

# Régimen Fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación \*

SUMARIO: I. *Planteamiento*.—II. *La agricultura asociativa como remedio*: A) La necesidad de agruparse. B) Figuras asociativas posibles. C) Las Sociedades Agrarias de Transformación y sus antecedentes.—III. *Tributación de la agricultura asociativa*: A) Precedentes. B) Regulación actual. C) Requisitos para la bonificación fiscal.—IV. *La equiparación fiscal de las Cooperativas y las Sociedades Agrarias de Transformación*: A) Diferencias y analogías. B) Diversa interpretación de las normas vigentes: a) Por la Administración. b) Por la Jurisprudencia. C) Una interpretación decisiva.—V. *Beneficios actuales*: A) Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. B) Impuesto de Sociedades. C) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. D) Impuesto Industrial. E) Impuestos municipales y provinciales.—VI. *Perspectivas*: A) El Impuesto sobre el Valor Añadido. B) Las nuevas regulaciones.—*Conclusión*.

## I. PLANTEAMIENTO

A partir de la bendita «Ley de Exenciones» de 1906, la agricultura de grupo ha venido gozando de una cierta benevolencia fiscal, respetada *urbi et orbi*, en base tanto al precario nivel de renta del campo como al unánime reconocimiento de la utilidad de estas figuras asociativas para mejorar la economía nacional.

Sorprendentemente, de un tiempo a esta parte, parece como si de pronto se hubiera levantado la veda y han empezado aviesos ataques desde varios sitios contra estas pequeñas agrupaciones de labradores o ganaderos. En efecto, no hay nueva norma fiscal que no les haga un recorte; cada día se giran mayores y más sorprendentes liquidaciones antes impensadas y, de vez en cuando, aparece un farragoso y dubitativo informe o algún artículo de doctrinas tambaleantes que las trata inmisericordemente.

---

(\*) Conferencia pronunciada en el Congreso Nacional de Sociedades Agrarias de Transformación. Lérida, 9 de mayo de 1985.

Todo ello hace que, poco a poco, se vaya creando un ambiente adverso en el preciso peor momento; pues si a la crisis económica general añadimos la oportunidad de estar abocados a «ingresar en Europa», resultará con toda certeza que las empresas agrarias españolas más modestas caerán ahora arrolladas por la competencia exterior, si en vez de útiles ayudas reciben los golpes más contundentes.

Lo curioso del caso es que esto parece afectar tan sólo a determinadas figuras asociativas rurales y no a otras, pues está claro que mientras las cooperativas gozan de momento de una paz fiscal casi octaviana, en líneas generales, el grueso de los ataques va dirigido, por paradoja, contra las agrupaciones más modestas, que son precisamente las Sociedades Agrarias de Transformación.

¿Y por qué ocurre esto? Difícil es contestar. No hay unas razones suficientes que expliquen este extraño proceder, aunque podríamos aventurar algunas que parecen atisbarse y que, en conjunto, quizá hayan influido en la formación de este ambiente adverso:

- En primer lugar, y seguimos un orden cronológico, quizá sea dato no positivo la etiqueta «sindical» que tenían los antiguos grupos, lo cual ni fue culpa de los agricultores ni justificaría una marginación absurda; precisamente ya mucho antes, la Ley de 1906 favoreció a la agricultura de grupo bajo la figura del sindicato y siempre se han aplicado, sin excepciones, sus normas favorables a cualquier tipo de sociedad rural. Borrado el marchamo sindical, en 1977 se calificó a estas agrupaciones de sociedades e incluso este es ahora su nombre oficial. Y también de aquí se intentan sacar consecuencias insostenibles, como la del célebre «ánimo de lucro» que constituye el pretexto abonado para aplicarles todos los gravámenes imaginables. Y los pobres agricultores han salido de Málaga para pasar a Malagón, sin comerlo ni beberlo; pasan de sindicatos a sociedades, cuando no son propiamente ni una cosa ni otra. Son, realmente, agrupaciones *sui generis*, con un indudable carácter cooperativo y social.
- La segunda posible causa es el afán recaudatorio que se viene agudizando día a día en los órganos fiscales y que rompe por los sitios donde se espera menor resistencia, afectando principalmente a los sectores menos sospechosos de contestación conflictiva, tal como ha ocurrido hasta ahora, por desgracia, con los hombres del campo. En algún impuesto concreto —como el de Transmisiones Patrimoniales, esto se ha agudizado por el hecho de pasar las competencias en su liquidación y gestión desde órga-

nos netamente jurídicos a otros más bien inspectores y recaudatorios.

- Y otro motivo no despreciable podría ser el desprendimiento del Estado en favor de las Comunidades Autónomas de diversos tributos que nos afectan, pues en los organismos regionales quizá se manifiesta con mayor avidez el deseo de aumentar las recaudaciones fiscales.

Sean estas u otras las causas, o más bien los pretextos, ahí están los efectos: Las agrupaciones menos potentes económicamente, muchas de las cuales tienen un carácter modesto y casi familiar, las que más atención y apoyo merecen, se ven afectadas, por el contrario, por una discriminación injustificada, tan sólo porque se les ha puesto el rótulo de «sociedades» y no el de cooperativas.

Y esta es la razón de ser de nuestro trabajo, en el que intentamos poner de relieve, sobre todo, dos puntos fundamentales:

1.º Que los agricultores se agrupan por pura necesidad, para salir adelante, y más ahora en que es preciso para hacer frente a la competencia de los demás países de Europa.

Y 2.º Que hay una paridad esencial entre nuestras Sociedades Agrarias de Transformación y las cooperativas en cuanto a su naturaleza y fines.

Como consecuencia, entendemos que no debe romperse ahora la igualdad fiscal desde siempre reconocida como aplicable a ambas figuras.

Todo ello queremos razonarlo con argumentos legales y lógicos, que cuentan, además, con el apoyo decisivo de la interpretación favorable de los Tribunales. Son ellos, y sólo ellos, los que, al aplicar las leyes, nos dicen cuál es el recto sentido en el que debemos entenderlas.

## II. LA AGRICULTURA ASOCIATIVA COMO REMEDIO

Que el campo constituye un «mal negocio» de siempre, y más en tiempos de crisis, no es un secreto para nadie. Y menos debería serlo para quienes tienen en sus manos en algún modo la responsabilidad de una política económica y fiscal que, según se lleve, puede influir de manera decisiva en el ir tirando o en la ruina total de nuestras tierras.

Es preciso levantar la precaria situación de los agricultores y ganaderos que continúan aferrados al campo, proporcionándoles los mejores cauces y evitándoles cargas sofocantes. Ante estos admirables hombres, que proporcionan nada menos que los alimentos básicos para vivir, es

preciso orientar la política fiscal con un mínimo sentido social y económico. Con ello, además de obtenerse una mejor distribución de la riqueza, el impuesto puede ser un poderoso cauce estimulante de este sector tan deprimido.

#### A) LA NECESIDAD DE AGRUPARSE

Nuestra agricultura tiene unos costes en enorme alza, los precios de sus productos permanecen prácticamente inmóviles y las cargas fiscales son cada vez más asfixiantes. Por ello merecen, al menos, el calificativo de ignorantes quienes piensan que las sociedades agrarias obtienen saneados lucros y por ello no merecen tratos fiscales favorables. La verdad es que, muy al contrario, la agricultura de grupo constituye una pura necesidad que trata de evitar el ahogo de nuestras modestas empresas agrarias.

