

Trato fiscal de la agricultura asociativa^(*)

SUMARIO: I. *Consideraciones generales*.—II. *Normas reguladoras*: A) Precedentes y evolución. B) Disposiciones vigentes.—III. *Reglas tributarias*: A) Asociaciones beneficiarias: a) Cooperativas. b) Sociedades laborales. c) Uniones de cooperativas. d) Grupos Sindicales de Colonización. e) Otras formas asociativas. B) Requisitos para la protección fiscal: a) Personales y reales. b) Formales.—IV. *Beneficios de las entidades «protegidas»*: A) Impuestos directos: a) Impuesto de Sociedades. b) Impuesto sobre las Rentas del Capital. c) Impuesto Industrial. d) Contribución Territorial, Rústica y Pecuaria. B) Impuestos indirectos: a) Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. b) Impuesto de Tráfico de Empresas. C) Impuestos municipales y provinciales: a) Recargos en los Impuestos estatales. b) Impuestos o arbitrios locales propiamente dichos.—V. *Cooperativas «no protegidas»*: A) Delimitación. B) Tratamiento fiscal: a) Impuesto de Sociedades. b) Impuesto sobre Rentas del Capital.—VI. *Otros gastos y cargas no fiscales*: A) Titulación e inscripción: a) Honorarios notariales. b) Honorarios registrales. B) Seguridad Social. C) Tasas y cuotas.—VII. *Conclusión*.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Es principio básico y bien conocido de todo sistema fiscal moderno que la tributación, aparte su fin normal de proporcionar los ingresos precisos para el funcionamiento de la organización pública, debe pretender, y a veces consigue, otros efectos bastante importantes y aún decisivos para la mejor distribución de la riqueza y de la renta. Cuando el Estado presta determinados servicios a quienes, necesitando, no pueden sufragarlos, obteniendo su costo por otro lado mediante impuestos que recaen sobre los

(*) Ponencia leída en el Centro Regional de Estudios Hipotecarios de Albacete el 11 de noviembre de 1976.

mejor dotados, no cabe duda que los tributos muestran entonces su faceta social que los justifica plenamente, haciéndolos más soportables subjetivamente.

Tampoco descubriremos el Mediterráneo si ponemos, por otra parte, de manifiesto la escasa rentabilidad de gran número de explotaciones rurales, que resalta mucho más comparándola con el sector industrial o el de servicios. Por ello la agricultura de grupo, que trata de reducir costes, modificar estructuras y paliar pérdidas, es una de las palancas a que es preciso acudir para la tarea ineludible de remediar la crisis de estas escuálidas economías campesinas.

Y, por tanto, si es preciso levantar tal precaria situación de los hombres del agro, pocos medios más idóneos se podrán encontrar que la protección y el apoyo estatales decididos a estas figuras asociativas que, aunando esfuerzos, aportan patrimonio y trabajo—vidas, en suma, dedicadas al campo—para conseguir como premio bien merecido unas mejoras humanas indiscutibles. La Administración, como no podía menos, aceptó, según veremos, tales postulados, concediendo un trato fiscal favorable a estas empresas; pero no bastan las exenciones inorgánicas e improductivas, llenas de limitaciones, que se han venido otorgando como beneficios más bien esporádicos, sin orden ni concierto y con no pocas lagunas a veces.

El Estado, dice el artículo 52 de la Ley General de Cooperativas, asume como función de interés social la promoción, estímulo, desarrollo y protección del movimiento cooperativo en todas sus formas. Para que este compromiso salga de la letra de la Ley y se plasme en el terreno de la realidad, uno de los canales más eficaces debe ser, sin duda, la protección fiscal, tanto en atención a la condición general modesta de los interesados como la índole de unas actividades necesarias al bien común por ser imprescindibles para la producción de alimentos.

Por eso, al exponer de modo breve el régimen vigente, queremos expresar a la vez el deseo de que se acentúe la tendencia de orientar la política fiscal en esta materia en sentido social y económico con el fin de otorgar la debida protección a los hombres que se agrupan para cultivar el campo, merecedores de una mejor suerte en la distribución de la riqueza y de la renta, por su esfuerzo y buena voluntad. Aquí, como pocas veces, el impuesto puede y debe ser un poderoso cauce de estímulo e incentivos, desempeñando el importante papel de garantía y acicate a la hora de asociarse para crear explotaciones viables y, mejor, rentables.

II. NORMAS REGULADORAS

A) PRECEDENTES Y EVOLUCIÓN

Aunque genéricamente podría encontrarse algún atisbo normativo a finales del siglo pasado respecto a las 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 ésta fue en verdad su consecuencia más importante: El artículo 6.º declaraba exentos de los impuestos de timbre y derechos reales la constitución, modificación, unión o disolución de sindicatos agrícolas, así como los actos y contratos en que éstos intervinieran como parte, siempre que tuvieran por objeto directo cumplir, según los respectivos estatutos, alguno de los fines sociales que en el artículo 1.º de la propia Ley se enumeraban. Respecto a las instituciones basadas en la mutualidad dentro del sindicato, sólo se sujetaban al impuesto de utilidades los dividendos de beneficios que repartieran a los asociados.

Tanto la Ley de Cooperativas de 4 de septiembre de 1931, promulgada por la Segunda República, como la de 27 de octubre de 1938, que derogaba la anterior, desconocieron prácticamente la problemática fiscal del fenómeno asociativo. Por tanto, se ha venido manteniendo vigente el sistema elemental de la vieja Ley de Exenciones, pues, aunque ésta fue derogada por la Ley de 2 de septiembre de 1941, integradora en la Organización Sindical de las anteriores formas asociativas, se dejan expresamente a salvo «los beneficios atribuidos a los sindicatos agrícolas por la Ley de 28 de enero de 1906», de los cuales podrán seguir gozando.

