por la misma».

Queda claro, pues, que, según el Real Decreto-ley de 1977, tiene pleno vigor el Real Decreto de 1981 íntegramente y el régimen fiscal de

las SAT por el momento no puede ser otro **que** el mismo de las cooperativas.

B) IDENTIDAD DE FINALIDADES

Tanto o más que el régimen actual, que ya es prácticamente transitorio, nos interesa el futuro, con vistas a la redacción del nuevo Estatuto que ha de incluir también el trato fiscal de las SAT". Por ello queremos resaltar este punto que consideramos fundamental de la identidad de fines.

Lo mismo las SAT que las cooperativas se califican en el artículo 1.º de sus respectivas normas reguladoras como sociedades que persiguen finalidades económico-sociales de carácter comunitario en favor de sus miembros.

Concretando más, las cooperativas agrarias, según el artículo 133 de la Ley General de Cooperativas tienen por objeto la prestación de servicios y la realización de operaciones encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las explotaciones de sus socios; en el número 2 se señalan sus posibles actividades, centradas en la adquisición de animales, productos, maquinaria, bienes en general y terrenos destinados a la agricultura, ganadería o los bosques, construcción de obras e instalaciones y, además, conservar, producir, transformar, distribuir, transportar y vender los productos de sus explotaciones, en una detallada enumeración que culmina con el apartado d), que incluye «cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las explotaciones de los socios».

Pues bien, estos fines económico-sociales son idénticos a los señalados para las SAT en el artículo 1.º de su Estatuto; concretamente: «La producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrario y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad».

Y si hay identidad de fines, debe haber paridad de trato fiscal. No sólo lo dicen las normas, sino que lo exige la recta interpretación y aplicación de los beneficios tributarios. Así lo viene entendiendo de modo repetido el Tribunal Supremo al referirse a las exenciones fiscales en varias sentencias recientes. Así, en la de 11 de marzo de 1987 dice que «la naturaleza intrínseca y la función real de este instrumento de política económica son importantes para comprender y, en definitiva, interpretar las normas controvertidas», Y en las Sentencias de su Sala 3.ª,

de 13 y 27 de marzo, 28 de abril, 13 de mayo y 10 de junio de 1987, repite machaconamente la misma idea de que «los beneficios fiscales constituyen una modalidad de la función administrativa de fomento, con un contenido económico y un signo positivo. Se manejan, en definitiva, como incentivos o estímulos para conseguir orientar la voluntad de los particulares indirectamente hacia fines señalados por una política sectorial determinada». Así, se sigue diciendo en estas Sentencias, «han sido calificadas las exenciones por esta misma Sala en numerosas ocasiones, algunas muy recientes, no con un propósito académico o teórico, sino para poner de manifiesto su utilidad funcional y permitir así una comprensión más profunda que lleve, en consecuencia, a una *interpretación finalista de las correspondientes normas reguladoras*».

Estamos seguros que estas convincentes ideas calarán en la sensibilidad de quienes han de redactar los preceptos del nuevo Estatuto que esperamos.

V. CUESTIONES SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS

A) INTERPRETACIONES ADMINISTRATIVAS

Aunque no se trate de interpretaciones oficiales que sean vinculantes, queremos reseñar dos documentos o informes un tanto dubitativos sobre la actual equiparación fiscal de cooperativas y SAT, que vamos a resumir en lo fundamental.

1. *Informe de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 20 de abril de 1983* (5).—Ya hemos dicho que no es de carácter vinculante y se emite a instancias de la Dirección General de Tributos. Dice que partiendo de la autorización dada al Gobierno por el Real Decreto-ley 31 de 1977, de 2 de junio, se dicta el Real Decreto de 3 de agosto de 1981 que regula las SAT, en cuya disposición final segunda se declara que las mismas seguirán disfrutando de las exenciones y beneficios fiscales de cualquier clase actualmente reconocidos. El informe dice a seguido que es dudoso que dicho Real Decreto tenga valor de Ley (!), por lo que ha de entenderse que forma parte de nuestro ordenamiento como simple norma de carácter reglamentario, *pero de aplicación obligatoria, por no haber sido declarada nunca su eventual ilegalidad*. Hace algunas consideraciones sobre diferencias entre cooperativas y SAT

(5) Texto íntegro en *Boletín del Colegio de Registradores*, noviembre 1984, páginas 1232 y sigs.

y dice que debe hacerse un examen pormenorizado de la regulación de cada uno de los impuestos.

