

TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS AGRARIAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE COOPERATIVAS

Germán Orón Moratal

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Rioja*

I. INTRODUCCIÓN

A los efectos del desarrollo de nuestra ponencia, antes de referirnos al régimen tributario de las rentas agrarias obtenidas por cooperativas, debemos sentar como premisas cuándo nos encontramos ante una cooperativa, y cuáles pueden obtener rentas agrarias.

La cooperativa, como forma societaria, se define en la Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional de 1995, como una asociación autónoma de personas, que se han unido voluntariamente para satisfacer sus necesidades económicas, sociales y culturales en común, mediante una empresa de propiedad conjunta y controlada democráticamente.

Este concepto coincide parcialmente con el más exhaustivo que nos ofrece nuestro ordenamiento jurídico, concretamente en el art. 1.1 de la Ley 3/87, de 2 de abril, General de Cooperativas (LGC), al definir las como sociedades que, con capital variable y estructura y gestión democráticas, asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socio-económicas comunes, para cuya satisfacción y al ser-

vicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales, imputándose los resultados económicos a los socios, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función de la actividad cooperativizada que realizan.

De aquí, pues, se aprecia que la unión o asociación se produce para satisfacer necesidades comunes y en común o al servicio de la comunidad, pero sin excluir, sino más bien contemplándose de forma expresa, que desarrollen actividades empresariales, aproximándose a la sociedad mercantil, si bien y a diferencia de éstas los socios no aportarán sólo un capital, sino que deben implicarse en la actividad económica desarrollada por la cooperativa. De este modo, no obstante, parece como si se fuerza, aun cuando sin romperse, el que ha venido siendo principio conformador tradicional del cooperativismo, el principio mutualista, o dicho en otros términos, que las cooperativas operen únicamente con sus socios. Junto a este principio, del concepto legal también pueden proclamarse como principios rectores de las cooperativas el de la libre adhesión y baja voluntaria; igualdad de derechos entre los socios, al ser asociación de personas y no de capitales; distribución de los excedentes del ejercicio en proporción a las operaciones realizadas; educación y formación cooperativa.

Junto al concepto genérico de cooperativa, atendiendo a sus actividades, la Ley General de Cooperativas contempla hasta 13 clases de ellas, siendo dos las relacionadas con explotaciones agrarias, que son las cooperativas agrarias y las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, siendo la diferencia fundamental entre ambas que, normalmente, las primeras asocian a empresarios agrícolas, y las segundas a propietarios. Estas cooperativas, tradicionalmente se habían venido denominando cooperativas del campo.

Por tanto, las cooperativas se presentan como una fórmula asociativa *sui generis* para intervenir en la producción de bienes y servicios, y se conforma como *alternativa* a las fórmulas típicamente capitalistas (Núñez Pérez). Pero por aplicación de la normativa tri-

butaria no cualquier persona puede ser socio de una cooperativa objeto de nuestra atención, pues para ello, entre otros requisitos, no debe superar ciertos límites de capacidad económica relacionados con la actividad cooperativizada.

En este contexto, resulta relevante el art. 129 de nuestra Constitución, al disponer en su núm. 2 que “Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas...”.

En esa línea de fomento es donde puede encuadrarse el régimen tributario de las cooperativas que va a constituir nuestro objeto de atención, establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas, que sin embargo como con acierto señala Núñez Pérez, a pesar de dictarse en desarrollo del art. 129 CE, no tiene por finalidad en términos estrictos potenciar el fenómeno cooperativo, sino más bien, consagrar una forma particular de entender dicho fenómeno en una acepción estrecha y limitativa de las posibilidades reales de desarrollo de esta especial fórmula asociativa en cuanto a su posible intervención en el mercado.

Esta Ley se aplica a todas la cooperativas, si bien pueden diferenciarse tres regímenes jurídicos distintos según se trate de cooperativas protegidas, especialmente protegidas, o no protegidas, que son por exclusión las que no cumplan los requisitos de las dos anteriores. Las cooperativas agrarias y las de explotación comunitaria de la tierra que cumplan los requisitos especiales establecidos en dicha ley serán de las especialmente protegidas, pero si perdiesen esa condición serían consideradas como no protegidas.