La Ley de Cooperativas de 2 de enero de 1942, la de más larga vigencia, pues ha sido sustituida hace poco, en su escueta exposición de motivos dedicó a la materia una telegráfica alusión («Se recogen las exenciones concedidas por el Estado liberal, sin aumentarlas») y un artículo, el 31, no mucho más extenso: «Las sociedades cooperativas... seguirán disfrutando de los beneficios de orden fiscal y exenciones de cualquier clase que tuvieron concedidos a la publicación de esta Ley,

así como los determinados en la Ley de 28 de enero de 1906 para los sindicatos agrícolas». Y punto; así de escueto. Y el artículo 21 del Reglamento de Cooperación de 1943, aunque parece querer ampliarlo, se limita a casi copiar el veterano artículo 6.º de la Ley de Exenciones de 1906, con lo que dejó el asunto tal como estaba.

El sistema adoptado, aparte de la dificultad práctica que supone tener que buscar preceptos repartidos por leyes o disposiciones dispersas, adolecía aún más de un peligroso defecto, y era que al irse regulando o reformando cada uno de los impuestos en particular se rozaba con frecuencia el ámbito exento o bonificado de las asociaciones agrarias, y esta «manía recaudatoria», junto a la poco edificante contradicción legislativa, provocaba una inseguridad insostenible, fuente de litigios jurídico-fiscales enojosos y de algún costo.

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, constituyó, y por eso resaltamos su importancia, la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas, que debía emitir informe en las cuestiones planteadas, quedando, hasta la resolución del expediente, paralizado el curso del mismo e interrumpidos los plazos. El carácter mixto de esta Junta (representante de Hacienda, del Ministerio de Trabajo y de la Obra Sindical de Cooperación) y el efecto paralizante de su intervención respecto a sanciones y recargos, fueron bien acogidos, constituyendo en la práctica una garantía apreciable en esta materia.

El Estatuto Fiscal de las Cooperativas, dictado por Decreto de 9 de abril de 1954, fue la primera disposición que reguló orgánicamente las normas sobre bonificaciones y exenciones fiscales de estas figuras asociativas, señalando los requisitos y el alcance de la protección, lo que supuso un gran paso en aras de la claridad y sistematización. Este Estatuto se hizo extensivo a los Grupos Sindicales de Colonización por Decreto de 17 de diciembre de 1959.

B) DISPOSICIONES VIGENTES

El nuevo planteamiento impositivo introducido por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 hacía necesaria una revisión y puesta al día de la normativa existente. Así, se ordenaba en el número segundo del artículo 230 la adaptación a la Ley de los distintos regímenes especiales, en particular el de los Grupos Sindicales de Colonización, y en el número sexto del mismo artículo se ordenaba el establecimiento de un nuevo Estatuto Fiscal de las entidades cooperativas, acomodando a su especial naturaleza los preceptos de esta Ley.

Tanto el expreso mandato superior como la publicación durante los años 1966 y 1967 de los textos refundidos reguladores de los distintos impuestos hicieron necesaria la esperada aparición de la nueva norma.

Y por Decreto de Hacienda número 888, de 9 de mayo de 1969, se promulga el nuevo y vigente Estatuto Fiscal de las Cooperativas, también aplicable a los Grupos Sindicales de Colonización, como veremos, al que dedicaremos nuestro estudio.

Por último, reseñemos que la Ley General de Cooperativas de 19 de diciembre de 1974 confirma en su artículo 62 que «las entidades cooperativas continuarán disfrutando de las exenciones fiscales y beneficios de cualquier clase que tuvieran reconocidos o que en el futuro se les concedan, sin perjuicio de los que puedan corresponderles igual que a las sociedades de derecho común».

Veamos, pues, el sistema vigente.

III. REGLAS TRIBUTARIAS

A) ASOCIACIONES BENEFICIARIAS

En el ámbito rural podemos señalar como tales:

a) *Cooperativas*.—Es la figura más frecuente y que se puede tomar como típica en la regulación del trato fiscal a la agricultura de grupo, configurándose en el artículo 1.º de su Ley General reguladora como la sociedad que realiza, en régimen de empresa en común, cualquier actividad económico-social lícita para la mutua y equitativa ayuda entre sus miembros y al servicio de éstos y de la comunidad.

Ya hemos visto cómo el artículo 62 de la misma Ley reafirma su postura tributaria favorable, regulada en el Estatuto Fiscal, que hemos de analizar con detalle más adelante.

b) Las *sociedades laborales*, que van apareciendo cada vez con mayor frecuencia en el campo, a las que la Disposición Final segunda de la Ley de Cooperativas concede los mismos beneficios tributarios cuando están integradas exclusivamente por trabajadores receptores de préstamos del Fondo Nacional de Protección al Trabajo. Los términos de este trato favorable están pendientes de fijación por el Gobierno, pero entendemos que mientras tanto serán aplicables, con adaptaciones, las reglas del Estatuto Fiscal de las Cooperativas. Un supuesto típico serían los créditos obtenidos por estas sociedades laborales para explotar y mejorar los «huertos familiares» adjudicados por el I. R. Y. D. A. a los obreros de las grandes zonas o núcleos de su actuación.

