

REVISIÓN ACTUAL DE LA EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA: CONDICIONAMIENTOS DE SU FISCALIDAD

María del Carmen Pastor del Pino

Profesora Titular de Universidad de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Ciencias de la Empresa. Universidad Politécnica de Cartagena

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6864-5089>

RESUMEN

La explotación comunitaria de la tierra como instrumento mediante el cual los titulares de derechos de explotaciones agrarias aúnan esfuerzos para mejorar su rendimiento y lograr objetivos de arraigo económico y social recobra relevancia en el actual contexto multifuncional de la política agraria común. En este contexto en el que no sólo resulta importante la competitividad comercial sino también la revitalización y el progreso rural, es donde adquieren relevancia las actuaciones de explotación comunitaria de la tierra desarrolladas especialmente mediante fórmulas asociativas de economía social. Planteada esta cuestión preliminar que sustenta el enfoque, el presente trabajo analiza la forma en que la fiscalidad puede condicionar el empleo de los principales instrumentos de explotación en común de la tierra.

PALABRAS CLAVE: Explotación comunitaria de la tierra, ventajas, entidades asociativas, cooperativas, condicionamientos de su régimen fiscal

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: R14, P13, K34.

Cómo citar este artículo/How to cite this article: Pastor del Pino, María del Carmen: "Revisión actual de la explotación comunitaria de la tierra: condicionamientos de su fiscalidad", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 40, 2022, pp. 157-193. DOI: 10.7203/CIRIEC-JUR.40.24571

COMMUNAL LAND USE: INFLUENCE OF THE TAX SYSTEM

EXPANDED ABSTRACT

Communal use of land as an associative model through which to carry out a rural development project should not be considered as a formula of the past, based on ideological considerations or on short-term needs. The need to revitalise rural areas that make up a large part of our territory and that of the European Union means that it is almost obligatory to review all those forms that can promote them, acting as a revulsive and lever for change, one of which is the subject of this paper. Communal use of land through cooperative-type associative model can and must therefore play a leading role in the current Spanish and EU context of rural and agricultural development, in which not only elements of competitiveness but also of sustainable growth of the territories must predominate. Its capacity to contribute to the development of rural areas, this form of economic intervention can and must be worthy of the corresponding public measures provided at internal and EU level. This system of measures should include deriving from beneficial tax regimes.

Community land exploitation through cooperative societies must be reviewed from a current perspective in order to determine its virtues in the achievement of rural development objectives, but also to identify the regulatory problems that may prevent it from achieving them. In addition to this general analysis of its substantive regime this paper analyses on a more specific aspect: tax regulation conditions the development of this figure when it is carried out by social economy societies: in particular, community land cooperatives, but also agricultural cooperatives that incorporate this activity, highlighting the advantages and disadvantages of each of these possibilities. Having reviewed this first aspect, the paper analyses the main tax implications from this corporate model both for the company itself and for the members.

The tax regime applicable to community land cooperatives or agricultural cooperatives which may include such joint farming as an activity, either by setting up a specific section or through a separate entity such as a capital company or an agricultural processing company requires as with other similar typologies wishing to benefit from the tax advantages provided for in the specific Law on the Tax Regime for Cooperatives (LRFC), compliance with the requirements laid down in the tax regulations, both substantive and specific. These requirements may condition the way in which the joint operating activity can or will be carried out establishing requirements and imposing certain limitations that differ depending on the type of cooperative in question. It is therefore important to analyse in detail the effects that these constraints may have on the operation and management of the joint operation in order

to evaluate the real scope for action available to these societies if they wish to benefit from the relevant benefit measures.

For example, if this activity had been carried out through a society created with capital participation the agriculture cooperative, it is necessary thinking the limitations on its participation in the share capital of non-cooperative entities, since failure to adjust it would entail the loss of the tax status of protected status. Or consider also the consequences arising from the transfer itself by the members and its effects on the requirement of the tax rule regarding the necessary status of farm owner that the members of the agriculture cooperative must hold in order to be able to enjoy the corresponding tax benefit system, since those members could cease to be so as a result of the corresponding transfer. In this sense it can be considered that the member who makes the transfer to the section set up for this purpose would not lose that status, since it is simply a case of transferring or transferring a right to one of the cooperative's own structures in order to carry out a new activity within its corporate purpose, without losing ownership of the holding. This would be different if the transfer were made to the company set up specifically to develop the holding jointly since in this case the transferring members would cease to be the owners of the agriculture holdings, having transferred them to the aforementioned company.

Community societies which therefore meet the requirements contained in the tax regulations to be specially protected, and which do not also incur in any of the causes for loss of this status can avail themselves of the tax benefit measures provided for in arts. 33 and 34 of the LRF. These benefit measures will be applied without prejudice to the special rules of arts. 15 to 29 of the same legal text referring to corporate tax adjustment rules (art. 6.2 LRF), and logically independently of the other measures that the tax regulations themselves may provide for, as they are applicable to them as a supplementary rule. The tax benefits available to community land cooperatives would therefore be, as long as they comply with the general requirements of their substantive regulations: those provided for in art. 33 for tax protected cooperatives; and if they also comply with the specific requirements of the tax regulations, those of art. 34 of the LRF, for specially protected cooperatives.

In the second question the taxation of the activities carried out under the joint exploitation system two aspects should be mentioned. Firstly, the true objective of this concept, which is none other than to seek to optimize the factors of production of each member by using formulas for the joint exploitation of these factors under an associative form, the cooperative. The cooperative thus carries out an economic activity, the joint venture being precisely the means by which the member intervenes in the market and through which it contributes the corresponding added value to local development. Only if the members contributions are impregnated by this objective would they not be subject to transfer taxes (value added tax

and transfer tax), and the specific conditions under which each transfer is made would have to be reviewed in any case.