En 1976 se celebraron en Zaragoza-Jaca unas Jornadas Iberoamericanas y Europeas de Derecho Agrario, en las que especialistas de varios países estudiaron los problemas de la agricultura de grupo. Allí se expusieron las causas de esta necesidad de asociación de las empresas agrarias (1).

— Como causas sociológicas se señalan el éxodo rural que origina falta de mano de obra y envejecimiento de la población agraria, el deseo de elevar el nivel de vida al comparar el de sus paisanos emigrados, el hecho de que la agrupación simplifica el trabajo y las mayores posibilidades para una adecuada promoción social.

— Como causas económicas, la razón fundamental de la asociación es que 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. Igualmente cabe decir que la agrupación es indispensable para que los agricultores puedan transformar y comercializar adecuadamente sus productos.

— Como causas políticas, la agricultura de grupo es un instrumento idóneo para obtener las mejores estructuraciones de la empresa agraria y de la tierra, aptas para una agricultura a nivel de integración europea (2).

(1) Las ponencias y comunicaciones se han recogido en un libro, con el mismo título de las Jornadas, editado por la Universidad de Los Andes, Mérida (Venezuela), año 1977.

(2) Puede verse especialmente el artículo titulado «La agricultura asociativa en la estructura jurídica de la empresa», de MARÍA AMPARO LLOMPART BOSCH, comunicación presentada a las Jornadas citadas en la nota anterior, págs. 221 y ss. del libro dicho.

Y aquí hemos llegado al reto inaplazable que se nos presenta con esta incorporación. Si no queremos que Europa nos arrolle, no podemos seguir con una economía agraria de simple subsistencia, sino que hemos de hacerla competitiva para poder acudir a los mercados internacionales que, al menos en teoría, se nos puedan abrir.

Ya no nos vale el simple concepto de explotación viable que nos proporcione tan sólo una renta familiar suficiente. Bien estarán las explotaciones familiares, con tal que se agrupen y formen unidades competitivas hacia el exterior. Ahora sí que es necesario e ineludible el asociacionismo agrario; es preciso comprender que todas las ayudas serán pocas y que deben apartarse los obstáculos. Ahora es cuando hay que olvidar toda manía recaudatoria y saber que el impuesto, debidamente aplicado, es un poderoso medio para encauzar y promover la riqueza en favor de las necesidades más inaplazables y perentorias.

#### B) FIGURAS ASOCIATIVAS POSIBLES

La amplitud sociológica y jurídica del tema es desbordante (3). A los efectos de enfocar el aspecto fiscal, nos limitamos a señalar las más comunes entre las diversas formas posibles de explotaciones colectivas, pues son muchísimas las que se dan en la realidad.

Consideremos:

1. La comunidad municipal o parroquial que históricamente se ha concretado en aprovechamientos comunales de montes y pastos. Tiene como base una comunidad de vecindad, normalmente unida por fuertes sentimientos religiosos. Las leyes fiscales no las contemplan usualmente.
2. La comunidad familiar, basada en la casa, que consigue una mayor productividad al evitar los inconvenientes de la partición hereditaria. Tan sólo en el Impuesto de Sucesiones tiene alguna particularidad.
3. La simple asociación de miras prácticas, nacida del documento privado y las más de las veces verbalmente. Son acuerdos de colaboración, que se detectan con frecuencia en el mundo rural, sin personalidad jurídica y, por tanto, sin repercusiones fiscales.

---

(3) Entre otros, pueden consultarse: JOSÉ LUIS DE LOS MOZOS: «Formas jurídicas de la agricultura de grupo», en su libro *Estudios de Derecho Agrario*, Madrid, 1972, págs. 111 a 117; FRANCISCO LUCAS FERNÁNDEZ: *Relaciones asociativas no societarias en la agricultura española*, Murcia, 1966; ALBERTO BALLARÍN MARCIAL en *Derecho Agrario*, Madrid, 1965, pág. 318, y «La empresa asociativa y comunitaria», en *Estudios de Derecho Agrario y Política Agraria*, Madrid, 1975, página 325, y JUAN JOSÉ SANZ JARQUE en *Derecho Agrario*, Madrid, 1975, pág. 213.

4. Las verdaderas sociedades civiles o mercantiles, regidas por los respectivos Códigos o normas forales en su caso. No son muy frecuentes en el campo, pues si en tiempos tenían la ventaja fiscal de que las aportaciones sufrían un tipo impositivo menor que la venta en inmuebles, esta ventaja queda hoy neutralizada por el elevado tipo del Impuesto de Sociedades, insoportable prácticamente para la empresa agraria.

5. La cooperativa, que constituye actualmente el instrumento preferido por el legislador para llevar adelante la agricultura de grupo, gozando del mejor trato fiscal por el momento, en atención a sus fines; regida, como se sabe, por la Ley de 19 de diciembre de 1974.

6. Las Sociedades Agrarias de Transformación, que especialmente nos interesan y que ahora estudiamos.

#### C) LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN Y SUS ANTECEDENTES

Aunque hay otros más lejanos en el asociacionismo rural, el precedente más inmediato de las Sociedades Agrarias de Transformación lo tenemos en los llamados Grupos Sindicales de Colonización, que fueron reconocidos legalmente por la Ley de Colonización de Interés Local de 1940. Su nacimiento respondió a la necesidad de dar vida a agrupaciones de agricultores que se constituían con finalidades concretas y que fueron 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, naturalmente, no vamos a estudiar por inaplicable, pero sí resaltar 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 siempre considera engorrosos, gozaban de personalidad jurídica e iguales ventajas fiscales que las cooperativas.

La personalidad de los Grupos se reconoció expresamente por la Ley de Ordenación Rural de 1968 y, después, la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario de 1973 vino a confirmar la existencia y legalidad de estas agrupaciones y en todos los Registros de la Propiedad de España tenemos abundante constancia de su proliferación y funcionamiento. Está fuera de dudas que la figura caló hondamente en la realidad cotidiana de los hombres del campo, los cuales acudían a ella para cubrir sus necesidades asociativas.

La formal adscripción de estos Grupos a la Obra Sindical de Colonización hizo que, al desaparecer ésta por virtud de lo dispuesto en la Ley de Libertad Sindical de 1 de abril de 1977, se produjese un vacío

normativo que era urgente remediar, ya que las necesidades asociativas agrarias lo requerían sin demora. El Real Decreto-ley 31/1977, de 2 de junio, 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».

En base a esta norma, de indudable rango legal, por Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, se aprobó el Estatuto de las Sociedades Agrarias de Transformación, cuyo artículo 1.º, aunque las define en principio como sociedades civiles, resalta a seguido las notas, que no deben olvidarse, de su finalidad económico-social y de su campo de actuación, ceñido tan sólo a la obtención, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras rurales y la prestación de servicios, precisamente comunes, ordenados a aquellos concretos fines. Pero, aun descollando el tinte social y agrarista y pese a omitirse en su definición el pretendido ánimo de lucro, se nos ha hecho un flaco servicio al calificar a estas agrupaciones, con la secuela gravosa que ello puede proporcionar, de sociedades civiles.