c) *Uniones de cooperativas.*—Las cooperativas que concentren sus empresas por fusión o absorción o por constitución de otras de segundo o ulterior grado, así como mediante uniones temporales, disfrutarán, según el artículo 62-Dos de la Ley de Cooperativas, de todos los beneficios otorgados para actos semejantes en la legislación sobre agrupación y concentración de empresas. Esta legislación, que arranca del artículo 135 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 y sigue con la Ley de 28 de diciembre de 1963 sobre Asociaciones y Uniones de Empresas, se refiere a los actos de constitución de sociedades e integración de empresas agrícolas (entre otras) cuando tales actos de concentración, sin tener carácter de monopolio, beneficien a la economía nacional. Se manifiesta en la bonificación, en el Impuesto de Sociedades, que veremos, y en la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales; en cuanto a las aportaciones, incluso por fusión, a estas asociaciones, y en sus contratos preparatorios, y las transmisiones que por disolución y liquidación de sociedades se produzcan cuando se adjudiquen sus bienes a otra sociedad (art. 65-1-54 del Texto Refundido de este último impuesto). El artículo 50 de la Ley de Cooperativas regula las agrupaciones y conciertos de las mismas y el Estatuto Fiscal declara aplicables a las uniones lo dispuesto para las cooperativas protegidas; y para el caso de concurrir con otras que no lo sean, se señala en el artículo 10 que los beneficios fiscales del Estatuto sólo alcanzarán a la parte proporcional correspondiente a las actividades u operaciones realizadas con las primeras.

d) *Grupos Sindicales de Colonización.*—El reconocimiento legal arranca de la Ley de Colonización de Interés Local de 1940, y su nacimiento respondió a la necesidad de dar vida a agrupaciones de agricultores con finalidades concretas, habiendo sido objeto de varias reglamentaciones fragmentarias. Entre éstas señalemos la Orden del Ministerio de Agricultura de 5 de julio de 1941, aprobando el modelo de reglamento, de una gran flexibilidad y menor exigencia de requisitos que a las cooperativas, lo que ha permitido el fácil funcionamiento y la proliferación de los Grupos Sindicales. En base a la vieja Ley de los Sindicatos Agrícolas de 1906, los Grupos venían gozando de un régimen fiscal favorable, equiparado al de las cooperativas, por considerarlos agrupaciones de análoga naturaleza, lo que se confirmó por el Decreto de 17 de diciembre de 1959 que les aplicaba el Estatuto Fiscal de las cooperativas de 1954.

Y si la Ley de Reforma Tributaria de 1964 pareció tratar en apartados distintos y de modo desigual la adaptación de sus normas a los regímenes fiscales especiales de ambas figuras asociativas, las dudas han

concluido con el Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, que declara aplicables los preceptos dictados para las cooperativas del campo en el Decreto de 1969 a los Grupos Sindicales de Colonización constituidos con los mismos fines que aquéllas.

Para obtener dichos beneficios, los Grupos han de cumplir todos los requisitos y obligaciones formales en los mismos términos que se exigen a las cooperativas.

e) *Otras formas asociativas.*—La existencia de pluralidad de empresas asociativas y comunitarias, aparte las citadas de la cooperativa y el Grupo, tiene en nuestra patria no sólo honda raíz histórica (como demostraron en sus estudios COSTA y ALTAMIRA), sino espléndida realidad, mostrada en una variadísima gama. Desde la comunidad familiar, parroquial o municipal, pasando por las asociaciones o agrupaciones de tipo sindical (magníficamente estudiadas por FRANCISCO LUCAS en su trabajo «Relaciones asociativas-no societarias en la agricultura española»), hasta las sociedades civiles o mercantiles, no muy frecuentes ni adecuadas al ámbito rural, hay un amplio escaparate en el que aún puede teóricamente colocarse en el futuro la empresa pública agraria, si ésta llegase a cuajar.

A efectos fiscales, dentro de ese cajón de sastre, podemos señalar como tratamientos bonificables:

1.º En cuanto a las agrupaciones cerealistas de explotación en común, el artículo 20 del Decreto de 28 de mayo de 1966, que las creó con una finalidad muy restringida, establece que los beneficios que se concedan a estas agrupaciones no vendrán sujetos a obligaciones tributarias distintas de las que corresponderían a los agricultores si actuasen individualmente. Pero sí les resulta, en cambio, aplicable trato de favor respecto a la cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica, ya que el artículo 36-2 de su Texto Refundido no considera a estos efectos explotación única la realizada por una «agrupación sindical de explotación en común» y, por tanto, no será aplicable el régimen de cuota proporcional «cualquiera que sea la base imponible que corresponda al conjunto de las explotaciones agrupadas».

2.º El Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966 señala en su artículo 11 que las sociedades agrarias que se constituyan como resultado de una concentración de explotaciones siempre que cumplan las condiciones establecidas por el Ministerio de Agricultura en orden a incrementos de producción, mejoras de productividad, extensiones mínimas, planes de explotación, transformación y comercialización podrán gozar, aparte las exenciones vistas por concentración de empresas, de una bonificación de hasta el 95 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades. Igual bonificación,

pero en la base, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales pueden obtener también en los actos de emisión y cancelación de obligaciones, con ciertas condiciones.

B) REQUISITOS PARA LA PROTECCIÓN FISCAL

El Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1969 (aplicable también, como sabemos, a los Grupos Sindicales de Colonización), atendiendo a la condición de los socios y a sus actividades, clasifica para estos efectos a las cooperativas en «protegidas» y «no protegidas», teniendo la consideración de protegidas las cooperativas del campo, del mar, de producción industrial, de artesanía, de estudiantes, de viviendas, de crédito agrícolas y las uniones de cooperativas.

Por imperativo del tema nos concretaremos a las cooperativas del campo, estudiando los requisitos que exige el Estatuto Fiscal.