In the opposite direction but with the same essence the benefits received by the member from the cooperative will be subject to personal income tax, as income of one type or another of those provided for in its regulations, depending on the real purpose of the transfer. This question requires knowing what was the real purpose of the transfer and the relationship between the partner and the societies in the future. Finally and without any special features being highlighted in relation to the taxation of capital gains or losses deriving from the reimbursement of contributions or the taxation of cooperative returns received by members, as the general system provided for in the tax regulations for such cases applies to them, the taxation deriving from such actions may be transferred when, in accordance with the cases provided for in the tax regulations, the necessary agreements are adopted between the company and the members so that such taxation is delayed.

KEYWORDS: Communal land use, current motivations, associative companies, cooperatives societies, tax system influences.

SUMARIO

1. Introducción. 2. Las entidades asociativas en el actual contexto de la política agraria común. 3. La explotación comunitaria de la tierra y su tratamiento fiscal específico. 3.1. La explotación en común de la tierra: motivaciones y modalidades jurídico-institucionales de desarrollo. 3.2. La explotación comunitaria de la tierra a través de sociedades cooperativas. Consideraciones fiscales. 4. Implicaciones tributarias de la explotación comunitaria de la tierra para la sociedad cooperativa y para los socios. 4.1. De las aportaciones y reembolsos. 4.2. De la imputación de resultados. 5. Reflexión final. Bibliografía.

1. Introducción

La explotación comunitaria de la tierra como fórmula asociativa mediante la que llevar a cabo un proyecto de desarrollo rural no debe ser considerada como una fórmula del pasado sustentada en consideraciones de tipo ideológico o en necesidades coyunturales. Y es que la necesidad de revitalizar las áreas rurales que configuran gran parte de nuestro territorio y el de la Unión Europea lleva casi obligatoriamente a revisar todas aquellas figuras que pueden impulsarlas, actuando como revulsivo y palanca de cambio, siendo una de ellas la que sitúa el objeto del presente trabajo.

La explotación comunitaria de la tierra desarrollada principalmente a través de sociedades cooperativas como una de sus vías lógicas de desenvolvimiento prevista en nuestro ordenamiento, debe ser revisada desde una perspectiva actual para determinar sus virtudes en la consecución de objetivos de desarrollo rural, pero también para concretar los inconvenientes regulatorios que puedan impedir alcanzarlos. No obstante, y sin perjuicio del análisis general de su régimen sustantivo, el presente trabajo se centra en un aspecto más concreto: el modo en que la regulación fiscal condiciona el desarrollo de esta figura cuando se lleva a cabo por entidades de economía social: en especial, cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, pero también cooperativas agrarias que incorporen esta actividad, destacando las ventajas e inconvenientes de cada una de estas posibilidades. Revisado este primer aspecto, el trabajo analiza las principales implicaciones tributarias que surgen de este modelo societario tanto para la propia sociedad como para los socios.

2. Las entidades asociativas en el actual contexto de la política agraria común

Uno de los grandes retos a los que se enfrenta nuestro país es el de mantener la competitividad de su sector agrario, no sólo por lo que este representa en términos estrictamente económicos sino por la repercusión que este sector tiene sobre otros ámbitos como el social o el medioambiental¹. En este contexto de apoyo al sector agrario debemos situar la promoción de aquellas actuaciones de cooperación entre sujetos en las que compartiendo medios y/o intereses se aúnen esfuerzos y resultados para alcanzar un objetivo común individual pero también general. En este sentido, resulta imprescindible aludir al importante papel que juega en el impulso del sector agrario el asociacionismo, hasta el punto de ser considerado como una actuación prioritaria dentro del actual Plan Nacional de Desarrollo Rural. En el actual Plan Nacional se reconoce la gran tradición de las figuras asociativas en nuestro país, fundamentalmente cooperativas, y su protagonismo en la adaptación del sector agroalimentario español al mercado, destacando su influencia en la vertebración del territorio, al permitir la continuidad a la actividad agraria, y destacando sus efectos sobre el empleo rural y su capacidad para ser motor de desarrollo económico y social, al favorecer la viabilidad y sostenibilidad de las zonas rurales². Sobre esta base de beneficio general quedan desde luego legitimadas las actuaciones públicas encaminadas a fomentar el fortalecimiento de estas figuras.

La sostenibilidad del medio rural no es sólo un objetivo interno sino también comunitario. En el terreno cuantitativo, la importancia superficial del espacio rural en el conjunto de la Unión Europea es evidente, como también lo es el debilitamiento progresivo de la vitalidad del medio rural y de los riesgos que ello conlleva para el conjunto del sistema. Objetivos tan relevantes como la cohesión social y la cohesión territorial justifican así la creciente importancia e interés en el desarrollo de las áreas rurales, obligando a reconsiderar los mecanismos tradicionales de apoyo a estas zonas y poniendo de manifiesto la importancia de disponer de nuevos instrumentos capa-

1. Tal y como se recoge en el *Programa Nacional de Desarrollo Rural 2014-2022* elaborado por la Dirección General de Desarrollo Rural y Política Forestal, España tiene una superficie de 505.991 km², siendo el 80 por ciento de esta rural, quedando ocupado este a su vez por tierras agrícolas en el 55 por ciento, lo que demuestra el importante peso que el sector agrario tiene en nuestro país. *Vid. DIRECCIÓN GENERAL DE DESARROLLO RURAL Y POLÍTICA FORESTAL: España - Programa Nacional de Desarrollo Rural 2014-2022*, Gobierno de España, Madrid, 2021.

2. *Vid. DIRECCIÓN GENERAL DE DESARROLLO RURAL Y POLÍTICA FORESTAL, op. cit.*, p. 103.

ces de reconocer la heterogeneidad y la diversidad de situaciones y problemáticas a las que hacer frente³.

No se trata por lo tanto de la búsqueda única de la competitividad del sector agrario, sino de lograr un desarrollo sostenible de los territorios de la Unión Europea, adoptando toda la potencialidad que ofrece el concepto de multifuncionalidad⁴. Para lograr este objetivo, se hacen necesarias la cohesión social y la cohesión territorial. La cohesión social como objetivo de integración de la economía rural, tanto en su dinámica interna como con la economía nacional, requiere desde luego atender y mejorar en competitividad. Con la cohesión territorial, que persigue superar el desequilibrio desfavorable de lo rural frente a lo urbano, se hace necesario por otro lado valorizar las diferentes funciones de estos territorios, de forma que se origine un flujo de relaciones con los sectores productivos, con los espacios urbanos y con los diferentes actores sociales en aras de un desarrollo equilibrado y sostenible⁵.