II. COOPERATIVAS AGRARIAS

El art. 133 de la LGC define las cooperativas agrarias como las que asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de explotacio-

nes agrícolas, forestales o ganaderas y tienen por objeto la prestación de suministros y servicios y la realización de operaciones, encaminadas al mejoramiento económico y técnico de las explotaciones de sus socios.

Las explotaciones agrarias de los socios deben estar situadas dentro del ámbito geográfico al que se extiende estatutariamente la actividad de la cooperativa.

A los efectos de ser especialmente protegida (art. 9 de la Ley 20/90) se prevé que también puedan desarrollar actividades mixtas entre los tres tipos que se contemplan (agrícolas, forestales y ganaderas), pero se delimita qué personas jurídicas puedan ser socios, a saber:

- Cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra protegidas.
- Sociedades Agrarias de transformación inscritas en el Registro General del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas.
- Entes públicos
- Sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente Entes Públicos; y
- Comunidades de bienes y derechos que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas y estén integradas, exclusivamente, por personas físicas.

Por tanto, no podrán ser socios de una cooperativa agraria especialmente protegida, ni sociedades civiles, ni sociedades mercantiles de capital mayoritariamente privado.

El art. 133.2 de la LGC enumera las actividades que pueden constituir el objeto social de las cooperativas agrarias. Dentro de las actividades que puede desarrollar una cooperativa agraria se puede diferenciar entre aquellas que se realizan a partir o sobre los productos procedentes de las explotaciones de los socios (cooperativa de transformación y comercialización, como por ejemplo una vitivi-

nícola), de aquellas otras que inciden en productos para la producción de los socios (cooperativa de suministros, como puede ser una de abonos). Mientras que para las primeras, como es lógico, se admite la relación directa de la cooperativa con terceros consumidores, pero los productos comercializados deben proceder de los socios, en cambio para las segundas la regla general es la de operar con los socios, pero la adquisición de las materias primas será de terceros.

En efecto, conforme al art. 133.2,a) de la LGC, objeto social puede ser el de adquirir, elaborar, producir y fabricar por cualquier procedimiento, para la cooperativa o para las explotaciones de sus socios, animales, piensos, abonos, plantas, semillas, insecticidas, materiales, instrumentos, maquinaria, instalaciones y cualesquiera otros elementos necesarios o convenientes para la producción y fomento agrario.

Relacionado con este objeto social, para ser especialmente protegidas se establece (art. 9.2 Ley 20/90) que las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa. En estos casos, pues, no se concibe la cooperativa como una sociedad que se constituya con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios para el mercado, sino como una unidad de consumo en el mercado para canalizar esos productos exclusivamente a sus socios.

La actividad también puede consistir en conservar, tipificar, manipular, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios en su estado natural o previamente transformados. En estos casos, no sólo se puede comercializar la producción hacia terceros, sino que además se

admite que se desarrollen con productos agrarios que no procedan de sus explotaciones o de sus socios con dos límites. En todo caso, y por cada ejercicio económico, hasta un 5% del precio de mercado obtenido por los productos propios, pero si lo prevén los estatutos podrá llegar hasta el 40% del mismo precio. Dichos porcentajes actúan independientemente para cada una de las actividades en que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros.

La cuantificación de estos porcentajes lo es, conforme al art. 9.2 de la Ley 20/90, sobre el precio de mercado obtenido por los productos propios, mientras que el art. 134 b) de la LGC no identifica la magnitud sobre la que debe operar. En cualquier caso, refiriéndose a cooperativas de comercialización, el precio de mercado obtenido coincidirá con el volumen real de ventas o ingresos brutos, no siendo necesario acudir normalmente a los criterios de determinación del valor de mercado a los que nos referiremos al tratar la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