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

1.º Que las cooperativas del campo, según el artículo 6, asocien para los fines propios de estas entidades, tal como las define la legislación vigente, a agricultores o ganaderos, siempre que no exceda de 125.000 pesetas la riqueza imponible por la Contribución Rústica y Pecuaria de las fincas o explotaciones agrícolas o ganaderas que cultive o explote cada asociado dentro del contorno geográfico a que se extiende estatutariamente la actividad cooperativa. 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 de la cooperativa 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. Tratándose de cooperativas de segundo grado, integradas por otras y Grupos Sindicales de Colonización o socios de unas u otros, constituidas para la explotación comunitaria de fincas o ganados, la riqueza imponible se imputará a cada uno de los asociados que la integran.

2.º Que no se den las causas de pérdida de los beneficios que para la cooperativa del campo señala el artículo 8.º del Estatuto, tal como que 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, antes de su venta, de algún proceso industrial.

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 Decreto enumera algunas operaciones de transformación primaria respecto a siete grupos de productos. Por el contrario, no se consideran de transformación primaria para aquellas operaciones en que las primeras materias para la obtención de los productos subsiguientes que se pretenden conseguir fueran los resultantes de alguna de las transformaciones consideradas como primarias.

En la nueva Ley de Cooperativas de 1974 se trata de eludir posibles cuestiones prácticas en este punto concreto, para lo que su Disposición Final tercera dice que «se considerarán, a todos los efectos, actividades cooperativas internas y tendrán el carácter de operaciones de transformación primaria las que realicen las cooperativas del campo y otras análogas con productos o materias, incluso suministradas por tercero, siempre que estén destinadas exclusivamente a explotaciones agrarias y otras de sus socios».

3.º Tratándose de cooperativas de Crédito Agrícola, que se constituyan al servicio financiero de las del campo o de sus uniones y sus socios respectivos, tendrán la consideración de protegidas cuando cumplan las normas que dicte el Ministerio de Hacienda sobre actuación, control e inspección de estas entidades (art. 11-h, del Estatuto Fiscal y art. 51-3 de la Ley General de Cooperativas).

b) *Formales*.—El artículo 2.º del Estatuto Fiscal impone a todas las cooperativas, 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 Ministerio de Trabajo, acompañando una copia de sus Estatutos y de la Orden de su aprobación por el Ministerio indicado. Además deberán 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 o bonificaciones de pleno derecho y, por tanto, las cooperativas protegidas, según el artículo 12, disfrutarán automáticamente de los beneficios fiscales sin que sea necesaria ninguna resolución ni declaración administrativa de reconocimiento del disfrute de tales beneficios. No obstante, en los Impuestos de Sucesiones, Trans-

misiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la declaración de las exenciones que procedan se hará por la Oficina Liquidadora competente ante la cual se hayan presentado los correspondientes documentos.

IV. BENEFICIOS DE LAS ENTIDADES «PROTEGIDAS»

El artículo 11 del Estatuto Fiscal de 1969 enumera las exenciones y bonificaciones reconocidas a las cooperativas protegidas, aplicables también a los Grupos Sindicales de Colonización, señalando, en su caso, los períodos por los que se conceden. Como el sistema impositivo español actual está plasmado en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que clarifica los impuestos en directos e indirectos, seguiremos su pauta en el estudio de estos beneficios, completándolo con lo aplicable de los textos legales de cada uno de los distintos tributos, para terminar con una referencia a cargas de origen provincial o municipal y otras varias.

A) IMPUESTOS DIRECTOS

a) *Impuesto de Sociedades*.—El artículo 11-1-III del Estatuto Fiscal declara su exención por un período de diez años a contar de la iniciación de un ejercicio completo desde la inscripción firme de la cooperativa en el Registro del Ministerio de Trabajo. Transcurridos los diez años de exención, se concede una bonificación del 50 por 100 con carácter permanente.

La exención, o bonificación en su caso, no alcanzará a los beneficios procedentes de plusvalías en la enajenación de los elementos del activo de la cooperativa, aunque no determinen la pérdida de la calificación de «protegidas» y sin perjuicio de poder gozar de las ventajas concedidas a las sociedades de derecho común sobre inversiones de sus beneficios y plusvalías.

El Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, que tal es su nombre completo, declara en su artículo 10, modificado por el Decreto del Ministerio de Hacienda de 27 de mayo de 1968, que estarán exentas de la obligación de contribuir, entre otros casos, «las cooperativas fiscalmente protegidas, y entidades equiparadas a las mismas siempre que se ajusten a las normas que condicionan la exención». Y estas normas son las de tipo general, ya conocidas, aparte la formal del artículo 3.º del Estatuto de formular en los plazos reglamentarios las declara-

ciones de este impuesto, o sea, presentar, dentro del plazo de veinte días siguientes a la fecha de la aprobación del balance y siempre antes que transcurran seis meses (prorrogables por otros tres) desde que se devengue la cuota (o sea, la fecha del cierre del ejercicio), los documentos que detalla el artículo 71 del Texto Refundido de este Impuesto y que se refieren a las cuentas, declaración de los beneficios líquidos obtenidos, balance, memoria y demás que se determinen.

b) *Impuesto sobre las Rentas del Capital*.—Según el apartado IV del artículo 11 del Estatuto Fiscal, gozarán de exención:

1.º Los llamados «retornos cooperativos», que consisten en las participaciones de los socios en los resultados obtenidos en la realización de los fines comunitarios, siempre que la norma de reparto, siendo distinta de su participación en el capital social, sea proporcional a los suministros, entregas de productos, servicios o actividades realizados por el socio. El artículo 18 de la Ley de Cooperativas señala que el retorno cooperativo será acreditado a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividad realizada por cada uno y se faculta, dentro de ciertos límites, a los estatutos o la asamblea general para determinar las modalidades de aplicación efectiva del retorno.