Es en este contexto de desarrollo sostenible del medio rural en donde adquieren especial relevancia las entidades asociativas, entre las que destacan las cooperativas. Y es que siendo entidades ligadas de forma estable al territorio, encabezan el impulso de la economía local contribuyendo de forma extraordinaria a la fijación de población, contribuyendo al equilibrio y la ordenación rural, dado que sus objetivos socioeconómicos benefician a los socios y al resto de la población local⁶. Su importancia social y económica las convierten así en herramienta imprescindible para contribuir al desarrollo de las políticas agrarias y rurales, lo que justifica que las administraciones públicas dediquen una consideración especial a esta forma asociativa. El medio rural necesita, en definitiva, que la mejora de las estructuras de producción agraria se haga acorde con el contexto económico y social de las zonas rurales, necesitadas de políticas territoriales, integradas e integradoras, que reconozcan la pluralidad de sectores y de actores presentes en el medio rural y propongan estrategias para todos ellos, siendo una de ellas la del impulso del asociacionismo como instrumento operativo (productivo o comercializador) o de mera colaboración. Centrado el presente trabajo en un tipo concreto de actuación asociativa operativa: la de la explotación en

3. Vid. MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN [MAPA]: *Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural*, Gobierno de España, Madrid, 2003, p. 584.

4. La Unión Europea presentó en la Agenda 2000 “la multifuncionalidad” como un objetivo de su política agraria común, introduciendo así las “preocupaciones no comerciales” en defensa del modelo agrario europeo, con formas específicas de producción y ocupación del territorio y que se corresponden con las tradiciones sociales y culturales, que sustentan el proyecto de integración europea.

5. Vid. MAPA, *op. cit.*, p. 592.

6. *Ibid.*, pp. 293 y ss.

común de la tierra, debemos revisar las distintas formas en que esta se ha llevado a cabo en nuestro país, deteniéndonos en profundidad en los aspectos fiscales que han condicionado de alguna forma su desarrollo⁷.

3. La explotación comunitaria de la tierra y su tratamiento fiscal específico

3.1. La explotación en común de la tierra: motivaciones y modalidades jurídico-institucionales de desarrollo

La idea de explotar en común la tierra para compartir riesgos y beneficios es tan antigua como la del propio hombre y sus vínculos con la producción agrícola. Así, la explotación colectiva de la tierra como acción impulsada por motivos sociales o ideológicos, individuales o gubernamentales, y/o por razones de eficiencia económica ha sido una realidad presente a lo largo de la historia y del desarrollo agrícola⁸.

Tal y como indica VALDÉS DAL-RE⁹ la aparición del movimiento comunitario de tierras en España es el resultado de la acción combinada de factores: unos de carácter interno, como el de la necesidad de hacer frente común a través de la acción colectiva a los problemas a los que se enfrentaban las explotaciones individuales en distintas zonas del territorio (fragmentación, infra dimensión, escasa capacidad de capitalización, elevados costes de producción, éxodo de población rural...); y otros de carácter externo, derivados de las condiciones sociales, políticas y económicas del sistema de producción agraria. De acuerdo con ello, y bajo la expresión “explotación comunitaria de la tierra” se fue gestando todo un movimiento asociativo ordenado

7. Como señala SANZ JARQUE, Juan José: “Agricultura asociativa: agrupaciones y cooperativas de explotación en común”, *Estudios Cooperativos*, nº 10, 1966, pp. 33-52; la actuación mediante fórmulas asociativas puede efectuarse mediante formas basadas en el Código de Comercio o en el Código Civil directamente o de forma supletoria (sociedades civiles, como sociedades agrarias de transformación, comunidades de bienes, de usufructos, de pastos), o bien basadas en legislaciones específicas (cooperativas, agrupaciones de productores agrarios, o de gestión de explotaciones. Con relación a las distintas fórmulas de asociacionismo en el ámbito rural, *vid.* GARCÍA SANZ, Benjamín: “Agricultura y desarrollo rural: referencia especial al asociacionismo agrario”, *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 92, 2007, pp. 178-198.

8. *Vid.* GALESKI, Boguslaw: *Sociología del campesinado*, Ediciones Península, Barcelona, 1977, p. 300; plantea cuatro modalidades de explotaciones colectivas según el objetivo que las impulsa: las que responden a una ideología, ordenadas a la consecución de objetivos no económicos; las creadas por “familias sin tierra” para colonizar el territorio; las organizadas por los gobiernos para alcanzar fines económicos y sociales nacionales; y las organizadas por agricultores para alcanzar ventajas en la producción y mayores beneficios.

a la gestión en común de la actividad agrícola primaria, es decir, al uso, aprovechamiento y disfrute colectivo de fincas rústicas⁹.

Ese movimiento comunitario no adopta un único modelo de actuación, sino que presenta una variada y rica fenomenología, tanto desde un punto de vista jurídico-institucional, como desde una perspectiva socio-económica. De este modo, la explotación comunitaria de la tierra se ha ido desarrollando a través de las distintas formas jurídicas, puramente asociativas y/o de empresa, previstas por el ordenamiento vigente, según la motivación principal que impulsase la puesta en común de la tierra y/o el trabajo, con los condicionamientos y los tratamientos jurídicos diferenciados de cada una de ellas. Sin entrar en su revisión individualizada de estas posibles formas, el presente trabajo se centra en una manifestación de explotación en común de la tierra en concreto, las que se sirven del modelo cooperativo, persiguiendo con ello un doble objetivo: por un lado, económico de obtención de una mayor eficiencia en la actividad económica que desarrollan; pero también social, de una mejor distribución de los bienes y de las condiciones de vida de sus miembros¹⁰.