Ciertamente el porcentaje del 5% resulta insuficiente, si no ridículo en aquellos casos en que la cooperativa pretenda intervenir en el mercado en un volumen de operaciones superior al de los productos de sus socios, siendo preferible que el porcentaje del 40% fuese el generalmente admitido, y que estatutariamente se pudiese llegar al 50, frontera que pensamos más razonable para diferenciar entre las formas societarias posibles para intervenir en el mercado, y previsión que fomentaría mucho más la creación de cooperativas, que es en definitiva el mandato constitucional. Dicho porcentaje no resulta ajeno a la legislación de cooperativas, pues como regla general en el art. 13.10 de la Ley 20/90, se contempla como causa de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, superar las operaciones con terceros el 50% del total de las de la cooperativa.

La superación de los límites legales previstos, no sólo comportaría la imposibilidad de ser considerada especialmente protegida, sino que puede dar lugar a la descalificación como sociedad cooperativa.

Junto a estos límites encontramos otro que pretende tener en cuenta la riqueza “agraria” de los socios, cuya finalidad es la de evitar que puedan ser miembros de una cooperativa especialmente protegida personas de elevada capacidad económica, si bien el criterio empleado para ello no es en nuestra opinión el más ajustado a la realidad. El art. 9.3 establece dos límites, uno genérico y otro específico para las cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos. Como regla general se exige que las bases imponibles del IBI correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de cada socio no excedan de 6.500.000 de pesetas.

Como límite específico para aquellas cooperativas cuyo objeto social sea la comercialización y transformación de productos ganaderos, las ventas o entregas totales de sus socios titulares de explotaciones de ganadería, dentro o fuera de la cooperativa, no deben superar el límite cuantitativo establecido en el IRPF para acogerse a la *Estimación Objetiva Singular*. Límite que en la actualidad presenta ciertos problemas de identificación. La remisión a la *Estimación objetiva singular* no sólo quedó superada con la Ley del IRPF de 1991, que dejó de adjetivarla como singular, sino que la modalidad de coeficientes a la que la doctrina la había venido equiparando para fijar el límite (Martín Fernández, Sancho Calabuig, Juliá Igual y Server Izquierdo), ha sido suprimida con el RD 37/1998, de 16 de enero, siendo ahora necesario para acogerse al régimen de estimación objetiva que la correspondiente Orden Ministerial contemple expresamente la actividad de que se trate. Y uno de los límites cuya superación excluye la posibilidad de determinar los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas por estimación objetiva es el de 50.000.000 de pesetas de volumen de

ingresos, coincidente con el que existía para la aplicación del régimen de estimación objetiva singular normal. Por tanto, el límite hoy es de 50.000.000, tanto si se mantiene que debe seguir aplicándose el establecido para la *Estimación objetiva singular* vigente cuando se aprobó la Ley 20/90, como si se considera que debe verse sustituido por el que pueda fijarse para acogerse al régimen vigente. En cualquier caso, pensamos que no debe entenderse que dicho límite haya desaparecido por haberlo hecho la *Estimación objetiva singular*, como por el contrario así parece entenderlo J. Castaño al no incluirlo entre los requisitos.

Por excepción, se admiten socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas sean superiores a los fijados, siempre que dichas magnitudes no excedan en su conjunto del 30 por 100 de las que correspondan al resto de los socios.

En nuestra opinión, el límite establecido con carácter genérico no es el más adecuado para los fines que parecen perseguirse, y ello porque la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles no es el indicador más apropiado para tener en cuenta la capacidad económica de estos empresarios agrícolas, siendo preferible para nosotros atender al valor del patrimonio afecto a su explotación agrícola, tomando en cuenta los criterios aplicables en el Impuesto sobre el Patrimonio.

III. COOPERATIVAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA

Estas cooperativas, conforme al art. 135 de la LGC, asocian a titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que ceden dichos derechos a la Cooperativa y que prestan o no su trabajo en la misma, pudiendo asociar también a otras personas físicas que, sin ceder a la cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, pres-

tan su trabajo en la misma, para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título.