2.º Los intereses percibidos por la cooperativa de sus socios por los préstamos u operaciones que estén amparados en sus fines sociales y estatutarios. Debemos señalar que el artículo 7.º, número 12, del Texto Refundido de este impuesto, según su nueva redacción, dada por el Decreto de 27 de mayo de 1968, amplía su ámbito, al declarar exentos no sólo los intereses percibidos, sino también los satisfechos por las cooperativas fiscales protegidas y entidades equiparadas a las mismas.

3.º Los intereses que las cooperativas de crédito y las secciones de crédito de las del campo satisfagan a los titulares de cuentas corrientes o de ahorro cuando correspondan a operaciones regulares y estatutarias de la entidad y no excedan de la cuantía fijada por el Ministerio de Hacienda. Esta exención no alcanzará a los intereses de las cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por las cooperativas «protegidas».

c) *Impuesto Industrial*.—Se concede bonificación permanente del 95 por 100 de las cuotas de Licencia Fiscal, tanto en el apartado V del artículo 11 del Estatuto como en el artículo 10-1-a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (antes Contribución Industrial y de Comercio) de 29 de diciembre de 1966, ampliado por Decreto de 27 de mayo de 1968 a «las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas y las entidades que, a efectos tributarios, estén equiparadas a aquéllas».

El artículo 6.º, apartado f), del mismo Texto Refundido señala que no se originará el hecho imponible en las ventas al por menor o al por mayor que de un producto hagan directamente los agricultores y ganaderos en el lugar de producción y las efectuadas en el territorio nacional directamente y sin establecimiento o a través de asociaciones oficialmente protegidas que no tengan por fin la realización de lucro y siempre que estén integradas por agricultores o ganaderos y se limiten a las ventas de los productos de sus asociados.

d) *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria*.—El Estatuto Fiscal no contiene exención ni bonificación alguna respecto a cooperativas o grupos «protegidos».

El Texto Refundido de este Impuesto de 23 de julio de 1966, como es sabido, distingue entre cuota fija y cuota proporcional, correspondiendo esta última a las explotaciones de cuota fija superior a 100.000 pesetas, y para evitar fraudes presume que varias explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas constituyen una sola cuando todas ellas se sirvan, indistintamente y con habitualidad de unos mismos edificios, instalaciones, máquinas, tractores o pastos.

Pues bien, el trato especial aparece también aquí, y con carácter muy genérico, en favor de la agricultura de grupo en esta contribución (siguiendo el antiguo artículo 7.º de la Ley de Reforma Tributaria de 1964), pues en el número 2 del artículo 36 de su Texto Refundido excepciona la presunción anterior al establecer que «no se considerará como una sola explotación a estos afectos y, por tanto, no le será aplicable la cuota proporcional, aunque sobrepasen las 100.000 pesetas, las que se realicen por una Cooperativa, Grupo Sindical de Colonización o Agrupación sindical de explotación en común, legalmente aprobadas o formen parte de una explotación conjunta, a la que por disposición con rango de Ley se reserve tal beneficio cualquiera que sea la base imponible que corresponda al conjunto de las explotaciones agrupadas».

B) IMPUESTOS INDIRECTOS

a) *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*.—Sustituye, como es sabido, a los antiguos de Derechos Reales y Timbre.

El artículo 65-1-5.º de su Texto Refundido de 6 de abril de 1967 hace referencia al Estatuto de 1954, recogiendo casi al pie de la letra sus exenciones y en el mismo tono se pronuncia el Estatuto Fiscal vigente de 1969, que en el artículo 11, apartado I, dispone que habrá, res-

pecto a las cooperativas «protegidas» (y también a los Grupos Sindicales, según el Decreto 1515/1970):

1.º Exención total para los actos de constitución, unión, modificación o disolución. Se entenderán comprendidas en esta exención las adjudicaciones que al disolverse las cooperativas se realicen en favor de sus asociados, sin perjuicio de girar la oportuna liquidación por exceso de adjudicación cuando el valor de los bienes adjudicados al asociado rebasa al de la cuota a que tenga derecho.

2.º Exención total para los actos y contratos mediante los cuales lleven a cabo adquisiciones de 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 las cooperativas la obligación de satisfacer el impuesto.

La Disposición Final quinta de la Ley de Cooperativas de 1974 señala que los préstamos, subvenciones y demás ayudas económicas concedidas por el Fondo Nacional de Protección al Trabajo u otros fondos públicos análogos a sus beneficiarios para la constitución o desarrollo de las cooperativas tendrán, a efectos fiscales, el mismo tratamiento que los préstamos otorgados por las entidades de crédito oficial. Y en relación con este impuesto, en los números 8 y 66 del artículo 65 de su Ley se declaran exentos en su constitución, modificación, amortización y extinción. En el mismo sentido se había pronunciado ya el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 1973, respecto a un préstamo con garantía hipotecaria, entendiendo que el artículo 11 del Estatuto comprende no sólo la adquisición de bienes, sino también de «derechos».

De todos modos, desde el punto de vista práctico, debemos resaltar como aconsejable que en los acuerdos de la asamblea general o del consejo rector que han de servir de base al respectivo contrato se reflejen con toda claridad los requisitos expresados, siendo conveniente que el notario autorizante señale en la escritura la motivación completa del negocio jurídico y el destino de los bienes adquiridos para evitar que las Oficinas Liquidadoras, por falta de información, procedan con criterio restrictivo y no puedan conceder la exención al no haberse justificado bien los requisitos precisos.