3.2. La explotación comunitaria de la tierra a través de sociedades cooperativas. Consideraciones fiscales

La normativa general reguladora de las sociedades cooperativas prevé, tal y como ahora veremos, que la explotación en común de la tierra pueda constituir precisamente la actividad cooperativizada de una sociedad cooperativa, pero también que constituya una parte de la actividad desarrollada por otro tipo cooperativo. Revisaremos por ello las cuestiones generales de la explotación comunitaria de la tierra llevada a cabo por las cooperativas identificadas con ese mismo nombre, y la efectuada por las cooperativas agroalimentarias, por ser éstas precisamente las que por su objeto pueden tener interés en desarrollar todas o una parte de sus actividades en régimen de explotación en común. Esa revisión general servirá de base para analizar después

9. Vid. VALDÉS DAL-RE, Fernando: "Tierra y trabajo en las cooperativas de explotación comunitaria: teoría e ideología", *Agricultura y sociedad*, nº 16, 1980, pp. 165-168; quién sitúa en la postguerra civil uno de los momentos de relevancia del movimiento comunitario de las tierras al confluir la necesidad individual de ciertas explotaciones familiares y un cierto interés de los poderes públicos en la reforma de las estructuras agrarias (aunque cómo posteriormente alude, luego "no pudieran o supieran o quisieran realmente dar apoyo de forma resuelta y programada a las explotaciones comunitarias").

10. Puede decirse que con independencia de las distintas fórmulas jurídicas bajo las que se han ido desarrollando a lo largo del tiempo las actuaciones de explotación en común de la tierra, son las notas de voluntariedad y economicidad organizativa las que están presentes en el origen y el desarrollo del moderno movimiento español de explotaciones comunitarias de la tierra. Así lo indica VALDÉS DAL-RE, Fernando, *op. cit.*, p. 159.

el tratamiento fiscal diferenciado que, en su caso, les puede dispensar nuestro ordenamiento.

3.2.1. *Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra*

A. Régimen sustantivo: socios y objeto social

La legislación española no regula este tipo societario hasta la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, aunque ya la anterior Ley de 1974 reconocía su singularidad, señalando la necesidad del desarrollo de su efectiva regulación, lo que finalmente no se produce hasta la referida Ley de 1987¹¹. La vigente Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en adelante, Ley de Cooperativas o Ley 27/1999), recoge en los arts. 94 a 97 el régimen de esta figura societaria, siguiendo en gran parte el modelo de su predecesora, lo que también se produce en la práctica totalidad de las legislaciones autonómicas. De este modo, y sin perjuicio de ciertas diferencias en su nomenclatura, o en la extensión y detalle de sus preceptos reguladores, lo cierto es que casi en su totalidad las normativas autonómicas la configuran como una clase autónoma de cooperativas, incluíbles en las de producción, y diferenciadas de las agrarias¹².

La regulación específica y detallada de este tipo cooperativo, acorde con la complejidad estructural que presentan, delimita las exigencias de su constitución, de los socios que las pueden integrar, de la cesión del uso de bienes, y del régimen económico de éste, sin perjuicio de la remisión normativa que se efectúa en algunos aspectos tanto a la disciplina de las cooperativas agrarias –así de las limitaciones de operaciones con terceros no socios o de las actividades que se pueden desarrollar–, como a las de trabajo asociado- en lo referente, por ejemplo, al régimen de los socios trabajadores. Nos encontramos así con un tipo de cooperativa que tiene una regulación mi-

11. Si bien algunas normativas autonómicas se adelantan a esta regulación general, así la Ley 1/1982, del Parlamento Vasco, 4/1983, de Cataluña, Ley 2/1985, de Andalucía, o Ley 11/1985, de la Comunidad Valenciana. Véase al respecto SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Ángel: *Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra. Un análisis desde las perspectivas jurídicas y económico-empresariales*, Universidad de Deusto, Departamento de Publicaciones, 1995, pp. 149 y ss.; donde se analiza la evolución de las primeras normativas, autonómicas y general, reguladoras de esta figura societaria.

12. Serían las legislaciones de la Comunidad Foral de Navarra y de Cataluña las únicas normativas autonómicas que las considerarían, no obstante, como cooperativas agrarias. Con relación a las diferencias y semejanzas del tratamiento autonómico de este tipo de cooperativas, puede verse a TORRES PÉREZ, Francisco: “Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra”. En: *Integración y concentración de empresas agroalimentarias. Estudio jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa* (dir. VARGAS VASSEROT, Carlos), Dykinson, Madrid, 2018, pp. 80-95.

nuciosa y compleja, que permite canalizar una gran variedad de proyectos agrarios, ganaderos o forestales, dada la amplitud con la que se formulan las actividades que pueden conformar su objeto social. El análisis de las características generales de este tipo de cooperativas resulta fundamental pues son las que va a condicionar en primer término el disfrute y el mantenimiento del régimen tributario específico previsto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas. Por ello debemos detenernos, aunque sea a grandes rasgos, en la delimitación sustantiva de este tipo societario, lo que haremos atendiendo a la normativa estatal, sin perjuicio de señalar algún rasgo distintivo de las normativas autonómicas en aspectos que puedan tener posteriormente alguna relevancia tributaria¹³.

Señala el art. 94.1 de la Ley 27/1999 que las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra son aquellas que 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, prestan 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, así como desarrollar las actividades recogidas en el artículo 93.2 para las cooperativas agrarias”. Añade el art. 95 que podrán ser socios tanto las personas físicas y jurídicas titulares de tales derechos o de los bienes inmuebles, así como las personas físicas que, sin ceder derechos de disfrute sobre bienes, presten su trabajo en la misma y que tendrán únicamente la condición de socios trabajadores.

Dos cuestiones surgen de esta descripción legal relacionadas en primer lugar con el tipo de socios que pueden conformar la cooperativa y, en segundo lugar, con su objeto social.