### III. TRIBUTACION DE LA AGRICULTURA ASOCIATIVA

#### A) PRECEDENTES

Aunque genéricamente podría encontrarse algún atisbo normativo a finales del siglo pasado respecto a cooperativas obreras, es realmente la Ley de 28 de enero de 1906 la primera que de un modo orgánico y completo centra su atención en reconocer un sistema fiscal especial en beneficio de los entonces llamados «Sindicatos Agrícolas».

Producto de un ambiente creado y mantenido animosamente desde el campo católico, estos sindicatos, dedicados a la defensa de sus intereses agrícolas comunes, llegaron a tener una importancia notable, consiguiendo con esta regulación un arranque estimable y ventajoso que ha servido de base para desenvolvimientos posteriores. La Ley, que «reconoce a los sindicatos agrícolas la capacidad jurídica que determina el artículo 38 del Código Civil», es, sin embargo, mejor conocida por el nombre de «Ley de Exenciones», pues esta fue en verdad su consecuencia más importante. El artículo 6.º declaraba exentos de los entonces vigentes impuestos del timbre y derechos reales la constitución, modificación, unión o disolución de sindicatos agrícolas, así como los actos o contratos en que éstos intervinieran como parte, siempre que tuvieran por objeto directo cumplir, según los respectivos estatutos, algunos

de los fines sociales que en el artículo 1.º de la propia Ley se enumeraban.

Aunque la Ley de Exenciones fue formalmente derogada por la Sindical de 1941, ésta se cuidó 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 sucedió siempre de modo efectivo en la realidad.

La Ley de Cooperativas de 1942, iniciando un trato paralelo e igual para todas las agrupaciones agrarias, dedicó a este punto el artículo 31, que decía: «Las sociedades cooperativas seguirán disfrutando de los beneficios de orden fiscal y exenciones de cualquier clase que tuvieren concedidas a la publicación de esta Ley, así como los determinados en la Ley de 28 de enero de 1906 para los sindicatos agrícolas». Y el artículo 21 del Reglamento de Cooperación de 1943 afianza esa igualdad de trato al copiar casi al pie de la letra el veterano artículo 6.º de la Ley de Exenciones a sindicatos como aplicable a las cooperativas.

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, reafirmó esa equiparación total y sin discusiones.

Por Decreto de 9 de abril de 1954 se aprueba el Estatuto Fiscal de las Cooperativas, que fue la primera disposición que reguló orgánicamente las normas sobre bonificaciones y exenciones fiscales de las figuras asociativas, señalando los requisitos y el alcance de la protección, lo que supuso un gran paso en aras de la claridad y la sistematización. Para evitar toda duda, 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) NORMAS VIGENTES

Tanto el expreso mandato de la Ley de Reforma Tributaria como la publicación subsiguiente de varios textos refundidos de los diversos impuestos hicieron necesaria la aparición de una nueva normativa especial. Por Decreto 888/1969, de 9 de mayo, se promulgó el vigente Estatuto Fiscal de las Cooperativas que introduce algunas modificaciones respecto al anterior, en cuanto a las condiciones exigidas para la protección fiscal. Dicho Estatuto precisa y enumera los beneficios fiscales de estas asociaciones.

Por Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, se declara de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización, *constituídos para los mismos*

*finés que caracterizan a las cooperativas del campo*, los preceptos contenidos en el Decreto 888 de 1969, *en idénticos términos y límites* (art. 1.º).

Hemos dicho que el Real Decreto-ley 31/1977, de 2 de julio, confirió al Gobierno la facultad de regular, adaptar y sistematizar fiscalmente las normas antes aplicables a los Grupos que pasan a llamarse Sociedades Agrarias de Transformación. En ejecución de esta autorización, que tiene un rango legal indiscutible, se regulan estas asociaciones por el Real Decreto de 1981, el cual en su disposición final establece literalmente: «Las Sociedades Agrarias de Transformación *continuarán* disfrutando de las exenciones fiscales y beneficios de cualquier clase actualmente reconocido, sin perjuicio de las que, como sociedades de Derecho común, pudieran serles aplicables».

### C) REQUISITOS PARA LA PROTECCIÓN FISCAL

La normativa es tan clara, armónica y escalonada que no dudamos en ningún caso de la equiparación total a efectos fiscales entre cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación y por ello tomamos los requisitos, naturalmente, del Estatuto de 1969.

Este clasifica las asociaciones a los efectos fiscales en protegidas y no protegidas. Para la protección deben cumplir las siguientes condiciones:

#### a) *Personales y reales*.—Son condiciones:

1.º Según el artículo 6.º, que asocien para los fines propios de estas entidades a agricultores y ganaderos, siempre que no exceda de 125.000 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 exceda del 5 por 100 del total de socios y además la riqueza imponible correspondiente a los mismos no sume en su conjunto más del 25 por 100 del total correspondiente a todos los cooperativistas. Para el caso de alteraciones de la riqueza imponible, superiores al 15 por 100 de las existentes, derivadas de revisiones de carácter general, se prevé la posibilidad de modificar las cifras señaladas.

2.º Que no se den las causas de pérdida de los beneficios que se señalan en el artículo 8.º, tal como que la asociación adquiera materias

---

(4) Las cifras de riqueza imponible son realmente exiguas.

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. Se considerarán dentro del régimen de protección fiscal las operaciones de conservación y preparación para la venta de los productos agrícolas o ganaderos en su estado natural o aquellas otras operaciones que sólo impliquen una simple transformación primaria, así como el envasado para la venta en los mercados. A título enunciativo, el Estatuto enumera algunas operaciones de transformación primaria respecto a siete grupos de productos. Por el contrario, no se consideran de transformación primaria aquellas operaciones en las que las primeras materias para la obtención de los productos subsiguientes fueran los resultantes de alguna de las transformaciones consideradas como primarias.

b) *Formales.*—El artículo 2.º del Estatuto Fiscal 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. Además, deben formular, según el artículo 3.º, en los plazos reglamentarios, las declaraciones previstas en las normas reguladoras de cada tributo.

El disfrute de las exenciones y bonificaciones se entiende concedido de pleno derecho y, por tanto, las asociaciones protegidas, según el artículo 12, disfrutarán automáticamente de los beneficios fiscales, sin que sea necesaria ninguna resolución ni declaración administrativa individualizada del reconocimiento del disfrute de tales beneficios. No obstante, en los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la declaración de las exenciones que procedan se harán en cada caso por la Oficina Liquidadora competente ante la cual se hayan presentado los correspondientes documentos.

#### IV. LA EQUIPARACION DE LAS COOPERATIVAS Y LAS SAT

##### A) DIFERENCIAS Y ANALOGÍAS

Algunos, que parece andan buscando tres pies al gato, quieren decirnos que estas dos figuras asociativas tienen las diferencias suficientes como para que sea imposible su equiparación fiscal.