Para ser especialmente protegidas, el art. 10.1 de la Ley 20/90 delimita qué personas jurídicas pueden ser socios, citando a los entes públicos, sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente los Entes públicos, las comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas, los aprovechamientos agrícolas y forestales, los montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga regidas por el Derecho Civil o por el Derecho Foral.

Pueden desarrollar cualquier actividad dirigida al cumplimiento de su objeto social, tanto las dedicadas directamente a la obtención de los productos agrarios como las preparatorias de las mismas y las que tengan por objeto constituir o perfeccionar la explotación en todos sus elementos, así como la recolección, almacenamiento, tipificación, transporte, transformación, distribución y venta, al por mayor o directamente al consumidor, de los productos de su explotación.

Se permite que desarrollen estas actividades con productos que no procedan de la explotación de la cooperativa en cuantía inferior, en cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa (art. 135.3 LGC y 10.3 de Ley 20/90). En estas cooperativas, a diferencia de las agrarias, no está previsto que estatutariamente se pueda elevar este porcentaje.

Otro de los requisitos establecido para considerarla especialmente protegida (art. 10.2 Ley 20/90) es que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20 por 100 del total de socios trabajadores. Sin embargo, si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado.

La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 40 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores.

En términos similares pero no idénticos a los previstos para las cooperativas agrarias, se establece que el total importe de las bases imponibles del IBI correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por el número de socios, trabajadores y cedentes de derechos de explotación, no exceda de 6.500.000 pts.

Por último, se establece que ningún socio ceda a la cooperativa tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de entes públicos o sociedades participadas mayoritariamente por éstos.

Cumpliendo ambos tipos de cooperativas los requisitos indicados, que se establecen en los art. 9 y 10, respectivamente, de la Ley 20/90, y siempre que no incurran en ninguna de las 16 causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida previstas en el art. 13 de la Ley citada, se les aplicará el régimen tributario establecido para las especialmente protegidas, y que por lo que se refiere a las rentas obtenidas pasará a ocupar nuestra atención seguidamente, no sin antes indicar que corresponde a la Inspección de los Tributos de la AEAT la competencia para comprobar la concurrencia de los requisitos y circunstancias necesarias para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos, comunicándose el resultado de las actuaciones de comprobación a las Corporaciones locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda (art. 38 de Ley 20/90).

IV. TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS DE LAS COOPERATIVAS AGRARIAS Y DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA

Las cooperativas, como personas jurídicas que son, se sujetan al Impuesto sobre Sociedades, si bien no en los mismos términos que se regula por la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades, sino que se aplican unas reglas especiales -en algunos casos no siempre totalmente justificadas- para todas las cooperativas, no protegidas, protegidas y especialmente protegidas, estableciéndose diferencias entre unas y otras en los tipos de gravamen aplicables y en la cuantificación de la cuota tributaria, al margen de otros beneficios fiscales en tributos distintos del Impuesto sobre Sociedades.

De dichas reglas especiales, contenidas en los artículos 15 y ss de la Ley 20/90, nos ocuparemos únicamente de las en nuestra opinión más sobresalientes, y de aquellas específicas para las cooperativas objeto de nuestra atención, distinguiendo entre las reglas que afectan a la determinación de la base imponible, y las que afectan a la determinación de la cuota.

a) Determinación de la base imponible.

A estos efectos son relevantes dos aspectos, la valoración de las operaciones cooperativizadas y la distinción de resultados cooperativos y extracooperativos.

En cuanto a la valoración de las operaciones cooperativizadas, la regla general es que se computen por su valor de mercado, o precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones en la zona donde actúe la cooperativa. En el caso de que en esa zona no se produzcan este tipo de operaciones entre partes independientes, por ejemplo por controlar el mercado la misma cooperativa, o por otras razones, la Ley establece que el valor de mercado de las entregas efectuadas por los socios se determinará rebajando del

precio de venta obtenido por la cooperativa el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación realizadas.

Sin embargo, esta regla general se ve excepcionada para las dos cooperativas que nos interesan. Para las *cooperativas agrarias*, tras la modificación introducida por la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubieran realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la Entidad; en caso contrario se aplicará éste último. Este régimen se aplica tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios, como para los que los socios realicen o entreguen a la cooperativa.