Queda claro que la cooperativa la integran desde luego los denominados socios cedentes, es decir las personas físicas o jurídicas que ceden los derechos de uso y de aprovechamiento de sus tierras o de otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria, con el objetivo de la explotación en común de tales bienes (tanto de los cedidos como de los que tuviera la cooperativa previos a la cesión), pudiendo desarrollar además de esta actividad de explotación cualquier otra de las previstas en la Ley 27/1999 para las cooperativas agrarias. El objeto social de este tipo de cooperativas puede ser así muy amplio, siendo precisamente esta circunstancia una de las

13. Las normas autonómicas en materia de cooperativas regulan los aspectos sustantivos de este tipo societario de forma muy similar al de la Ley 27/1999, al menos respecto a la identificación del tipo de socios y su objeto social, aunque es cierto que con matices diferenciadores en esta y otras cuestiones. Dado el objeto del presente trabajo no se analizarán cada una de estas regulaciones, deteniéndonos tan sólo en algún aspecto diferencial que pueda resultar importante por sus efectos fiscales.

virtudes de este modelo cooperativo, pudiendo canalizar a través de ella proyectos diversos de naturaleza agrícola, ganadera o forestal vinculados directamente con el proceso productivo, pero también con la comercialización, el transporte, el turismo o la conservación de recursos naturales o energéticos¹⁴.

Pero además de estos socios cedentes de derechos de uso y/o aprovechamiento, la Ley de Cooperativas prevé que puedan existir socios trabajadores, pudiendo concurrir esta condición tanto en los socios personas físicas cedentes de bienes que además aporten su trabajo en la explotación, como en aquellos otros que sólo participen como socios que desempeñan una actividad laboral. Tanto a estos últimos, que serán simples socios trabajadores, como a los primeros, que ostentarán la doble cualidad de socios cedentes y trabajadores, les será de aplicación con relación a su prestación laboral las normas establecidas en la Ley de Cooperativas para los socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado, sin perjuicio de las excepciones que puedan preverse en la propia norma (art. 95.2). Por lo demás, y con relación a los socios cedentes personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica, no se contempla en la normativa ningún otro condicionamiento que el derivado del articulado de la Ley 27/1999 para ser socios de una cooperativa sin más, sin perjuicio de los que sí vienen previstos en este caso en algunas normativas autonómicas¹⁵.

14. Conforme al art. 93.2 de la Ley 27/1999, las actividades que pueden desarrollar las cooperativas agroalimentarias y, en consecuencia, las de explotación comunitaria de la tierra son las siguientes: a) 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, alimentario y rural; b) conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa, de sus socios, así como los adquiridos a terceros, en su estado natural o previamente transformados; c) adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería o los bosques, así como la construcción y explotación de las obras e instalaciones necesarias a estos fines; d) cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o medioambiental de la cooperativa o de las explotaciones de los socios, entre otras, la prestación de servicios por la cooperativa y con su propio personal que consista en la realización de labores agrarias u otras análogas en las mencionadas explotaciones y a favor de los socios de la misma; y, e) realizar actividades de consumo y servicios para sus socios y demás miembros de su entorno social y territorial, fomentando aquellas actividades encaminadas a la promoción y mejora de la población agraria y el medio rural, en particular, servicios y aprovechamientos forestales, servicios turísticos y artesanales relacionados con la actividad de la cooperativa, asesoramiento técnico de las explotaciones de la producción, comercio y transformación agroalimentaria, y la conservación, recuperación y aprovechamiento del patrimonio y de los recursos naturales y energéticos del medio rural, no pudiendo superar en este caso el veinticinco por ciento del volumen total de sus operaciones.

15. Mientras la vigente normativa de Cooperativas no contempla ninguna limitación con relación al tipo de personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica que pueden ser socias en una cooperativa de explotación comunitaria de la tierra, pudiendo así serlo alguna cooperativa u otro tipo de sociedad, si las contenía su predecesora, la Ley de Cooperativas de 1987, al permitir tan sólo ser socios personas jurídicas a los entes

Cabe detenerse en dos aspectos de interés relacionados con el objeto social de este tipo cooperativo que luego van a tener repercusión en el ámbito tributario. El primero de ellos es el relativo al alcance de la cesión de los bienes y derechos aportados por los socios al integrarse en la cooperativa y susceptibles, en consecuencia, de explotación en común. El segundo es el relacionado con las consecuencias económicas de esa explotación. Siendo esta última cuestión objeto de un epígrafe posterior, nos centraremos ahora en la primera.

Tal y como se ha indicado, el art. 94.1 de la Ley de Cooperativas habla de cesión a la cooperativa de “derechos de uso y aprovechamiento de tierras o de otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria”, abarcando así cualquier título jurídico habilitante por el que la persona física o jurídica pueda aportar sus bienes o sus derechos de uso y aprovechamiento sobre tales bienes para la explotación en común. En este sentido, y como señala SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, dicha cesión puede catalogarse como un verdadero contrato agrario entre el cedente y la cooperativa, de modo que la cesión de explotación puede efectuarse por el propietario del bien, por el arrendatario, por el usufructuario, o por cualquier otro titular de un derecho de goce¹⁶. Así parece reconocerse además en el propio art. 96 de la Ley de Cooperativas, cuando en su apartado 3 se indica precisamente que “el arrendatario y demás titulares de un derecho de goce” pueden ceder a la cooperativa el uso y aprovechamiento de sus bienes, durante el plazo máximo de duración de su contrato o título jurídico, y sin que ello sea causa de desahucio o resolución de los mismos, circunstancia que confirma la valía de su condición de cedentes, eso sí por el tiempo de duración que le atribuya el contrato de arrendamiento o la titularidad del derecho real¹⁷.

públicos y sociedades en cuyo capital social participaran con carácter mayoritario, así como a las comunidades de bienes y derechos, aprovechamientos agrícolas y forestales, montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga (art. 136.1 c). Esta limitación se mantiene, no obstante, en algunas legislaciones autonómicas: así, en la Ley 9/2018, de 30 de octubre, de sociedades cooperativas de Extremadura (art. 154.1 c); en la Ley 4/2001, de 2 de julio de Cooperativas de la Rioja (art. 115.1.c y d); o en la Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla la Mancha (art. 132.1, c).

16. Vid. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Ángel: “El contrato agrario”. En: *Derecho agrario: modernización y desarrollo rural* (dir. ORDUÑA MORENO, Francisco Javier), Tirant lo Blanch, València, 2001, pp. 190-193.