En cuanto al de Transmisiones Patrimoniales se muestra el informe rotundamente negativo, basándose en el argumento de que el nuevo texto de la Ley se refiere solamente a cooperativas. Sin embargo, al final, en el apartado VII, parece contradecirse, ya que aclara que la atribución de los beneficios fiscales al binomio cooperativas-SAT no quiere decir que haya tenido que existir una identidad sustantiva en el régimen de estas instituciones. Bien al contrario, dice, se está en presencia de un supuesto de aplicación de la teoría de los grupos normativos. Según la misma, cada institución se rige por su propio bloque de normas o preceptos; en el caso que nos ocupa, la asimilación fiscal se justifica en razón a la proximidad de la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, que se extiende sólo al campo tributario y no a la regulación sustantiva. El Real Decreto de 1981 cambia las normas por las que se regían los antiguos Grupos Sindicales de Colonización, manteniendo la personalidad jurídica de estas entidades, que es la misma siempre que se ajuste a la nueva regulación. En consecuencia, se afirma, *el único requisito que en el futuro debe constatar la Administración tributaria, para atribuir los beneficios fiscales que correspondan, es el de si las SAT se ajustan estrictamente a los preceptos de sus normas reguladoras*, hoy constituidas por el tantas veces citado Real Decreto de 3 de agosto de 1981.

El informe, que se autocalifica de extenso y prolijo, termina señalando que sería muy conveniente que en una próxima Ley se abordara la regulación tributaria integral de las SAT. Dicho todo lo cual, emite dos conclusiones sobre el extinguido ITE y el Impuesto de Sociedades, y no dice nada concreto sobre el de Transmisiones Patrimoniales que estamos tratando.

2. *Contestación del Gobierno, de fecha 23 de junio de 1984, a la pregunta del Senador don Juan Antonio Bolea Foradada* (6).—Tras resaltar su preocupación por el hecho de que algunos Órganos de la Administración, con interpretaciones restrictivas, ponen en entredicho el antes generalmente admitido *status* fiscal de las SAT, el Senador citado formula la pregunta de si a juicio del Gobierno queda claro que las SAT tienen los mismos beneficios fiscales que las cooperativas del campo fiscalmente protegidas.

La contestación del Gobierno, firmada por el Secretario de Estado, viene a decir que la remisión del Decreto de 21 de mayo de 1970 al Estatuto Fiscal de las cooperativas ha quedado derogada «en buena par-

(6) Ver *Boletín del Senado*, noviembre 1984, pág. 1232.

re» en virtud de la reforma fiscal iniciada en 1978, por las nuevas leyes reguladoras de los distintos impuestos. Tras hacer disquisiciones de Derecho transitorio en el Impuesto de Sociedades, se afirma que las SAT no gozan de beneficio alguno en los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, porque, dice, esta figura no se recoge en su nueva Ley reguladora. Ya veremos cómo la Jurisprudencia opina de manera totalmente opuesta.

No obstante, se recoge al final el buen propósito de «dictar las normas precisas que faciliten la adaptación de las SAT al régimen jurídico propio de las cooperativas del campo, en aquellos casos en que, efectivamente, la actividad realizada sea coincidente e idénticos los fines perseguidos»,

B) LA CUESTIÓN EN LA DOCTRINA

Las opiniones doctrinales que conocemos no son acordes y las negativas se suelen apoyar en los argumentos ya reflejados en los dos informes anteriores, mientras que las positivas argumentan sobre bases finalistas y normativas.