En cuanto al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, es de lamentar que no se hayan mantenido las exenciones de la antigua y derogada Ley de Timbre, que fueron importantes. El artículo 101 del Texto Refundido vigente, entre los actos y documentos que declara exentos no recoge los referentes a determinadas actuaciones de la agricultura asociativa, tan dignos de ayuda, por lo menos, como los contemplados de viviendas sociales. Así, las divisiones, segregaciones, agrupaciones y agre-

gaciones de fincas y las declaraciones de obra nueva, tan específicas y normales en las cooperativas del campo, no tienen trato fiscal favorable y, por tanto, aunque sea con pequeño tipo impositivo, quedan sujetas en todo caso.

b) *Impuesto de Tráfico de Empresas*.—El artículo 34, número noveno, del Texto Refundido de 29 de diciembre de 1966, declara exentas de este impuesto «las operaciones de venta, compra, transmisión y entrega o servicios realizados con sus respectivos miembros por las cooperativas fiscalmente protegidas o por los Grupos Sindicales de Colonización que gocen de la misma protección».

Y el apartado II del artículo 11 del Estatuto Fiscal, en términos parecidos, pero no iguales, declara que «estarán exentas las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecución de obras y servicios que celebren las cooperativas 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 exportaciones e importaciones».

Entendemos que es también aplicable a todo tipo de asociación agraria la regla octava del artículo 34 del Texto Refundido, que declara exentas de este impuesto las ventas, transmisiones y entregas por precio realizadas por los agricultores y ganaderos de los productos que procedan directamente de sus cultivos o explotaciones y que sean destinados al consumo para la alimentación, así como los actos de mera conservación de dichos productos; a estos efectos, según el Decreto de 30 de junio de 1964, se considerarán como mera conservación las operaciones de refrigeración y congelación y las de esterilización y pasteurización de la leche.

C) IMPUESTOS MUNICIPALES Y PROVINCIALES

Aquí es preciso distinguir dos aspectos, bien diferenciados por la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, que señala en sus artículos 477, en cuanto a los municipios, y el 609, respecto a las provincias, entre otras fuentes de ingresos, por un lado, las participaciones o recargos en los impuestos estatales y, por otro, los impuestos o arbitrios propios de las Haciendas Locales.

¿Cuál es el trato que recibe en estos casos la agricultura de grupo?

a) *Recargo en los impuestos estatales*.—El último párrafo del artículo 11 del Estatuto Fiscal de las Cooperativas hace una referencia general, estableciendo que «las exenciones y bonificaciones citadas alcanzarán, en su caso, a los recargos provinciales y municipales».

De tal modo, es lógico que si el Estado concede beneficios fiscales en sus Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tráfico de Empresas, sobre Sociedades, Renta del Capital y el Industrial, 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 colectiva «protegida» y con el mismo alcance.

b) *Impuestos o arbitrios locales propiamente dichos.*—No contiene el Estatuto Fiscal que venimos estudiando ninguna exención o bonificación respecto a los impuestos o tributos de carácter provincial o municipal, cuya importancia es estimable, ya que a veces iguala o supera a las propias cargas estatales.

Igualmente carece de disposiciones de este tenor la Ley de Régimen Local, aunque tampoco prohíbe que las entidades puedan adaptarlas si lo consideran conveniente. Por ello cabe la posibilidad de que en las Ordenanzas de las Diputaciones, Cabildos o municipios se consignen beneficios o desgravaciones en favor de las cooperativas o asociaciones de agricultores, aunque esto es muy poco frecuente y, en consecuencia, habrá que acudir a su estudio en cada caso concreto, por si fueran de aplicación en dichas exacciones locales.

La única disposición general que conocemos es el Decreto de 11 de septiembre de 1964 sobre zonas de preferente localización industrial agraria, que concede en su artículo 6.º a las empresas que se dediquen a las finalidades que se protegen, entre otros beneficios, la reducción hasta el 95 por 100 durante cinco años de cualquier arbitrio o tasa de las Corporaciones Locales de la zona.

V. COOPERATIVAS «NO PROTEGIDAS»

A) DELIMITACIÓN

Tratándose de un concepto negativo lo más sencillo será obrar por exclusión, considerando que son «no protegidas» las que no se comprenden en el concepto ya visto de protegidas. Así las define el artículo 13 del Estatuto Fiscal en su primer apartado, pero a continuación indica como casos de pase de una situación a otra:

1.º Incurrir en las causas generales o especiales de las cooperativas del campo señaladas para la pérdida de los beneficios fiscales en los artículos 7.º y 8.º, y que ya vimos.

2.º Incumplir las obligaciones sobre contabilidad a que se refiere el artículo 13-3, y

3.º Declaración por el Ministerio de Hacienda de que la cooperativa se ha constituido para fines distintos a los que caracterizan tales entidades.

Estas normas son aplicables por equiparación del Decreto de 21 de mayo de 1970 a los Grupos Sindicales de Colonización en supuestos análogos, pero no a otras formas asociativas.

La delimitación, por tanto, tiene importancia práctica, pues la calificación de «no protegidas» corresponde tan solo y exclusivamente a las cooperativas y grupos, pues aún entraña un cierto trato favorable, por muy tenue que sea, al que no se pueden acoger los demás en ningún caso. Las otras asociaciones están *ab initio* y permanecen en el rasero común de puros y simples sujetos pasivos de los distintos impuestos con todas sus consecuencias.