17. Art. 96.3 de la Ley de Cooperativas. Por lo demás, la normativa autonómica suele recoger también de forma expresa los distintos títulos habilitantes que junto al de propiedad permitirían al cedente participar en la explotación en común. Así, por ejemplo, en la Ley 11/2020, de Cooperativas de Castilla La Mancha (art. 133.3), en la Ley 11/2009, de 20 de diciembre, de cooperativas de Euskadi (art. 115. 4); en la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana (art. 88.7 del Decreto Legislativo 2/2025, de 15 de mayo, por el que se aprueba su texto refundido); o, en el art. 116 de la Ley 4/2001, de 2 de julio de Cooperativas de la Rioja, se refiere además expresamente a la condición de arrendatario y otros titulares de un derecho de goce. En otras normativas, por el contrario, no se especifica ningún título, así en la Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid.

La cesión del uso y aprovechamiento de los bienes por cualquiera de los títulos habilitantes está sujeta, no obstante, a una serie de condicionantes, en primer lugar, temporales. Y es que la cesión deberá ajustarse a unos mínimos de permanencia fijados en los Estatutos, y a unos máximos legales, que en caso de la normativa estatal será de 15 años, prorrogables automáticamente por plazos no superiores a 5 años mientras no se comunique la decisión voluntaria de causar baja¹⁸. Se exige de acuerdo con ello la cesión por un periodo de permanencia obligatoria, salvo que la misma se efectúe por arrendatarios o titulares de otros derechos de uso o aprovechamiento, que quedarán exentos de este cumplimiento siempre que se comprometan a cederlos por el tiempo previsto en el correspondiente contrato o título jurídico¹⁹. Esta permanencia vincula, en cualquier caso, no tanto al socio cedente como a los bienes o derechos cedidos, de modo que si el socio cesa por cualquier causa la cooperativa podrá conservar los derechos sobre éstos por el tiempo que faltase para terminar el período de permanencia obligatoria²⁰. En este sentido, y pese a la aparente contradicción que podría existir entre esta exigencia de permanencia obligatoria y el principio cooperativo de libre adhesión, lo cierto es que ese periodo de permanencia va dirigido a garantizar de algún modo la viabilidad económico-financiera de este tipo de explotaciones, vinculando los bienes cedidos durante el tiempo necesario para la obtención de resultados, algo exigible por el “sacrificio” que deben hacer los socios cedentes

18. Art. 96. 1 de la Ley de Cooperativas. Estos plazos de prórroga -como indica el referido precepto- se aplicarán automáticamente, si así se hubiera previsto en los Estatutos, salvo que el socio comunique su decisión de causar baja, lo que deberá hacerse con una anticipación mínima de seis meses a la finalización del respectivo plazo de permanencia obligatoria. En las normativas autonómicas los plazos máximos de permanencia y los de prórroga automática varían. Así, por ejemplo, se fija el plazo de 10 años en la Ley 4/2001, de 4 de julio, de Cooperativas de la Rioja; de 12 en la Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla la Mancha; de 15 en la Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia; o de 25 años, ampliable a 40 cuando se aporten derechos sobre explotaciones forestales, en el Decreto Legislativo 2/2025, de 15 de mayo, por el que se aprueba su texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

19. Art. 96. 3 de la Ley de Cooperativas. Sobre la base de esta obligatoriedad de permanencia mínima, y como se indica en el art. 96.7 los Estatutos podrán establecer normas por las que los socios cedentes no puedan transmitir a terceros durante ese periodo ningún derecho sobre los bienes cedidos que impidan el del uso y aprovechamiento de los mismos por la cooperativa, salvo que, conforme a lo dispuesto en el apartado 7 de este mismo precepto, causaran baja obligatoria o voluntaria en la cooperativa, calificada de justificada, pudiendo en este caso transmitir sus aportaciones al capital social de la cooperativa a su cónyuge, ascendientes o descendientes, si éstos son socios o adquieren tal condición en el plazo de tres meses desde la baja de aquél.

20. Sin perjuicio de que en este caso y como señala el art. 96. 2 de la Ley de Cooperativas, se deberá abonar al socio cesante, en compensación, la renta de la zona de los referidos bienes. También así en la normativa autonómica.

en la dirección de sus propias explotaciones, y la relación de confianza puesta en la obtención de resultados conjuntos²¹.

Además de las limitaciones temporales y de disponibilidad de los bienes o derechos cedidos también se establecen en la norma otros condicionantes relativos a la cuantía de los elementos cedidos o a las actuaciones sobre ellos²². Así, por ejemplo, y como se indica en el art. 96. 5 de la Ley de Cooperativas, ningún socio podrá ceder a la cooperativa el usufructo de tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se tratase de entes públicos o sociedades en cuyo capital social los entes públicos participaran mayoritariamente, limitación que como señala SÁNCHEZ ÁLVAREZ supone evitar situaciones de predominio *de facto*²³. Y además y en aras de la adecuada explotación en común de los bienes, ningún socio con titularidad suficiente, aunque cesara en la cooperativa o se cambiara en la titularidad de un inmueble cedido podrá oponerse a la realización de obras, mejoras o servidumbres, siempre y cuando esta circunstancia se hubiera hecho constar estatutariamente y, en su caso, en el documento de constitución de la servidumbre, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan.

Finalmente, pueden existir limitaciones relacionadas no directamente con la cesión de bienes para su explotación en común como actividad cooperativizada principal, sino con la posibilidad de realizar operaciones con terceros no socios. Así, como se dispone en el art. 94. 2 de la Ley de Cooperativas, estas operaciones son posibles siempre y cuando se atienda a los límites establecidos en el artículo 93.4 de la misma Ley, es decir, a los mismos límites de operación previstos para las cooperativas agroalimentarias, no pudiendo realizar, en consecuencia, operaciones con terceros no socios que sobrepasen el 50 por ciento del total de las de la cooperativa.