Esta regla supone, por un lado, la imposibilidad de obtener las cooperativas pérdidas en esas operaciones, pues los ingresos igualarán, al menos, el coste de las mismas, y por otro lado la dificultad de obtener beneficios en los resultados cooperativos cuando la cooperativa traslada al socio el mismo precio de coste que ella obtiene para los productos o servicios que proporciona a sus socios.

En las *cooperativas de explotación comunitaria de la tierra*, la cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las mismas se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.

La conformación de la base imponible de las cooperativas presenta una doble vertiente, por un lado la de los resultados cooperativos (art. 17 Ley 20/90), que están integrados por los rendimientos de la actividad cooperativizada, derivados de operaciones realizadas con sus socios en desarrollo de sus fines sociales, que se determinan por la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Por otro lado se encuentran los resultados extracooperativos, que son los procedentes del desarrollo de la

actividad cooperativizada con terceros no socios, de actividades que no forman parte de la actividad cooperativizada y los incrementos y disminuciones patrimoniales. Esta distinción, en las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, sirve para que los resultados cooperativos reciban un tratamiento fiscal ventajoso, lo cual pone de relieve, como señala críticamente Núñez Pérez, que lo que en realidad se protege es la actividad de la cooperativa realizada con sus socios o *ad intra*, pero no en relación con la prestación de bienes y servicios para el mercado, lo que supone concebir a las cooperativas como entidades que no se constituyen con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios para el mercado, pues en ese caso no debe verse favorecida por un especial régimen de protección tributaria.

Entre otros gastos, son deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción en una cuantía que no podrá exceder en cada ejercicio económico del 30 por 100 de los excedentes netos del mismo.

La base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultado se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio.

Las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, por su condición de protegidas gozan de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de cooperativas correspondiente, en los términos establecidos en el art. 33.3 de la Ley 20/90, siendo compatible este beneficio fiscal con la deducción por inversiones por los mismos elementos.

b) *Determinación de la cuota y compensación de pérdidas.*

Una vez hallada la base imponible correspondiente a cada uno de los dos tipos de resultados, se calcula la cuota íntegra, que es la

suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, cuando resulte positiva.

Los tipos de gravamen son del 20 por 100 para la base de resultados cooperativos, y el general del 35 por 100 para la de extracooperativos.

Sobre la cuota así hallada, las cooperativas especialmente protegidas, como las agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, disfrutan de una bonificación del 50 por 100.

Para las cooperativas existe un régimen específico, distinto del establecido con carácter general en el IS, para la compensación de pérdidas, pues en lugar de compensarse los resultados negativos de un ejercicio en la base imponible de los siguientes, se opera en la cuota. Así, el art. 24 establece que si la suma algebraica a que se refiere el art. 23 resultare negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

Este régimen puede plantear algún problema para las cooperativas especialmente protegidas, en la medida que no se prioriza expresamente en la Ley qué debe realizarse antes, si la bonificación, o la compensación de cuotas negativas de años anteriores. En una primera aproximación podría pensarse que resulta más ajustado a los fines proteccionistas o incentivadores establecidos por la ley que la bonificación se practique antes de la compensación de cuotas negativas de años anteriores, aun a riesgo de que pudieran quedar cuotas que no resultase posible compensar, pues en caso contrario la bonificación podría darse con unos efectos muy inferiores. Veámoslo con un ejemplo:

- Supuesto en que la compensación se practica sobre la cuota bonificada:

cuota negativa de año anterior: 500.000 a compensar

cuota íntegra del ejercicio: 2.000.000

bonificación 50% (s/2.000.000): 1.000.000

cuota bonificada: 1.000.000

cuota final tras compensación $1.000.000 - 500.000 = 500.000$

- Si en cambio se practica antes la compensación, tendríamos:

cuota negativa de año anterior: 500.000 a compensar

cuota íntegra del ejercicio: 2.000.000

cuota íntegra tras compensación: $2.000.000 - 500.000 = 1.500.000$

bonificación 50% (s/1.500.000): 750.000

cuota bonificada $1.500.000 - 750.000 = 750.000$

Por tanto, el hecho de actuar de un modo u otro en el ejemplo puesto supone una diferencia en la cuota de 250.000 pts.