B) TRATAMIENTO FISCAL

Aclarado que nos referimos tan sólo a cooperativas y grupos sindicales «no protegidos», el Estatuto Fiscal sienta en el artículo 13 el principio de que quedan sujetas al régimen tributario general en la forma y medida que la Ley propia de cada tributo determine.

Este principio, sin embargo, no es tan general y admite reglas especiales en el artículo 14, respecto a:

a) *Impuesto de Sociedades*.—Tendrán siempre la consideración de gasto, como parte integrante del coste de los productos, mercancías o servicios, el importe de las prestaciones o suministros de los socios calculados en su valor corriente, y si han sido satisfechos por otro procedimiento, se estimarán también por su valor corriente, entendiéndose como tal el precio medio de los suministros en el mercado o las retribuciones que se perciban por las prestaciones en iguales actividades laborales.

Es también norma especial que de la base imponible se deducirán las cantidades que sean invertidas en los fines del Fondo de Obras Sociales (según el inciso final del artículo 62-1 de la Ley de Cooperativas, las referencias al Fondo de Obras Sociales se entenderán hechas a los Fondos Sociales Obligatorios previstos en dicha Ley, y que son el de Reserva y el de Educación y Obras Sociales).

b) *Impuesto sobre rentas del Capital*.—A los efectos de este gravamen, respecto a los asociados a cooperativas o grupos «no protegidos», no

tendrán la consideración de dividendos los retornos cooperativos o conceptos análogos cuando son proporcionales a los suministros, entrega de productos, servicios o actividades realizadas por el socio con su cooperativa si tales cantidades integran su precio obtenido en valor corriente. Por el contrario, si serán considerados como dividendos, sujetos al impuesto, en la parte que exceda de dicho precio, así como la participación en los beneficios que se imputen a los asociados procedentes de plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos del activo o de rendimientos de otras fuentes productoras de ingresos, ajenas a los fines concretos de la cooperativa (art. 14-II del Estatuto Fiscal).

VI. OTROS GASTOS Y CARGAS NO FISCALES

A) TITULACIÓN E INSCRIPCIÓN

Si bien el sistema jurídico español sigue en lo contractual el espíritu del Ordenamiento de Alcalá, dando primacía a la autonomía de la voluntad sobre la reforma, es cada vez mayor el número de las normas que van imponiendo ciertos y determinados requisitos para la eficacia de los contratos, en aras de la seguridad del tráfico, con apartamiento de pleitos y contiendas.

La nueva Ley de Cooperativas de 1974 exige la escritura pública constitutiva de la que se tomará razón en el Registro Mercantil, requiriendo en el artículo 43-5 igualmente la escritura pública para los Estatutos, los acuerdos de disolución y los que impliquen modificaciones sustanciales en la identidad y estructura de la cooperativa; también se impone la inmatriculación en el Registro Mercantil de las cooperativas antes existentes.

Aparte esta nueva situación formalista obligatoria, las cooperativas han venido normalmente titulando e inscribiendo en el Registro de la Propiedad los actos y contratos que recaen de modo inmediato sobre las fincas de su explotación, así como los préstamos hipotecarios y otros derechos con eficacia real.

El formalismo tiene sus ventajas, siendo la mejor la seguridad jurídica, pero lleva consigo los gastos naturales a que ascienden los honorarios de la titulación y de las inscripciones en el Registro Mercantil y el de la Propiedad. Y queremos resaltar que en esta materia también hay un trato favorable respecto a la agricultura asociativa, que se manifiesta en:

a) *Honorarios notariales*.— Tanto el Arancel de 5 de junio de 1916 como el que le sucedió de 21 de abril de 1950 concedieron a los contratos

en que intervenían como parte legalmente obligada al pago de los derechos notariales un Pósito o un Sindicato Agrícola la gran ventaja de considerarlos como no valuables, quedando sujetos, por tanto, solamente a unos módicos honorarios por folio, cualquiera que fuese su cuantía.

Los Aranceles Notariales vigentes, aprobados por el Decreto 644/1971, incluyen ya estos contratos en el número correspondiente, de acuerdo con la cuantía de cada uno de ellos, pero siguen manifestando su protección a base de reducir a la mitad los honorarios fijados.

Sin embargo, la lectura del párrafo tercero del número tercero del Arancel depara una no pequeña sorpresa, pues omite a las cooperativas. Así, dice que «se reducirán en un 50 por 100 los tipos establecidos... en los contratos en que intervengan como parte legalmente obligada al pago de los derechos notariales la personalidad jurídica de algún Pósito, Hermandad de Labradores, Grupo Sindical de Colonización...» y otras instituciones diferentes.

Sinceramente, tanto de la interpretación de los antecedentes como de la sistemática y lógica de la equiparación entre cooperativas y grupos, creemos que se trata de una simple omisión y que, por tanto, se deben considerar las primeras incluidas en el beneficio de la rebaja de los honorarios notariales.

Esto en cuanto a los actos y contratos voluntarios, pues en los actos formalistas ya no existe duda alguna desde que el citado artículo 43-5 de la Ley de Cooperativas establece que «los aranceles notariales, en los casos en que la escritura pública venga impuesta por la legislación cooperativa, tendrán una reducción igual, al menos, a la que se concede al Estado», o sea, precisamente ese 50 por 100.

b) *Honorarios registrales.*—También aquí es clásico el trato favorable, trasunto de la Ley de Exenciones de 1906, que arrastró con su ejemplo todo lo que fuese positivo respecto a las asociaciones agrícolas.

El Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947 establece en su artículo 616 la reducción a la mitad de honorarios en las inscripciones y certificaciones a favor de Pósitos y Sindicatos Agrícolas, con lo que muestra una vez más el respeto mítico a aquella Ley de 1906, que ya estaba derogada por entonces, siendo extraño que no mencione a la cooperativa, ya legalmente existente.