21. En este sentido, *vid.* SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Ángel, *op. cit.*, pp. 159, y 162-167; señala que este tipo de cooperativas son la expresión más alta del verdadero cooperativismo, dada la intensa vinculación del socio, o en concreto de sus bienes, con la sociedad. También, *vid.* PASTOR SEMPERE, María del Carmen: *Los recursos propios en las sociedades cooperativas*, Derecho Reunidas, Madrid, 2002, pp. 176-177; señalando el riesgo que correría la cooperativa, si el socio titular de la explotación o de un derecho de uso se diera de baja por cualquier motivo.

22. Pueden existir también algunos condicionamientos relacionados con la naturaleza de los bienes cedidos a estas cooperativas. Así, mientras la Ley de Cooperativas contempla la posibilidad de aportar, por ejemplo, ganado u otros activos complementarios de forma implícita, mediante la remisión que efectúa a las actividades propias de las cooperativas agrarias, otras normativas autonómicas recogen esta posibilidad de forma expresa, bien como complemento a la cesión de tierras o inmuebles (así la Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria o 12/2015, de 9 de julio, de cooperativas de Cataluña), o bien, incluso como única aportación, prescindiendo de la cesión de otra clase de bienes (como en la Ley 14/2006, de 11 de diciembre, Foral de Cooperativas de Navarra). En estos términos, *vid.* TORRES PÉREZ, Francisco José, *op. cit.*, pp. 85 y 86.

23. *Vid.* SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Ángel, *op. cit.*, p. 163.

B. Tratamiento fiscal específico

a. Niveles y requisitos

El régimen fiscal de las sociedades cooperativas está integrado por una norma específica, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFC), y por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (también LIS), que se aplicará para regular aquellos aspectos no previstos en la primera, o en los supuestos en los que no pueda o quiera aplicarse esta por incumplir las exigencias de la norma específica.

La Ley 20/1990 contiene en su articulado un doble mecanismo de ajuste y de beneficio fiscal previsto para adecuar el gravamen a las peculiaridades estructurales de este tipo societario, y para estimular su constitución y viabilidad dada su idoneidad para lograr la consecución de objetivos dignos de protección constitucional, tales como el pleno empleo, el acceso a una vivienda digna, o el desarrollo local²⁴. Para poder disfrutar de las distintas medidas de beneficio, la referida Ley establece sin embargo unas exigencias, que varían según el grado de beneficio a disfrutar: el de “protegidas” o “especialmente protegidas”. De este modo, y como indica el art. 6. 1 de la LRFC podrán disfrutar del primer nivel de protección fiscal, es decir, como protegidas, aquellas cooperativas que actúen conforme a los principios y disposiciones previstas en la Ley de Cooperativas o de las correspondientes normativas autonómi-

24. Es frecuente considerar como razones que avalan la conveniencia de una fiscalidad específica de las sociedades cooperativas, la de su inscripción dentro de las entidades que persiguen la obligación constitucional de poner en práctica una política de social, buscando la cohesión económica y social; así como las limitaciones que presentan en gestión y disposición de sus propios bienes respecto de las sociedades mercantiles. Por todos, *vid.* CALVO ORTEGA, Rafael: “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”. En: *Fiscalidad de las Entidades de Economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social* (dir. CALVO ORTEGA, Rafael), Civitas, Madrid, 2005, pp. 33-64; y CALVO ORTEGA, Rafael: “La sociedad cooperativa europea: un paso adelante en la fiscalidad de la economía social”. En: *Fiscalidad de las Entidades de Economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social* (dir. CALVO ORTEGA, Rafael), Civitas, Madrid, 2005, pp. 33-64 y 65-73. En cualquier caso, es importante resaltar que las normas técnicas de ajuste, recogidas en el Capítulo IV del Título II de la LRFC “Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades” y en el Título III dedicado a los “Socios y asociados de las cooperativas”, se aplicarán a todas las cooperativas, independientemente de que tengan o no derecho a los beneficios fiscales que se establecen posteriormente, dado que su objetivo es adaptar la estructura impositiva a la especial idiosincrasia cooperativa persiguiendo la consecución de la igualdad y el gravamen conforme a su capacidad económica real, no suponiendo, en consecuencia, ningún trato de favor. Tales normas se refieren, entre otros aspectos, a la valoración de las operaciones cooperativizadas (art. 15), las partidas que componen la base imponible (art. 16), los ingresos cooperativos (art. 17), supuestos especiales de gastos deducibles (art. 18), requisitos del Fondo de Educación y Promoción (art. 19), gastos no deducibles (art. 20), cuota tributaria (art. 23), compensación de pérdidas (art. 24), o deducciones por doble imposición y creación de empleo (arts. 25 y 26).

cas en esta materia, y que además no pierdan esta condición por incurrir en alguna de las causas previstas expresamente en el art. 13 de la misma Ley. Y lo harán como especialmente protegidas, las cooperativas protegidas que pertenezcan a alguno de los tipos expresamente contemplados en el art. 7 de la LRFC, que cumplan además con los requisitos exigidos para cada uno de ellos (arts. 8 a 12), y que no incurran en causa de pérdida de dicha condición.

La LRFC considera a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra dentro de los tipos cooperativos susceptibles de ser tratados como especialmente protegidos, siempre y cuando cumplan con las exigencias previstas en la propia norma. El ajuste a estas exigencias, recogidas en el art. 10 de la LRFC, implica que la cooperativa además de actuar y desarrollar su actividad cumpliendo las exigencias sustantivas para actuar como tal en su normativa reguladora (arts. 94 a 97 de la Ley 27/1999), lo que le otorgará el carácter de protegida, cumpla con los requisitos complementarios previstos en la norma fiscal. Tales requisitos se refieren, tal y como ahora veremos, a algunos aspectos ya regulados por la norma sustantiva, conllevando, en algún caso, una mayor limitación de actuación, lo que, en principio, responde al mayor grado de beneficio tributario que le otorga este segundo nivel de protección fiscal.