Junto al criterio expuesto, podría añadirse la redacción literal del art. 34, pues la bonificación lo es sobre “la cuota íntegra a que se refiere el art. 23 de esta Ley”, esto es, antes de la eventual compensación a que se refiere el art. 24.

No obstante, no dejaría de ser paradójico que la suma algebraica con resultado negativo minorase la cuota bonificada, cuando por su composición y determinación debería compensar la cuota íntegra positiva antes de su bonificación, esto es, minoraría la cuota íntegra, no la cuota bonificada, y así lo entiende Martín Fernández.

Esta hipotética confusión pensamos que encuentra su origen en la deficiente técnica legislativa empleada en este punto. En realidad no nos encontramos ante una auténtica “bonificación”, al no cuantificarse ésta sobre un determinado tipo de rentas obtenido, sino que en realidad se trata de una reducción de cuota que debe tomar como base la cuota íntegra a que se refiere el art. 23, por lo que así resulta indiferente cuándo se practique, debiendo ser su importe del 50% de la cuota íntegra -que sólo existe si es positiva-, ni compensada con cuotas negativas de años anteriores, ni ajustada por la práctica de una eventual deducción por doble imposición. En consecuencia, la compensación de cuotas negativas

anteriores debe también operar sobre la cuota íntegra. Así, siguiendo con el ejemplo anterior, resultaría:

CI-Cnegativa-bonificación

por lo que si son

cuota íntegra del ejercicio: 2.000.000

cuota negativa de año anterior: 500.000 a compensar

bonificación 50% (s/2.000.000): 1.000.000

cuota final $2.000.000 - 500.000 - 1.000.000 = 500.000$

Además de los beneficios fiscales a los que ya se ha hecho referencia, hay que añadir para las cooperativas agrarias que tengan la consideración de explotaciones asociativas prioritarias, una bonificación en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades del 80 por 100.

V. IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DEL SOCIO COOPERATIVISTA

El socio cooperativista persona física se verá gravado en el IRPF por las rentas que obtenga, donde se integrarán los distintos rendimientos sea cual sea la fuente productora, incluso los correspondientes a los de la propia explotación agrícola o ganadera, que se determinarán según las circunstancias en estimación objetiva o estimación directa.

Entre esas rentas del sujeto se encontrarán, en su caso, las procedentes de la cooperativa de la que sea socio, que se gravarán en los siguientes términos:

1. Los retornos cooperativos se consideran rendimientos del capital mobiliario explícito, y por tanto sujetos a retención. Retorno cooperativo es la parte del excedente disponible que se atribuye a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada socio con la cooperativa. Como

dice Sancho Calabuig, el retorno constituye la devolución al socio al final del año de lo que se cobró de más -en cooperativas de suministros- o se le pagó de menos -en cooperativas de producción o comercialización-. Es una especie de dividendo por la actividad cooperadora y constituye un premio a la fidelidad cooperativa del socio con la entidad.

No obstante, aun cuando es una especie de dividendo, y como veremos hay establecida una deducción para reducir la doble imposición, las personas físicas computan en su base imponible el importe íntegro del retorno percibido, sin aplicación de los porcentajes de integración a que se refiere el art. 37.1 LIRPE.

Se considera retorno anticipado, y por tanto rendimiento de capital mobiliario sujeto a retención, el exceso sobre el valor de mercado (valor de coste en las cooperativas agrarias) asignado a los socios en sus entregas.

En cambio, conforme al art. 29 de la Ley 20/90, los retornos cooperativos no se considerarán rendimiento del capital mobiliario, y por tanto no estarán sujetos a retención: cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo; cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores; y cuando se incorporen a un Fondo Especial, regulado por la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

2. En el caso de socios de trabajo de las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, debe distinguirse los rendimientos procedentes del trabajo personal de los correspondientes a retornos, calificados como capital mobiliario.