Respecto al Registro de la Propiedad, el Arancel de 23 de diciembre de 1971 establece en el número octavo la reducción en un 50 por 100 del importe de los derechos que correspondan, según el número tercero, cuando resulte legalmente obligada al pago de los derechos del registrador la personalidad jurídica de algún Pósito, Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos, Grupo Sindical de Colonización o Cooperativa

Agrícola. Como vemos, el Reglamento Hipotecario se refiere a las inscripciones y certificaciones, mientras que el Arancel, si bien no se refiere en la bonificación a las certificaciones, sí rebaja los honorarios no sólo de las inscripciones, sino también de las cancelaciones y anotaciones preventivas comprendidas en su número tercero.

En cuanto al Registro Mercantil, es natural que incluso su reciente Arancel de 29 de marzo de 1973 no contenga normas sobre el particular, ya que las cooperativas no solían tener entrada en sus libros, aunque teóricamente fuese posible.

Pero calificada la cooperativa como verdadera sociedad e imputada su toma en razón en dicho Registro por la Ley General de Cooperativas de 1974, esta última se encarga de declarar la bonificación del 50 por 100 en los honorarios registrales mercantiles en su artículo 43-5. En cuanto a las cooperativas ya existentes, para su inmatriculación en el Registro Mercantil tendrán una bonificación de un 90 por 100, al menos, del Arancel aplicable (art. 43-6).

B) SEGURIDAD SOCIAL

Partiendo de su aplicación general en las relaciones laborales, es sabido que la Seguridad Social admite algunas peculiaridades en el ámbito rural por las características económicas y sociales de la empresa agraria. Este es el origen del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, regulado por el Texto Refundido de 23 de julio de 1971, según el cual quedan incluidos en este Régimen todos los trabajadores españoles que en forma habitual y como medio fundamental de vida realicen labores agrícolas, forestales o pecuarias, bien sean trabajadores por cuenta propia o por cuenta ajena, que es el caso más frecuente, comprendiéndose aquí los que presten su servicio de modo habitual y con remuneración permanente en explotaciones agrícolas. En el Régimen Especial Agrario, aparte otros recursos, hay una cuota empresarial obligatoria, que se calcula para cada empresario a base de dividir el importe global por el número de jornadas teóricas, obteniéndose así el módulo por cada jornada; la cantidad resultante se multiplicará por el número de jornadas teóricas por hectárea atribuidas a cada contribuyente.

Como se ve, son dos sistemas distintos, pues en la Seguridad Social general las empresas cotizan en razón del número de trabajadores a su servicio, mientras que en el régimen agrario el pago se verifica en atención a las fincas o explotaciones.

En principio parece que sus esferas están claramente deslindadas, y por ello toda empresa agraria queda sólo obligada a cotizar por sus

empleados en cuanto a las jornadas teóricas que se asignen a las fincas que lleva en explotación, sin que rija otro sistema distinto de pago por trabajador. Lo malo surge cuando la calificación de agraria no resalta con plena nitidez respecto a algún tipo de explotaciones, como ocurre con las cooperativas vinícolas o las dedicadas al cultivo y explotación de tomates y plátanos canarios, donde lo agrícola y lo industrial se mezclan de modo inseparable, dando lugar a dudas de gran trascendencia en la práctica.

El artículo 8.º del Reglamento del Régimen Especial Agrario de 23 de diciembre de 1972, para calificar de agrarias las labores propias de estas cooperativas, requiere que se trate de actividades de primera transformación de los productos del campo, siempre que constituyan un proceso simple y que el número de horas de trabajo invertidas sea inferior a un tercio del tiempo empleado en las labores agrarias para obtener dichos productos.

El Tribunal Supremo, a partir de su sentencia de 15 de abril de 1950, ha mantenido que la transformación de los productos de la vid no es legalmente de naturaleza industrial, estando los obreros de sus cooperativas calificados como agricultores y sin haber obligación de satisfacer otras cuotas que la del Régimen Especial Agrario, ya que lo contrario supondría una duplicidad de pago.

Aceptar la tesis contraria, a veces pretendida por algunas inspecciones de trabajo, constituiría una doble cotización y una carga insoportable para las bodegas cooperativas.

C) TASAS Y CUOTAS

Las cooperativas, como empresas agrarias que son, están naturalmente sujetas a las tasas y exacciones parafiscales que afectan a las operaciones o servicios agrícolas que utilizan.

Igualmente están afectas al recargo sobre la riqueza líquida imponible para combatir las plagas del campo.

Por último, satisfacen las cuotas de la Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos y de la Cámara Oficial Sindical Agraria en un porcentaje sobre el importe de las jornadas teóricas correspondientes a su explotación, distinto según se trate de trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia. Claro que aquí hay un trato favorable para los socios modestos de las cooperativas que serán considerados como trabajadores por cuenta propia. Pero sería deseable que las cooperativas, por el solo hecho de serlo, o al menos las «protegidas», tuvieran también aquí una consideración beneficiosa.

VI. CONCLUSION

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 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.

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 mayor política agraria.

Ojalá nuestras cooperativas y asociaciones agrícolas sepan aprovechar los incentivos fiscales que ya tienen y los aún mayores que necesitan y merecen, como medio de elevar su nivel productivo. Como no pocas veces estos beneficios no se solicitan por no ser conocidos, a esta finalidad puramente práctica dedicamos nuestro trabajo.

FRANCISCO CORRAL DUEÑAS

Registrador de la Propiedad de Totana
(Murcia)