La inspectora Financiera y Tributaria CARMEN BOTELLA Y GARCÍA DE LA LASTRA, en su trabajo «Problemas derivados de la tributación de los antiguos Grupos Sindicales de Colonización y Sociedades Agrarias de Transformación», publicado en *Crónica Tributaria*, hace un buen estudio general de su personalidad jurídica y de la cuestión de su equiparación con las cooperativas. Contempla la situación de cada impuesto en particular y en lo que respecta al de Transmisiones Patrimoniales, aunque inicialmente se inclina por la tesis negativa, deja después la puerta abierta a la concesión de beneficios a las SAT, al decir que podrían fundamentarse interpretaciones contrapuestas y subyace la equiparación que a nivel general realizó en su día el Decreto 1515 de 1970 y la disposición final segunda del Real Decreto 1776 de 1981.

La citada Inspectora profundiza más en su acabado estudio «Fiscalidad de los Grupos y asociaciones de agricultores y ganaderos», en la obra *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo XVIII, volumen 2 (págs. 407 y sigts.). Al exponer la situación fiscal actual recoge el Decreto de 21 de mayo de 1970, en cuyo preámbulo se afirma que los Grupos Sindicales de Colonización, si bien están sometidos al Derecho tributario común, tienen unas especiales características que son similares en cuanto a sus fines a las cooperativas del campo; tal afirmación, dice la autora, resulta de un valor innegable: La protección otorgada por el legislador a estas entidades tiene un marcado carácter fina-

lista; es en atención a la finalidad económico-social de promoción y desarrollo agrario, y de realización de mejoras en el medio rural, por lo que se concede un régimen fiscal especial, dentro del marco de la protección política otorgada por el Estado al sector agrícola.

Sobre si el régimen de los antiguos Grupos es aplicable a la nueva figura de la SAT entiende rectamente que no hay alteración de la personalidad, ni tampoco deben alterarse los derechos adquiridos por su adaptación a la nueva normativa, ya que el Real Decreto de 1981 refleja el pensamiento del legislador, que define a las SAT como sociedades de Derecho común a las que es de aplicación el régimen fiscal de las cooperativas del campo en los términos en que estuviera establecido anteriormente.

En definitiva, dice la autora que citamos, son varias las menciones explícitas del legislador reveladoras de que las SAT gozan del mismo régimen fiscal que las cooperativas del campo, si bien tal propósito resulta insuficiente en la práctica ante la falta de un contenido jurídico concreto.

Tras estudiar ampliamente y con gran profundidad el régimen fiscal de las SAT, resultante de la aplicación del Estatuto Fiscal de 9 de mayo de 1969, con las reformas legales posteriores, concluye, en esencia, que:

- Las SAT no tienen un régimen fiscal sustantivo y hay que remitirse a las normas de las cooperativas, aunque no hay entre ambas figuras una identidad tal que permita su aplicación en bloque.
- Sin embargo, quebrar el planteamiento tradicional sin ofrecer una regulación legal alternativa dejaría en indefensión a aquellas asociaciones que de buena fe confían en la protección del legislador y originaría una inseguridad jurídica dada la contradicción entre el enunciado de los principios legislativos y su desarrollo práctico.
- Si se considera que las SAT deben subsistir con sus peculiaridades propias, porque el medio agrario y rural las necesita, deben replantearse los principios orientadores de su régimen fiscal, lo que evidencia la necesidad de regular adecuadamente este régimen completando las muchas lagunas y problemas que en la actualidad se plantean.

Estamos completamente de acuerdo con estas conclusiones.

PILAR SUSINO BUENO, Inspectora Jefe del Impuesto de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, en su trabajo «Beneficios fiscales en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», publicado en «Impuestos» de la revista *La Ley*, hace una

enumeración de las normas que tratan de este régimen fiscal de las SAT y termina resumiendo el informe de la Dirección General de lo Contencioso, antes visto.

NARCISO PAZ, en su artículo «Nuevo Estatuto reglamentario de las SAT y la reforma de la legalidad cooperativa», publicado en la revista *Agricultura y Sociedad*, también piensa que el régimen establecido para las cooperativas no cabe extenderlo a las SAT, por impedirlo el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que prohíbe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones.