3. Para la determinación de la base imponible del socio no se deducen en ningún caso las pérdidas sociales atribuidas a los socios.

4. Para determinar la cuantía de las variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales, se adicionan al coste de adquisición de éstas las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas de las cooperativas que habiéndose atribuido al socio, hayan sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos cuya titularidad le correspondiera y están incorporados a un fondo especial regulado por la Asamblea general según lo establecido en el art. 85.2 LGC.

5. Los socios tendrán una deducción por doble imposición de dividendos, que será del 5% en las cooperativas especialmente protegidas, mientras que en las protegidas será del 10%, encontrándose la razón de la diferencia en la bonificación en la cuota del 50% existente para las primeras. La deducción también procede por las cantidades distribuidas entre los socios de las cooperativas a cuenta de sus beneficios.

Directamente relacionado con la imposición sobre la renta del socio está la imposición sobre el patrimonio, y a tal efecto, la valoración de las participaciones de los socios o asociados en el capital social de las cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción en su caso de las pérdidas sociales no reintegradas.

* * * *

Aun cuando el título de esta ponencia hace referencia únicamente a la tributación de las rentas agrarias obtenidas por cooperativas, teniendo en cuenta el título general de las jornadas, el tema abordado en la ponencia precedente y los que deben abordarse en los días sucesivos, consideramos conveniente realizar una breve exposición de otros beneficios fiscales que pueden disfrutar las cooperativas especialmente protegidas en otros tributos, y también de la tributación de las Sociedades Agrarias de Transformación.

VI. BENEFICIOS FISCALES DE LAS COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

Además de los beneficios que les corresponden en el impuesto sobre sociedades a los que ya se ha hecho referencia, deben señalarse los siguientes (arts. 33 y 34 Ley 20/90):

- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados están exentos los actos, contratos y operaciones siguientes:
 - Constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
 - Constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones. La presente exención tiene sentido por la extensión al impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de cuota variable, puesto que a los efectos de Transmisiones patrimoniales onerosas, la exención está establecida con carácter general por el art. 45,I,B) del texto refundido del ITPAJD.
 - Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.
 - En la modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas, la adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

La exención no alcanza a la modalidad de cuota fija del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

- En los Impuestos locales, disfrutan de una bonificación del 95% de la cuota, y en su caso de los recargos, en los siguientes tributos:
 - Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - IBI correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

De todos estos beneficios fiscales también gozarán las cooperativas de segundo y ulterior grado que asocien exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas (art. 35 Ley 20/90).

Estos beneficios fiscales se aplican automáticamente, sin requerir declaración administrativa previa sobre su procedencia. Las consecuencias de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida son:

1. Tributar en el régimen común del IS, tributando al tipo de gravamen general.
2. Privación de los beneficios fiscales disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca, con exigencia de los intereses de demora.
3. Imposición, en su caso, de sanciones tributarias.

VII. RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN (SAT)

Las SAT son sociedades civiles, con personalidad jurídica propia, con ánimo de lucro y finalidad económico-social, en orden a 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 aquella finalidad.

Los socios han de ser personas físicas, titulares de explotaciones agrarias o trabajadores agrícolas o personas jurídicas que persigan fines agrarios, no pudiendo sus socios adquirir productos elaborados por la SAT para lucrarse en su reventa.

En cuanto al régimen fiscal se sujetan expresamente al IS, quedando excluidas del régimen de atribución de rentas en el IRPF, sometiéndose al tipo general.

A efectos de este impuesto, las operaciones que realicen con sus socios se computan por su valor de mercado, excepto cuando se trate de SAT que conforme a sus estatutos realice servicios o suministros a sus socios, computándose el precio de los mismos por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior a su coste, incluida la parte correspondiente a los gastos generales de la entidad, pues caso de ser su coste superior, se aplicaría este último.