Así, dicen, las Sociedades Agrarias de Transformación son sociedades civiles y las cooperativas no lo son. Con que lean sus respectivas normas reguladoras, verán que el artículo 1.º de ambas les da un trato

idéntico casi literalmente: a las dos se las configura como «sociedades con finalidad económico-social». No precisamos entrar en análisis profundos; sólo basta con decir que ambas asociaciones son definidas en sus normas reguladoras con las mismas palabras. Los argumentos adversos carecen de base.

Otros dicen que en las Sociedades Agrarias de Transformación hay ánimo de lucro y que éste falta en las cooperativas. El argumento es pueril: el lucro no sólo existe cuando se buscan ganancias, sino también cuando se procura aminorar los gastos y esto se da en las cooperativas también. Además, quien conozca el nivel económico de nuestros campos sabe muy bien que en la mayoría de los casos los agricultores y ganaderos se agrupan por pura necesidad, para no perder; lo de ganar, en sentido financiero y mercantil, a veces les queda demasiado lejos, por desgracia.

Tampoco son fundamentales otras diferencias que se quieren apuntar, como:

- Número mínimo de socios, siete en las cooperativas y tres en las Sociedades Agrarias de Transformación, precisamente en atención al carácter modesto y cuasifamiliar de estas últimas.
- Que en las cooperativas sean obligatorios los fondos de reserva y obras sociales y no lo sean en las Sociedades Agrarias de Transformación, lo que no quita para que se incluyan en los estatutos de estas últimas, donde es frecuente encontrar regulados estos fondos.
- Que el principio «un hombre, un voto» de las cooperativas puede ser alterado en las Sociedades Agrarias de Transformación al admitirse el voto proporcional a las aportaciones, lo cual tampoco significa que se rompa la finalidad económico-social que es la prevalente en ambas asociaciones.
- La competencia de inscripción, tutela y asesoramiento de las Sociedades Agrarias de Transformación corresponde al Instituto de Relaciones Agrarias del Ministerio de Agricultura, mientras que en las cooperativas se atribuye a la Dirección General de Cooperación del Ministerio de Trabajo; pero esta es una diferencia puramente administrativa, de ventanilla, que no está muy justificada, por cierto.

Bien se ve que, más que diferencias, se trata sólo de simples facetas que no estorban para nada su equiparación en lo fundamental, que es lo que vamos a ver.

Porque sí son datos esenciales, sobre todo a la hora de justificar un igual trato fiscal, los hechos de que tanto las cooperativas como las Sociedades Agrarias de Transformación sirven a la agricultura de grupo y tienen unos fines económico-sociales idénticos. No hay más que compararlos.

El artículo 97 del Reglamento de Cooperativas de 16 de noviembre de 1978 considera como fines de las cooperativas del campo la adquisición de animales, maquinaria, bienes en general y terrenos destinados a la agricultura, ganadería o bosques, construcción de obras e instalaciones a estos efectos y además conservar, producir, transformar, distribuir, transportar y vender los productos de sus explotaciones, en una enumeración detalladísima, que culmina con la letra f), que contiene un auténtico *numerus apertus*, al decir que se incluyen cualesquiera otros fines que sean propios de la actividad agraria o sean antecedente, complemento o consecuencia directa de la misma.

Estos fines económico-sociales son idénticos a los señalados para las Sociedades Agrarias de Transformación en el artículo 1.º de su Decreto regulador, o sea: «La producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, 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».

Ante la identidad de finalidades que acabamos de ver, opina el Notario FRANCISCO CUENCA ANAYA (5) que, dada la norma básica del Decreto de 21 de mayo de 1970, parece fuera de duda la aplicación del Estatuto Fiscal a las Sociedades Agrarias de Transformación constituidas «para los mismos fines que caracterizan a las cooperativas del campo», según se establece expresamente. De no ser constituidas para estos fines, que les son de esencia, no podrían obtener la calificación favorable y, por lo tanto, no podrían ingresar en el Registro especial creado en el Instituto de Relaciones Agrarias, con lo que no serían Sociedades Agrarias de Transformación, ya que la inscripción es constitutiva.

En definitiva, insistimos en que son mucho más decisivas las paridades que las diferencias. Estas no pasan de lo administrativo, mientras que las analogías son decisivas por haber una absoluta igualdad en la naturaleza y en la finalidad económico-social perseguida por ambas asociaciones.

---

(5) En su trabajo «Notas sobre el régimen fiscal de las S.A.T.», en la *Revista de Estudios Agro-Sociales*, núm. 124, julio-septiembre de 1983, págs. 49 y ss.

## B) INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS VIGENTES

a) *Por la Administración*

No se trata de una interpretación general, ya que hasta ahora no hubo duda en los órganos y Oficinas Liquidadoras sobre la paridad fiscal de cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación, pero conocemos dos documentos bastante dubitativos sobre el particular, de fechas relativamente recientes y queremos resumirlos en lo fundamental.

1. *Informe de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 20 de abril de 1983.*—No es de carácter vinculante y se emite a instancias de la Dirección General de Tributos (6). 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 Sociedades Agrarias de Transformación, en cuya disposición final segunda se declara que las mismas seguirán disfrutando de las exenciones fiscales y beneficios 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*. Entiende el informe que la disposición final segunda del Real Decreto de 1981 ha de calificarse como una simple norma de reenvío que por sí sola no atribuye beneficio fiscal alguno; de ahí que haya que analizar la regulación de cada impuesto para determinar o no la existencia de beneficios fiscales. En el informe que estamos resumiendo no se considera aceptable la equiparación total de las Sociedades Agrarias de Transformación con las cooperativas y destaca como diferencias la de que si en la cooperativa puede no concurrir el ánimo de lucro, éste es esencial en las sociedades civiles, dentro de las cuales, siempre según su opinión, se encuentran las Sociedades Agrarias de Transformación, y, además, dice, el principio mutual quiebra en numerosos casos en las Sociedades Agrarias de Transformación, como se demuestra en el distinto régimen de distribuir pérdidas y ganancias y en el reparto del patrimonio en disolución.

En base a estas supuestas diferencias, se informa que haría falta una norma de rango legal que equipare las Sociedades Agrarias de Transformación a las cooperativas a efectos de tener un mismo régimen

---

(6) El texto íntegro se ha publicado en el *Boletín del Ilustre Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad de España*, núm. 206, noviembre de 1984, páginas 1232 y ss.

tributario, sin que dicha norma exista en la actualidad, pues se entiende que no está vigente el artículo 1.º del Decreto de 21 de mayo de 1970, que declaraba de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización los beneficios previstos para las cooperativas del campo (!).

Pese a este razonamiento de entrada, que se traduce en adversas consecuencias respecto a los impuestos que se estudian, en el apartado VII, último del informe, se da un giro espectacular y queda patente la poca seguridad que la Administración Fiscal tiene en sus afirmaciones. Así, en el expediente de la consulta remitida por la Dirección General de Tributos se pretende señalar la incongruencia que este organismo cree encontrar entre la disposición final segunda del Real Decreto de 1981 y las normas del Estatuto Fiscal, pues en tanto los Grupos y las Sociedades Agrarias de Transformación anteriores a dicho Real Decreto podían redactar sus reglamentos respetando el principio básico del reparto de los beneficios en proporción a las operaciones realizadas, las constituidas después habrán de distribuir forzosamente sus beneficios en proporción a las participaciones sociales, incumpliendo, por tanto, el artículo 7.º del Estatuto Fiscal. Esta circunstancia, según la Dirección General de Tributos, haría imposible aplicar los beneficios fiscales de las cooperativas a las Sociedades Agrarias de Transformación, por lo que entiende que sería nula la citada disposición final segunda y el propio Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas de 19 de octubre de 1981, que, en su artículo 34, A), 9.º, declara expresamente la exención de las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecución de obras y servicios que realicen las Sociedades Agrarias de Transformación.