En cambio, JOSÉ AURELIO GARCÍA MARTÍN, Inspector, en su libro *Guía fiscal del agricultor*, editado por el Banco de Crédito Agrícola, se inclina abiertamente por la concesión de los beneficios fiscales cooperativos a las SAT (7). Nos dice que, por el momento y sin que se planteen excesivos conflictos, la práctica administrativa asimila las SAT a las cooperativas, haciéndolas partícipes del régimen de protección fiscal; recoge y expone las normas que fundamentan este tratamiento y reproduce la contestación del Gobierno a consulta del Senado, resaltando que este pronunciamiento se separa de la práctica administrativa y termina diciendo que existen argumentos, que relaciona, para fundamentar la asimilación de las SAT como desínatarias de los beneficios fiscales.

El Notario FRANCISCO CUENCA ANAYA, actual Decano del Ilustre Colegio Notarial de Sevilla, en su trabajo «Nota sobre el régimen fiscal de las SAT», publicado en la *Revista de Estudios Agro-Sociales*, número 124 julio-septiembre 1983, páginas 49 y siguientes, también se inclina abiertamente por la concesión de beneficios fiscales a estas asociaciones, dada la identidad de finalidades con las cooperativas. Si según el Decreto de 1970 se hace referencia «a los mismos fines», que les son de esencia, el trato debe ser paralelo,

C) LA PRÁCTICA DE LA OFICINAS LIQUIDADORAS

Recordemos que AURELIO GARCÍA MARTÍN, en *Guía fiscal del agricultor*., afirma reiteradamente que la práctica administrativa es constante en el sentido de considerar exentos de determinados actos de este impuesto a los realizados por las SAT que estén calificadas como protegidas.

A lo largo de más de veinticinco años de servicio, nuestra experiencia personal como Liquidador del impuesto de Transmisiones Patrimoniales puede constatar que efectivamente es práctica normal la concesión de exenciones a los antiguos Grupos Sindicales de Colonización y a las

(7) Ver págs. 200 y sigs. de dicha obra.

nuevas SAT. Y ese mismo testimonio hemos podido recoger de otros compañeros, por lo que está confirmada la práctica generalidad en la aplicación de las bonificaciones.

VI. JURISPRUDENCIA

Aquí sí que hay unanimidad y doctrina jurisprudencial constante en reconocer de modo rotundo la equiparación de las SAT con las cooperativas del campo en los beneficios fiscales.

Vamos a resumir las sentencias que conocemos al respecto:

A) TRIBUNAL SUPREMO

1. *Sentencia de la Sala 3.^a de 22 de octubre de 1981* (8).—Se confirma Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona declarando exentos actos de un Grupo Sindical de Colonización. Para ello se basa en la equiparación con las cooperativas, según se razona en sus considerandos 2.º y 4.º

En el primero de ellos se dice que no hay duda ninguna de que el Grupo Sindical de Colonización ha de entenderse clasificado legalmente como cooperativa del campo, según el artículo 1.º del Decreto de 21 de mayo de 1970, y, por tanto, con derecho a disfrutar los mismos beneficios que para las cooperativas se contienen en el Decreto de 9 de mayo de 1969, sin que sea admisible la duda, infundada y cuya alegación no se alcanza a ver, de que el párrafo 2 del artículo 1.º del referido Decreto de 21 de mayo de 1970 no sea aplicable a los Grupos Sindicales de Colonización, pues los términos son tan claros y contundentes que no permiten otra interpretación distinta, ya que en el primero se asimilan esos Grupos a las cooperativas y en el segundo se conceden los beneficios fiscales, por lo que *cualquier interpretación distinta de la igualdad entre Grupos Sindicales y cooperativas del campo, a efectos tributarios, es pretender algo que no puede inducirse ni deducirse de la letra o del espíritu que informe el precepto interpretado*.