Las SAT, conforme a la D. Ad. 1ª de la Ley 20/90, también gozan de ciertos beneficios fiscales, como son:

- Exención total para los actos de constitución y ampliación de capital, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Bonificación del 95% de la cuota y recargos correspondientes en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Si tiene la calificación de explotación asociativa prioritaria, goza de libertad de amortización por los elementos de inmovilizado material o inmaterial adquiridos dentro de los cinco primeros años desde su reconocimiento como explotación prioritaria (ley 19/1995).

VIII. VALORACIÓN FINAL

Tras esta rápida y breve exposición sobre el régimen tributario de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, llega el momento de efectuar una valoración sobre la adecuación de la legalidad vigente al mandato constitucional de fomento de las sociedades cooperativas.

Ya hemos indicado que en nuestra opinión resulta insuficiente el límite fijado para las operaciones que la cooperativa puede realizar con terceros no socios, límite que se fija tanto

por la ley de cooperativas como por la de régimen fiscal de las mismas, al restringir considerablemente la posibilidad de que la cooperativa pueda actuar como una auténtica empresa que intervenga en el mercado, cercenando así la posibilidad de que los socios cooperativistas puedan ver incrementada su riqueza en un mayor grado, incluso por muy acertada que sea la gestión cooperativa, teniendo en cuenta además que en gran medida suelen ser pequeños agricultores. Es más, la desaparición de ese límite podría incluso incentivar el desarrollo de actividades agrarias, por resultar más factible obtener una mayor rentabilidad.

Por otro lado, también merece especial atención el límite que pretende atender a la capacidad económica de los socios y que impide ser socio a quien su riqueza agraria cuantificada teniendo en cuenta la base imponible del IBI supera los 6.500.000 pts. En este caso creemos que de forma ilegítima se restringe la posibilidad de ser miembro de una cooperativa, y por tanto de forma indirecta se subvierte el mandato de fomentar las sociedades cooperativas, en este caso las agrarias. Consideramos que la capacidad económica del socio no debe influir en la condición de cooperativa especialmente protegida. Los beneficios fiscales de éstas no deberían desaparecer por la existencia de socios cuya riqueza “agraria” superase límite alguno, sino que deberían ser los cooperativistas que superasen esos límites quienes se viesen privados de los beneficios fiscales que se establecen para ellos, como es la deducción por doble imposición de dividendos. De este modo pensamos que el mandato constitucional de fomentar las cooperativas sí se vería respetado, y también el de contribuir conforme a la capacidad económica, no gozando de beneficio fiscal alguno quien se considere que supere el límite de riqueza establecido como digno de protección por los poderes públicos.

Logroño, 13 de octubre de 1998.

BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA

- BARRERA CEREZAL, J. J. y otros. *El nuevo régimen fiscal de las cooperativas*, Fundescoop, Madrid, 1991.
- CAPARRÓS NAVARRO, A. y JARA AYALA, F. de la, *Manual de gestión de cooperativas agrarias*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Instituto de Fomento Asociativo Agrario, Madrid, 1991.
- CASTAÑO, J. “Régimen fiscal de las cooperativas”, en *La sociedad cooperativa*, núm. 10/1998 (monográfico), Ed. CISS.
- JULIÁ IGUAL, J. F. y SERVER IZQUIERDO, R. J., *Fiscalidad de cooperativas. Teoría y práctica*. Pirámide, Madrid, 3ª edc., 1996.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., *Las cooperativas y su régimen tributario*, La Ley, Madrid, 1994.
- NÚÑEZ PÉREZ, G., “El régimen fiscal de las cooperativas y otros entes en el Impuesto de sociedades”, en *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, coordinado por P. Yebra, C. García Novoa y A. López Pérez, Ed. Comares, Granada, 1998, pág. 427 y ss.
- ORÓN MORATAL, G., “Beneficios fiscales en favor de las explotaciones agrarias”, en *Anuario Jurídico de La Rioja*, Universidad de La Rioja, Logroño, 1997, pág 147 y ss.
- SANCHO CALABUIG, J., *Tributación de agricultores y ganaderos*, CISS, Valencia, 3ª edc., 1997.