Por el contrario, la Dirección General de lo Contencioso declara en su informe que, obviamente, no puede estar de acuerdo con la de Tributos en su conclusión de considerar nulas estas disposiciones favorables y dice que en el caso que nos ocupa, la asimilación fiscal se justifica en razón a la proximidad de la naturaleza jurídica de las entidades respectivas, por virtud de un mandato expreso que se extiende sólo al campo tributario. En consecuencia, se dice, el único requisito que en el futuro debe contrastar la Administración tributaria, para atribuir los beneficios fiscales que correspondan, es el de si las Sociedades Agrarias de Transformación 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.

Termina el informe de la Dirección General de lo Contencioso, que se autocalifica de extenso y prolijo, expresando que «sería muy conveniente que en una próxima ley, que podría ser la futura sobre Régimen

Fiscal de las Cooperativas que se cita en la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se abordará la regulación tributaria integral de las Sociedades Agrarias de Transformación».

Y, sin decidirse claramente respecto a otros impuestos, da estas dos conclusiones concretas:

1.<sup>a</sup> Que las Sociedades Agrarias de Transformación tienen los beneficios fiscales reconocidos en el artículo 34 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas de 19 de octubre de 1981 y en el artículo 10 del Texto refundido del Impuesto Industrial, referido este último a la cuota de licencia.

2.<sup>a</sup> Que, excepcionalmente, y en los términos de la disposición transitoria tercera de la Ley, pueden tener derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades siempre que se trate de Grupos Sindicales o Sociedades Agrarias de Transformación constituidos con anterioridad a 1 de enero de 1979 y que hubieran disfrutado o debido disfrutar de beneficios en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

2. *Pregunta formulada por el Senador don Juan Antonio Bolea Foradada al Gobierno (7).*—Tras resaltar la preocupación por el hecho de que algunos órganos de la Administración, con interpretaciones restrictivas, ponen en entredicho el antes generalmente admitido estatus fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación, el Senador citado formula la siguiente pregunta: «¿Queda, a juicio del Gobierno, perfectamente claro que las Sociedades Agrarias de Transformación tienen los mismos beneficios fiscales que las Cooperativas del Campo fiscalmente protegidas o, en otro caso, va a hacer uso de la facultad que le otorga la disposición final primera del Real Decreto de 3 de agosto de 1981, para interpretar o aclarar la disposición final segunda del mismo, concretando cuáles son las exenciones y beneficios fiscales a que la misma se refiere?» La contestación del Gobierno, firmada por el Secretario de Estado con fecha 23 de junio de 1984, 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 parte» en virtud de la reforma fiscal iniciada en 1978 por las nuevas leyes reguladoras de los distintos impuestos.

Respecto al Impuesto de Sociedades, dice que el respeto a los derechos adquiridos que la disposición transitoria tercera, 1, de la Ley 61/1978 consagra, hace que para aquellos grupos, constituidos oficialmente antes del 1 de enero de 1979, vinieren gozando de exención en el Im-

---

(7) *Vide Boletín del Senado*, núm. 206, noviembre 1984, pág. 1232.

puesto de Sociedades por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11, apartado III, del Estatuto de 9 de mayo de 1969, continúen disfrutando de la misma hasta finalizar el plazo de concesión o, en su caso, transcurridos cinco años desde la entrada en vigor de la reiterada Ley 61/1978.

En cambio, se contesta que las Sociedades Agrarias de Transformación 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 que el Tribunal Supremo opina precisamente lo contrario.

Al final, se reconoce un *mea culpa* y se hace una declaración de buenos propósitos al decir textualmente: «Como consecuencia de todo lo hasta aquí expuesto y, conscientes de la situación transitoria que en esta parcela normativa atravesamos, se espera la aparición de una nueva Ley General Cooperativa, así como de una nueva Ley Fiscal que sustituya al Estatuto, en buena parte derogado, habrá que dictar las normas precisas que faciliten la adaptación de las Sociedades Agrarias de Transformación 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, evitando así contradicciones normativas o la existencia de figuras dispares que dificulten la aplicación de un tratamiento tributario común en situaciones análogas». La confesión no puede ser más paladina.

#### b) *Por la jurisprudencia*

Aquí se reconoce de un modo tajante la equiparación de las Sociedades Agrarias de Transformación y las cooperativas, precisamente en materia del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Son dos las sentencias que conocemos y que vamos a resumir:

1. *Sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de marzo de 1976* (8).—Los hechos se concretan en que determinados hermanos, constituidos en Grupo Sindical de Colonización compraron una finca para explotación en común, solicitando en la escritura, otorgada en 1972, la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. La Oficina Liquidadora giró, a cargo del Grupo, una liquidación, que fue reclamada ante el Tribunal Provincial y éste desestimó, confirmando la liquidación positiva. Contra dicha resolución los interesados

(8) Se publicó íntegramente su texto en la *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 540, septiembre-octubre de 1980, págs. 1296 y ss.

interponen recurso de alzada, solicitando de nuevo que se aplique la exención.

El Tribunal Central estimó el recurso, anulando la liquidación por varios considerandos, en los que estudia extensamente toda la normativa anterior, que ahora no hace al caso. Recogemos los considerandos que interesan y que son los números 6 y 8:

«Considerando que, en cumplimiento de lo prevenido en el artículo 230, 6, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 se elaboró y publicó un nuevo Estatuto Fiscal de las Entidades Cooperativas, mediante el Decreto de 9 de mayo de 1969, de cuya disposición son de destacar especialmente: 1.º El mantenimiento, en su artículo 1.º, de la clasificación, a efectos tributarios, de las Cooperativas protegidas y no protegidas. 2.º La definición de las Cooperativas protegidas del campo, en su artículo 6.º, a), y la enumeración de las condiciones que deberían reunir para disfrutar de los beneficios fiscales. 3.º El reconocimiento, en el artículo 11, de las exenciones otorgadas a las Cooperativas protegidas, tanto en favor de los actos de constitución, unión, modificación o disolución de tales entidades como en favor de los actos y contratos mediante los cuales adquieran bienes inmuebles o derechos, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el impuesto».

«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, de 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 contienen 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. *Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1984.*—Ha sido dictada recientemente y después del Real Decreto 1776 de 3 de

agosto de 1981, por lo que se refiere ya expresamente a las Sociedades Agrarias de Transformación. Es de la Sala 3.<sup>a</sup> de lo Contencioso-Administrativo y su Ponente fue el Magistrado excelentísimo señor don JOSÉ MARÍA RUIZ-JARABO FERRÁN.