En su cuarto considerando dice esta Sentencia que con esto no se puede afirmar que se haya infringido lo establecido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que prohíbe la analogía para extender los supuestos de hecho a los beneficios fiscales, pues, en primer lugar, el precepto que se está aplicando concede una exención a unas cooperativas y lo que hizo la sentencia apelada fue examinar la naturaleza del solicitante de dicho beneficio y, en segundo lugar, *con el mismo*

(8) Repertorio Aranzadi, núm. 3.771, 1981.

o superior rango al de la letra escrita de la norma que se interpreta, están los principios que la inspiran y éstos no pueden ser otros que los de conceder los mismos beneficios a quienes se hallen en igualdad de situaciones, cualquiera que sea la denominación que se asigne a una persona jurídica de tipo cooperativo.

2. *Sentencia de la Sala 3.ª de 19 de mayo de 1984 (9).*—TMHa sido dictada ya después del Real Decreto de 1981, por lo que se refiere expresamente a la denominación Sociedades Agrarias de Transformación. Fue ponente el Magistrado don JOSÉ MARÍA RUIZ JARABO FERRÁN.

El Tribunal Provincial de Zaragoza estimó la reclamación deducida por un Grupo Sindical de Colonización contra liquidación practicada a su cargo por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales con motivo de la compra de una finca por el Grupo recurrente. El Abogado del Estado, en nombre de la Hacienda Pública, interpuso recurso basado en que no se había acreditado por el Grupo adquirente la concurrencia de las circunstancias determinantes de su condición de entidad «protegida», al no haberse probado su total equiparación a las cooperativas del campo, a las que sí se reconocen los beneficios en cuestión.

El Tribunal Supremo desestima el recurso y confirma la exención tributaria. En su tercer considerando se dice que, en contra de lo alegado por el Abogado del Estado, y como acertadamente se destaca en la sentencia apelada, en el Grupo Menor de Colonización 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 1776/198L de 3 de agosto, regulador de las Sociedades Agrarias de Transformación, denominación que comprende los antiguos Grupos Sindicales de Colonización.*

B) TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

1. *Resolución de 18 de marzo de 1976 (10).*—Los hechos se concretan en que un Grupo Sindical de Colonización compró una finca rústica para su explotación, solicitando en la escritura, otorgada en 1972,

(9) Repertorio Jurisprudencia Aranzadí, núm. 2.885, 1984.

(10) Su texto se publicó íntegramente en la *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 540, septiembre-octubre 1980, págs. 1296 y sigs.

la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, Girada una liquidación positiva, fue reclamada ante el Tribunal Provincial y éste desestimó, confirmando la liquidación. Contra dicha resolución, el Grupo interesado interpone recurso de alzada, que el Tribunal Económico-Administrativo Central estima, anulando la liquidación cuestionada, por las razones contenidas en varios considerandos, donde se estudian las normas precedentes, que ahora no hacen al caso.

En el octavo se dice: «Considerando que respecto a los Grupos Sindicales de Colonización, el Decreto de 17 de diciembre de 1959 vino a ser derogado expresamente por el de 21 de mayo de 1970, en cuyo preámbulo se desprende que se dictó en calidad de adaptación del régimen fiscal de tales entidades a las normas de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, al amparo del artículo 230 de dicha norma legal, y con el propósito de concretar las normas tributarias y de procedimiento que afectaban a los mencionados Grupos Sindicales, una vez publicado el nuevo Estatuto Fiscal de las Cooperativas, y a tal fin dispone que serán aplicables a los Grupos Sindicales constituidos para los mismos fines que caracterizan a las cooperativas del campo los preceptos que para éstas contiene el Decreto de 9 de mayo de 1969, y que, por 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 *alcance de los beneficios fiscales, se aplicarán las mismas normas, en idénticos términos y límites, establecidas en favor de las sociedades cooperativas* en el expresado Decreto».

2. *Resolución de 8 de mayo de 1980 (11).*—A lo largo de catorce extensos y densísimos considerandos desarrolla con detalle toda la evolución normativa sobre esta cuestión y examina los requisitos para la protección fiscal de los antiguos Grupos Sindicales y las actuales SAT. Aunque son interesantes, extenderíamos demasiado este trabajo si intentásemos reproducirlos. Nos limitamos a la doctrina condensada en los fundamentos jurídicos nueve y diez: En el primero se dice que, basado en la Ley de Reforma Tributaria de 1964, se publicó el Decreto de 1970, acogiendo para los Grupos el mismo régimen fiscal que para las cooperativas, «sin que hasta la fecha presente el referido Decreto haya sido derogado ni modificado, por lo cual puede decirse que el estado de derecho regulador del trato fiscal a favor de los Grupos Sindicales de Colonización estaba constituido esencialmente, en la fecha en que tuvo lugar la transmisión de la finca a que el expediente se refiere, por el repetido Decreto de 21 de mayo de 1970 y por el Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1969; debiendo añadirse que el Real

(11) Ver *La Ley*, 1980, págs. 1179 y sigs., sentencia 15 E-A.

Decreto-ley de 2 de junio de 1977, en su disposición adicional segunda, apartado c), ha facultado al Gobierno para la regulación, adaptación y sistematización fiscal de los Grupos Sindicales de que se trata, que, con la denominación de Sociedades Agrarias de Transformación, tendrán plena personalidad jurídica».

Y en el considerando décimo, tras citar de nuevo el Decreto de 21 de mayo de 1970, que se remite al Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 1969 y según el cual, en cuanto al reconocimiento y alcance de los beneficios fiscales, serán de aplicación a los Grupos las mismas normas, en idénticos términos y límites establecidos para las cooperativas, añade: «De cuyos preceptos se deduce que los beneficios fiscales aludidos no se confieren indiscriminadamente a todos los Grupos Sindicales, sino *sólo a los constituidos para los mismos fines que caracterizan a las cooperativas del campo, aplicándose a aquéllos en idénticos términos y con los mismos límites establecidos para estas últimas*».

3. *Resolución de 22 de junio de 1983 (1.2).*—En sus considerandos se sigue casi literalmente el razonamiento de la anterior, por lo que no es preciso reproducirlos. El considerando décimo perfila aún más los requisitos para gozar de los beneficios fiscales del siguiente modo: Uno) Que la entidad de que se trate asocie a personas que tengan la cualidad de agricultores o ganaderos, esto es, que gestionen todas ellas, por sí mismas, asumiendo los riesgos correspondientes, explotaciones agrarias o pecuarias. Dos) Que la riqueza imponible no exceda de las 125.000 pesetas, que es el tope actual. Tres) Que la asociación de tales agricultores o ganaderos se lleve a cabo para los fines propios de las cooperativas del campo.

C) AUDIENCIAS TERRITORIALES

Sentencia de la Audiencia de Albacete de 21 de abril de 1986 (13).— Resulta importante en cuanto que es ya una SAT la que interpone el recurso contra una liquidación por ITP motivada por la compra de un bancal de tierra de secano para su cultivo en común, operación típica y perfectamente incluible en sus finalidades más características.

El Letrado del Estado, defendiendo la resolución del Tribunal Provincial, se oponía a la concesión de la exención porque ésta no estaba establecida, según él, por Ley formal, ni estar recogida en la normativa del Impuesto.

La Audiencia Territorial de Albacete, por esta sentencia, sienta que

(12) Ver *La Ley*, 1983, pág. 708, sentencia 260 E-A.

(13) Ver *La Ley*, 1986, págs. 107 y 108,

no hay innovación legal alguna que suprima los beneficios fiscales de las SAT. En el primer fundamento de Derecho dice: «El tema del presente recurso, exención del ITP en las adquisiciones de terrenos por las SAT, por aplicación de los artículos 48, 12, del Texto Refundido del Impuesto y 59, 11, del Reglamento, en virtud de su equiparación con las cooperativas fiscalmente protegidas a que se refieren estos preceptos, conforme a la disposición final segunda del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, en relación con los Decretos 1515/1970, de 21 de mayo, y 888/1969, de 9 de mayo, y sobre el que como alega la sociedad actora, *se pronunció esta Sala en sentido favorable a la exención en Sentencia 357/1983, de 12 de diciembre, recaída en Autos 103 de 1983, ha sido resuelto en igual sentido*. La Sentencia de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1984, dictada en un supuesto semejante al presente en un recurso promovido por un Grupo Sindical de Colonización, donde se declara que en estos Grupos concurren las circunstancias que les hacen asimilables 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».