El Tribunal Provincial de Zaragoza estimó, el 15 de febrero de 1982, la reclamación deducida por el Grupo Menor de Colonización número 17.717 contra liquidación practicada a su cargo por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, con motivo de la compra de un inmueble por el Grupo recurrente. Interpuesto recurso de apelación por el Abogado del Estado en nombre de la Hacienda Pública, el Tribunal Supremo lo desestima, confirmando la exención tributaria.

Aunque sean algo extensos los considerandos, los transcribimos en aras de recoger íntegramente la rotundidad de su doctrina:

«Considerando: Que como problema de fondo se cuestiona por el representante de la Administración apelante la aplicación al Grupo Menor de Colonización recurrente en la primera instancia, de los beneficios fiscales señalados en el artículo 65, 1, 5.º, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a tenor del cual están exentas las adquisiciones de bienes inmuebles o derechos por las cooperativas protegidas, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el impuesto, beneficios también reconocidos en el artículo 11, I, b), del Estatuto Fiscal de las Cooperativas, aprobado por Decreto 888/1969, de 9 de mayo, alegándose por la aludida parte apelante, como motivo de oposición a la concesión de los beneficios indicados al Grupo de Colonización mencionado, el no haberse acreditado por éste la concurrencia en el mismo de las circunstancias determinantes de su condición de entidad «protegida», es decir, el no haberse probado su total equiparación a las cooperativas del campo a las que sí se reconocen los beneficios fiscales en cuestión.

Considerando: 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 estudiado, 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 del régimen anteriormente vigente en relación con los beneficios fiscales, según se deduce del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, regulador de las Sociedades Agrarias de*

*Transformación*, denominación que comprende los antiguos Grupos Sindicales de Colonización, asimilación la antes mencionada que resulta procedente en el presente supuesto, atendiendo al propio Reglamento de Grupo de Colonización sujeto activo del presente proceso, aprobado en el año 1977 por el Director Nacional de la Obra Sindical de Colonización, para la genérica actividad de 'explotación común de tierras y ganados', aunque sustancialmente su actividad sea ganadera, Grupo de Colonización en el que concurren los requisitos o condiciones exigidos en el Decreto 888/1969 para la aplicación de la exención cuestionada, en cuanto se refiere a la adquisición de una finca precisamente para el desarrollo de los fines sociales y estatutarios de dicho Grupo, adquisición a la que indebidamente se le denegó, sin embargo, por la Administración Tributaria, la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales expresamente solicitada al presentar el documento público correspondiente a dicha adquisición, en resolución revocada en la sentencia apelada, lo que es jurídicamente correcto, toda vez que, si en el artículo 12 del precitado Decreto de 9 de mayo de 1969, se establece que el disfrute de las exenciones fiscales nace de pleno derecho, siempre que se den en las cooperativas las circunstancias determinantes de su condición de «protegidas», al Grupo de Colonización solicitante de la exención debe reconocérsele la indicada condición de entidad «protegida», tal como se deduce del cumplimiento en la misma de los requisitos exigidos en el Decreto 888/1969, por cuanto adquirió la finca cuya adquisición es objeto de este proceso, tal como ya establecimos anteriormente, para los fines sociales y estatutarios de dicho Grupo y porque, además, la base imponible de cada asociado del aludido Grupo de Colonización no alcanza el límite de 125.000 pesetas reglamentariamente establecido, en cuanto a la Contribución Rústica, en el artículo 6.º del Decreto mencionado, circunstancias igualmente destacadas en su efectivo cumplimiento en la sentencia apelada, lo que determina la procedencia de conceder a la entidad recurrente en la primera instancia los beneficios fiscales a que venimos aludiendo».

La doctrina jurisprudencial no puede ser más clara y contundente respecto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y no tenemos duda que igual sería si se planteasen cuestiones respecto a los demás beneficios fiscales, con equiparación total entre Cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación.

## C) UNA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DECISIVA

No tenemos que aclarar que entre las dos diversas interpretaciones administrativa y jurisprudencial, que hemos reseñado, nos quedamos con la última, no sólo por su mayor eficacia y valor práctico, sino porque es la postura más irreprochable y sensata.

Dentro de la interpretación puramente científica, todos sabemos que la doctrina tradicionalmente admitida acude, para conocer el verdadero sentido de las normas, a los clásicos elementos gramatical, lógico, histórico y sistemático. A lo largo de nuestra exposición han ido quedando claros los argumentos favorables a una equiparación entre las cooperativas y las Sociedades Agrarias de Transformación en materia de beneficios fiscales en razón a la existencia de unas normas que arrancan de una categoría legal originaria, en las que además de literalmente, con toda lógica, se reconoce dicho trato fiscal favorable por igual a ambas asociaciones. Estos elementos literal y lógico quedan tan patentes que incluso la propia Administración, como hemos visto, admite que el Decreto de 1970, reafirmado por el Real Decreto de 1981, es de aplicación obligatoria, por formar parte de nuestro ordenamiento vigente y no haber sido declarada nunca su ilegalidad.

Lo mismo nos dice el criterio histórico. Arrancando desde la Ley de Exenciones de 1906, pasamos a la Ley de Bases de Colonización Interior de 26 de diciembre de 1939, que en su artículo 35 reconocía reducciones fiscales a las «entidades colonizadoras» en general. Después hemos visto que todas las disposiciones siguientes, incluyendo la Ley de Reforma Tributaria de 1964, han concedido, indistintamente, junto a las cooperativas, bonificaciones a las agrupaciones societarias constituidas para el cumplimiento de los mismos fines económico-sociales.

Pero hay más. El artículo 3.º del Código Civil de general aplicación, nos da las pautas precisas al decir que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y *la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas*, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas. Esta pauta legal constituye un indudable acierto, a juicio del Profesor ALBALADEJO (10), pues el elemento sociológico es el criterio principal que debe presidir cualquier tarea interpretativa, para atribuir a las normas el sentido postulado por la realidad social del tiempo en que se actúa.

Todo el conjunto sistemático de elementos interpretativos y en especial este factor sociológico lo consideramos decisivo, pues nos confirma

---

(10) En su obra *Derecho civil*, vol. I, Barcelona, 1983, pág. 167.

en la opinión de que no hay motivos para romper la equiparación fiscal entre cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación que hasta ahora se ha venido reconociendo generalmente.

Ante el ingreso en la Comunidad Económica Europea, la agricultura de grupo, que ya era muy conveniente a los intereses de la economía nacional, se hace imprescindible y necesaria y este factor sociológico debe disipar toda duda.

Los agricultores participan en la generación de riqueza en la fase primaria o de producción, porque hasta ahí llegan fácilmente, por muy modestos que sean. Pero para salir de esa fase de simple subsistencia a la de competencia y apertura de mercados necesitan costosos elementos, como semillas selectas, fertilizantes, maquinaria especializada, energía cada vez más cara, créditos y otros elementos que resultan inalcanzables para economías individuales.