Y el fundamento jurídico segundo sale al paso de la supuesta inconstitucionalidad de las normas que reconocen la exención. Aunque ya lo hemos citado antes, merece la pena su transcripción completa, dado lo rotundo de sus términos. Dice así: «Aunque la claridad de la Sentencia del Tribunal Supremo citada elimina toda duda sobre la aplicación de la exención discutida, excusando cualquier otro comentario respecto a la misma, el planteamiento que en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo se hace desde la perspectiva constitucional de la validez del Real Decreto 1776/1981, en relación con el Real Decreto-ley 31/1977 ante la reserva de ley que el artículo 82 de la Constitución española impone, que, aunque someramente, se haga constar la inaplicabilidad del precepto constitucional invocado, en cuanto 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, como lo hace el Tribunal Económico-Administrativo, partiendo de una nulidad *ad radice*, sino tan sólo desde el aspecto de su posible derogación por la disposición derogatoria tercera, inaplicable en el presente supuesto al no tratarse de norma que afecte a ninguno de los dere-

chos fundamentales recogidas en la sección 1.^a del capítulo II de la Constitución, únicas normas preconstitucionales que por su incompatibilidad con nuestra Ley Fundamental se entienden derogadas automáticamente por la misma».

VIL CONCLUSIÓN

La agricultura de grupo es, actualmente, no sólo conveniente, sino necesaria. Ya estamos adheridos a las Comunidades Económicas Europeas y la total integración exige que nuestras explotaciones agrarias se unan para poder competir. Es, por tanto, el momento oportuno para atender a estas necesidades con una atinada política agraria, uno de cuyos polos importantes es el de una adecuada fiscalidad.

Ante la próxima elaboración del Estatuto Fiscal de estas asociaciones queremos resumir nuestro trabajo recordando que la agricultura de grupo, para ser eficiente, se basa en dos pilares fundamentales: una explotación viable y una forma asociativa de características adecuadas.

Las explotaciones económicamente viables se obtienen adquiriendo las tierras necesarias, que son el factor básico e indispensable. Por ello hay que facilitar estas onerosas adquisiciones, muchas veces heroicas para el limitado bolsillo de los agricultores, mediante el sencillo procedimiento de declararlas exentas para las asociaciones protegibles. Para el Estado la pérdida sería de una entidad mínima, microscópica; para los labradores, el 6 por 100 del ITP supone una pesada carga. Quien no lo vea así es que no conoce el campo.

Y si se trata de encontrar la forma asociativa más adecuada, el que quiera cooperativa, que la acepte. Pero si hay asociaciones de otro tipo, como las SAT, con gran predicamento y enorme arraigo en el campo, por algo será. Los agricultores tienen un gran sentido práctico y no hay razón para llevarles la contraria, cuando ellos han elegido las SAT de forma absolutamente mayoritaria. Por esto también merecen protección en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en cuanto a sus actos societarios de constitución, aumento de capital y fusión, que deben declararse exentos igual que se hace con las cooperativas.

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atendiendo a las exigencias de la estabilidad y progreso social, para procurar una mejor distribución de la renta nacional. Así lo declara el artículo 4.º de la Ley General Tributaria y es llegado el momento de convertir este principio en realidad tangible, concediendo a las Sociedades

Agrarias de Transformación, en cuanto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al que nos ceñimos, los mismos beneficios fiscales que a las cooperativas, por perseguir los mismos fines económico-sociales y por sus especiales características de modestia y laboriosidad, dignas de todo apoyo.

Madrid, diciembre de 1987,

FRANCISCO CORRAL DUEÑAS
Registrador de la Propiedad
Vocal de la Junta Directiva
de la Asociación Española
de Derecho Agrario