No se nos diga, por favor, que si hay o no ánimo de lucro; más bien se trata de afrontar unas realidades del mercado, paliando pérdidas y evitando ahogos. No hay un deseo de atesorar riquezas, sino de la absoluta necesidad de agruparse, ya sea en cooperativas o en Sociedades Agrarias de Transformación, según la forma que mejor se adapte, para que los agricultores y ganaderos puedan transformar y comercializar sus productos sin que pasen a otros sectores las plusvalías que generan. Como dice CUENCA ANAYA (11), este es el gran problema, el drama de dimensión mundial con que se enfrenta la agricultura; por ello deben protegerse sin paliativos las formas asociativas que permitan a los modestos agricultores aislados unir sus esfuerzos. La política de protección a la agricultura de grupo, afirmada constantemente en textos y declaraciones, según los cuales las Sociedades Agrarias de Transformación están protegidas en los aspectos fiscales y crediticios, debe ser realmente tenida en cuenta como criterio de interpretación decisivo, elevando a la categoría normativa esa *communis opinio* que es un auténtico uso social con valor de fuente jurídica.

## V. BENEFICIOS ACTUALES DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACION

Considerando básica, según el propio Tribunal Supremo y lo que llevamos dicho, la remisión del Decreto de 21 de mayo de 1970 a los preceptos del Estatuto Fiscal de las Cooperativas, entendemos que las Sociedades Agrarias de Transformación protegidas gozan de sus mismos

---

(11) En su trabajo citado en la nota 5.

beneficios. Los vamos a señalar, poniendo en relación el artículo 11 de dicho Estatuto con las normas contenidas en las nuevas leyes reguladoras de los distintos impuestos que nos afectan.

#### A) IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Está regulado por el Texto Refundido de 21 de junio de 1980 y su Reglamento es de 29 de diciembre de 1981. En el apartado B) del artículo 48 de la Ley, en su número 12, se consideran exentas: «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». No habremos de insistir en que también deben entenderse beneficiadas las Sociedades Agrarias de Transformación protegidas, de acuerdo con la equiparación del Decreto de 21 de mayo de 1970.

La Junta Consultiva del Régimen Fiscal de Cooperativas, en Acuerdo de 5 de febrero de 1980, explica que esta exención se basa en los beneficios sociales que comportan estas asociaciones que no persiguen un fin privado (12).

Señalemos que el Estatuto Fiscal consideraba también exenta la extinción de estas asociaciones, mientras que tal acto no se incluye en la nueva Ley del Impuesto, por lo cual se ha de considerar actualmente sujeto.

#### B) IMPUESTO DE SOCIEDADES

Se rige actualmente por la Ley de 27 de diciembre de 1978, cuya disposición final tercera deroga todas las normas legales y reglamentarias que hasta entonces habían regulado este impuesto, por lo que debemos entender sin valor lo dispuesto en los artículos 11 y 14 del Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 1969. Ahora bien, la Ley de este Impuesto concede un trato especial nuevo a las cooperativas que creemos debe aplicarse a las Sociedades Agrarias de Transformación en virtud del criterio de asimilación que defendemos. Consiste en la bonificación del 50 por 100 de la cuota que establece el artículo 25, 3.º, a), respecto a la parte de ingresos que correspondan a los rendimientos de las explotaciones.

---

(12) Puede verse en el libro de LUIS ESTEBAN: *Las cooperativas y su régimen tributario*, citado por JOSÉ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ en *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, libro editado por el Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad, Madrid, 1985, pág. 486

La cuestión surge al señalar cuál es el tipo sobre el que ha de aplicarse esta bonificación. En la Ley de Presupuestos para 1985 se establece un tipo del 35 por 100 como general para las sociedades y hay quienes creen que sobre este 35 por 100 se debe hacer la bonificación dicha del 50 por 100 (13).

Puesto que la disposición final segunda del Decreto 1776/1981, regulador de las Sociedades Agrarias de Transformación, dice que éstas «continuarán» disfrutando de los beneficios que tuvieran, aceptamos la opinión de CUENCA ANAYA de que el tipo básico para aplicar la bonificación debe ser el del 18 por 100, que es el de las cooperativas; o sea, que las protegidas deben pagar, en definitiva, el tipo del 9 por 100.

Señalamos, además, a título transitorio, que, según la disposición tercera de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades, las Sociedades Agrarias de Transformación protegidas, constituidas antes de su entrada en vigor, han podido seguir gozando de la exención total del impuesto hasta el 1 de enero de 1984, o sea, cinco años después del comienzo de la vigencia de esta Ley.

#### C) IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE LAS EMPRESAS

El nuevo Reglamento, aprobado por Real Decreto 2609/1981, de 18 de octubre, menciona de modo expreso a las Sociedades Agrarias de Transformación, al declarar operaciones exentas, en el número 9 de su artículo 34, «las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecuciones de obras y servicios que celebren las cooperativas fiscalmente protegidas entre sí o con sus miembros. Esta exención no alcanza a las operaciones celebradas con personas que no sean miembros de las cooperativas, ni tampoco a las importaciones. Tienen la naturaleza de cooperativas fiscalmente protegidas, a los efectos anteriormente indicados, las enumeradas en el artículo 6.º del Estatuto Fiscal de las Cooperativas, promulgado por Decreto 888/1969, de 9 de mayo, y en los artículos 1.º y 3.º del Real Decreto 1855/1978, de 29 de junio, que no hayan perdido esta condición por haber incurrido en alguna de las causas generales o especiales de pérdida de los beneficios fiscales, que se enumeran en los artículos 7.º, 8.º y 9.º del mencionado Estatuto. La exención será aplicable a las operaciones que realicen las Sociedades Agrarias de Transformación fiscalmente protegidas con sus miembros».

---

(13) Esta es la opinión de CARMEN BOTELLA GARCÍA LASTRA, Inspectora Financiera y Tributaria, en su trabajo «Problemas derivados de la tributación de los antiguos Grupos Sindicales de Colonización y Sociedades Agrarias de Transformación», en *Crónica Tributaria*.

CUENCA ANAYA, en su trabajo tan citado, resalta que este precepto tiene un especial interés por lo siguiente:

1.º Es la única norma fiscal que contiene una referencia expresa y precisa a las Sociedades Agrarias de Transformación. Es natural, puesto que las demás normas que tratan el tema son anteriores a esta denominación.

2.º Usa claramente la expresión «Sociedades Agrarias de Transformación fiscalmente protegidas».

3.º Al contenerse esta referencia en el mismo párrafo donde se fijan las condiciones para la protección fiscal de las cooperativas, parece evidente que las Sociedades Agrarias de Transformación deberán reunir las mismas condiciones para merecer este título favorable.

4.º Al ser el Reglamento del Impuesto General del Tráfico de Empresas (19 de octubre de 1981) posterior al Real Decreto regulador de las Sociedades Agrarias de Transformación (3 de agosto del mismo año), puede generalizarse su criterio de equiparar las Sociedades Agrarias de Transformación con las cooperativas y aplicarse a otros impuestos, considerando este reconocimiento como una especie de interpretación auténtica de la legislación anterior que reconocía la igualdad sin reserva alguna.

#### D) IMPUESTO INDUSTRIAL

Tal como reconoce expresamente el informe de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, que antes hemos resumido, el artículo 10 del Texto Refundido de Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales menciona a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas y las entidades que, a efectos tributarios, estén equiparadas a ellas. Y esta norma está vigente, ya que sólo se derogó expresamente por la Ley de 8 de septiembre de 1978 la parte correspondiente a la cuota por beneficios del Impuesto Industrial. Y, por tanto, esta derogación no afecta a la bonificación del 95 por 100 reconocida en el citado artículo 10 para la Licencia Fiscal, sin que tampoco sea trascendente el cambio de naturaleza operado en el tributo, que ha pasado a ser un tributo local de carácter real por imperativo de la Ley antes citada.

Si la misma Administración lo reconoce de modo expreso, no hay ningún problema en este punto.

#### E) IMPUESTOS MUNICIPALES Y PROVINCIALES

El último párrafo del artículo 11 del Estatuto Fiscal, tan citado, hace una referencia general al establecer que «las exenciones y bonificaciones citadas alcanzarán, en su caso, a los recargos provinciales y municipales».

De aquí se colige que es lógico que si el Estado concede beneficios fiscales en sus impuestos, el trato favorable se extienda a las participaciones que en cada uno de ellos correspondan a la provincia o municipio donde radique la explotación agraria «protegida» y con el mismo alcance.

En cambio, no contiene el Estatuto ninguna exención o bonificación respecto a los tributos esencialmente provinciales o municipales, cuya importancia puede a veces ser estimable. También carece de disposiciones de este tenor la recientísima Ley de Bases del Régimen Local de 1985, aunque, naturalmente, tampoco prohíbe que estas entidades puedan acordarlas si lo consideran conveniente. En consecuencia, aunque no sea esto frecuente, conviene estudiar las correspondientes ordenanzas fiscales de ámbito local por si existiese algún beneficio aprovechable.

#### IV. PERSPECTIVAS

##### A) EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Aún es pronto para saber cómo repercutirá este nuevo impuesto en nuestras agrupaciones agrarias y no tenemos más elemento de juicio que un borrador de anteproyecto, el cual, por supuesto, puede sufrir múltiples modificaciones hasta convertirse en ley (14).

El nuevo impuesto, que parece puede empezar a aplicarse a partir del 1 de enero de 1986, supone una reordenación de la imposición indirecta de nuestro sistema tributario, absorbiendo principalmente el actual Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, pero dejaría subsistente el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El Impuesto sobre el Valor Añadido sujetará todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades empresariales y profesionales, tanto las efectuadas a título oneroso como lucrativo, e incluso algunos que no impliquen transferencias a terceros, como el autoconsumo.

La lista de exenciones de las normas de armonización comunitaria sería una modificación importante de los actuales beneficios fiscales del Impuesto de Tráfico de Empresas. De momento no hay bonificación alguna respecto a cooperativas o agrupaciones, por lo que se avecina una nueva poda para todos. Para que no haya dudas, en la disposición final tercera se dice que los beneficios fiscales establecidos con anterior-

---

(14) Publicadas la Ley de 2 de agosto de 1985 y un Reglamento de 30 de octubre siguiente, se mantienen en esencia las líneas apuntadas para el nuevo Impuesto. Esta nota es, naturalmente, posterior a la exposición de la conferencia.

ridad no producirán efectos en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En los tipos impositivos se aplica el más benévolo, o sea el 6 por 100, a los bienes y servicios de carácter social, entre los que están los que más directamente nos afectan, como son los productos destinados a la ali-

mentación humana o animal y los animales y vegetales destinados a la obtención y reproducción de productos alimenticios.

Se prevén dos regímenes especiales que pueden interesarnos:

1. Para las pequeñas empresas, en los casos en que la cifra del negocio sea inferior a los 50 millones de pesetas, se establece un sistema simplificado cuyas especialidades consistirán en la aplicación de un régimen de estimación objetiva de cuotas tributarias y en la reducción de las obligaciones de índole contable y registral.

2. Para la agricultura y ganadería hay también un régimen especial, aunque no alcanza a las agrupaciones, pues el artículo 55 del anteproyecto sólo lo declara aplicable a las personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas y únicamente para actividades de carácter primario, o sea, de producción, excluyéndose las operaciones de transformación y comercialización.

En resumen, el Impuesto sobre el Valor Añadido no parece favorecer a la agricultura asociativa, pues el tipo benéfico del 6 por 100 se da a toda la alimentación en general, sin atender a otros miramientos.

## B) LAS NUEVAS REGULACIONES

Dos fenómenos importantes se han producido, que son el ingreso en el Mercado Común Europeo y la nueva organización automática de España, que pueden tener consecuencias importantes en las futuras regulaciones de la materia que estudiamos.

1. En cuanto a lo primero, nos limitamos a recordar que el artículo 39 del Tratado de Roma considera como objetivos de la política agrícola común:

- a) Incrementar la productividad agrícola, fomentando el progreso técnico, asegurando el desarrollo racional de la producción agrícola, así como el empleo óptimo de los factores de producción, en particular de la mano de obra.

- b) Garantizar así un nivel de vida equitativo a la población agrícola, en especial mediante el aumento de la renta individual de los que trabajan en la agricultura.

2. Respecto al papel de las Comunidades Autónomas, lo resalta el Notario y agrarista ALBERTO BALLARÍN en uno de sus últimos trabajos (15), donde comenta sus Estatutos en materia agraria. Dice que la competencia que les atribuye la Constitución ha sido recibida plenamente. Comenta que el Estatuto de Extremadura cita de modo expreso, entre sus competencias agrícolas y ganaderas, a las Sociedades Agrarias de Transformación; los demás Estatutos no recogen nominativamente esta figura, pero sí han recibido sus competencias. Así ocurre con Cataluña, a la que se han transferido, por Real Decreto 224/1985, de 6 de febrero, y el País Vasco, que recibió la transferencia por Real Decreto 3177/1982, de 15 de octubre y ya ha dictado un Decreto de 14 de marzo de 1983, creando el Registro de Sociedades Agrarias de Transformación de dicha región.

Ambos fenómenos, el comunitario europeo y el autonómico, deben influir en el problema que nos preocupa. Si se trata de favorecer la producción y elevar el nivel de vida de los agricultores, tanto las normas comunitarias como las autonómicas deben reflejar esta preocupación y traducirla en realidades.

Si las Comunidades Autónomas han recibido la cesión de los tributos y son competentes en materia de Sociedades Agrarias de Transformación, tienen en sus manos los instrumentos necesarios para demostrar que es cierto el interés por estos vitales problemas.

### CONCLUSION

La Ley General Tributaria declara expresamente, en su artículo 4.º, que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

Así, junto a la finalidad recaudatoria y puramente financiera del impuesto, puede y debe resaltarse la finalidad de ordenamiento, de redistribución de la riqueza nacional, llamada a asumir un papel cada vez más preponderante para obtener los objetivos deseables en la política agraria.

En base a esto, hemos expuesto nuestras necesidades y nuestras

---

(15) «Nuevas realidades en el Derecho Agrario», en *Revista de Estudios Agro-Sociales*, núm. 130, enero-marzo 1985, págs. 221 y ss.

razones, que la jurisprudencia apoya claramente. Esperemos que la Administración Fiscal sea del Estado, sea de las Comunidades Autónomas, sepa aplicar este principio enunciado por la Ley General Tributaria y reconocer que nuestra postura es del todo razonable.

FRANCISCO CORRAL DUEÑAS  
Registrador de la Propiedad