Eso es lo que ocurre precisamente con la primera exigencia prevista en la norma fiscal para las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra: que sus socios sean personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la cooperativa que presten o no además su trabajo en la misma, o bien sean personas físicas que presten sólo su trabajo, o en su caso sean entes públicos o sociedades participadas mayoritariamente por estos, comunidades de bienes y derechos integradas por personas físicas, aprovechamientos agrícolas y forestales, montes de mano común u otras instituciones análogas²⁵. De este modo, y con la misma redacción que la empleada por la anterior Ley de Cooperativas de 1987, y por alguna norma autonómica, sólo pueden ser socios cedentes las personas físicas, y las personas jurídicas expresamente referidas, lo que supone en este último caso un mayor condicionamiento que el previsto para el disfrute de la condición fiscal de protegidas que no limita la tipología de estas. En cualquier caso, y con relación a los socios en general, prevé además la norma que no puedan ceder a las cooperativa tierras y 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 estos²⁶.

25. Art. 10.1 de la LRFC.

26. Art. 10.5 de la LRFC.

El segundo requisito se refiere a los trabajadores asalariados, estableciendo como limitación que el número de estos trabajadores con contrato indefinido no exceda del 20 por 100 del total de socios trabajadores, y si han sido contratados mediante otra forma de contratación que el número de jornadas legales realizadas durante el ejercicio económico no supere el 40 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios trabajadores, remitiéndose para el cómputo de estos porcentajes a lo previsto en el apartado 3 del artículo 8 de esta Ley, es decir a lo previsto con relación a las cooperativas de trabajo asociado²⁷.

La siguiente limitación recogida en el articulado de la Ley afecta a las operaciones con terceros, impidiéndose la realización de actuaciones relacionadas con productos de explotaciones ajenas en cuantía superior, en cada ejercicio económico, al 5 por 100 del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la cooperativa, porcentaje que se determinará para cada uno de los procesos en los que la cooperativa utilice productos agrarios de terceros²⁸.

Finalmente el precepto alude a una limitación referida a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, indicando que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los mismos, dividido por el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derechos de explotación, no exceda de una determinada cuantía²⁹.

27. Art. 10. 2 de la LRFC. Aunque que indica a continuación que, si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado.

28. Y que según se indica en el apartado 3 del art. 10, afectarían a actuaciones de conservación, tipificación, manipulación, transformación, transporte, distribución o comercialización de productos de explotaciones ajenas.

29. El precepto señala la cuantía de 6.500.000 pesetas, lo que demuestra la imperiosa necesidad de actualizar la normativa fiscal y ajustarla no sólo a la realidad económica general sino, especialmente, a la particular del ámbito cooperativo, que se mueve en un contexto económico global y social muy diferente al que concurriría en la fecha de aprobación de la LRFC. Esa actualización que sí se ha ido efectuando en las normas sustantivas autonómicas no ha tenido sin embargo su correlación en la norma fiscal, produciéndose importantes desajustes entre la realidad actual de las operaciones y actividades realizadas por las sociedades cooperativas y los márgenes operativos y limitaciones de la norma tributaria. Esta falta de adaptación que responde en alguna medida a la necesidad de “mantener a salvo” la idiosincrasia de origen de este tipo societario y evitar que quede desvirtuada su naturaleza y organización estructural y finalista ha llevado sin embargo a algunas cooperativas a preferir renunciar a la aplicación de este régimen fiscal específico para poder operar así con mayores márgenes y sin las limitaciones que conlleva la norma fiscal, lo que, por otro, lado tampoco parece lógico. Como sostiene DE LUIS ESTEBAN algunos de estos requisitos sólo pueden entenderse desde la perspectiva de la época en que se redactó la ley, en que por una parte, no se concebían cooperativas fuera de las categorías de la Ley General de Cooperativas, y por otra, se consideran especialmente protegidas a las de pequeño tamaño, poco competitivas, etc., no previéndose y seguramente tampoco queriéndose por el legislador muchos de estos efectos (*vid.* DE LUIS ESTEBÁN, José Manuel: “La fiscalidad en las cooperativas”, Jornadas sobre Cooperativismo en Castilla y León, Valladolid, 1996, pp. 45 y ss.).

b. Medidas de beneficio fiscal

Las sociedades de explotación comunitaria de la tierra que cumplan, en consecuencia, con los requisitos contenidos en la normativa fiscal para ser especialmente protegidas, y que no incurran además en alguna de las causas de pérdida de esta condición, a las que nos referiremos más tarde, pueden disponer de las medidas de beneficio tributario previstas en los arts. 33 y 34 de la LRFC. Estas medidas de beneficio se aplicarán sin perjuicio de las reglas especiales de los arts. 15 a 29 del mismo cuerpo legal referidas a normas de ajuste del Impuesto sobre Sociedades (art. 6.2 LRFC), y lógicamente con independencia del resto de medidas que la propia normativa reguladora del impuesto pueda contemplar, al serles de aplicación como norma supletoria.

Los beneficios tributarios de que pueden disponer las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra serían, por lo tanto, y siempre que se ajusten a las exigencias generales de su normativa sustantiva reguladora: los previstos en el art. 33 para las cooperativas fiscalmente protegidas; y si cumplen además las específicas de la norma fiscal, los del art. 34 de la LRFC, para las especialmente protegidas³⁰. Los beneficios previstos en el art. 33 se articulan, en primer lugar, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, reconociéndose una exención para los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones; adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción. Otros beneficios se refieren al Impuesto sobre Sociedades, previéndose una minoración del tipo de gravamen aplicable sobre la base imponible de resultados cooperativos³¹, así como la libertad de amortización para los elementos del activo fijo nuevo amortizable adquiridos e inscritos en un determinado plazo³². Finalmente, por lo que se

30. Las normas mercantiles reguladoras de las cooperativas establecen determinados requisitos sustantivos para ser consideradas como tales y referidos con dotaciones obligatorias, regularización de balances y actualización de las aportaciones de los socios, retribuciones a éstos, imputaciones de pérdidas, aportaciones al capital social, participación en entidades de naturaleza no cooperativa, operaciones con terceros no socios, contabilización separada de tales operaciones o sobre su destino al Fondo de Reserva Obligatorio, relacionados con el número de trabajadores asalariados, o con las normas de auditoría externa. Además de ellos, y como ya sabemos, la LRFC establece para cada tipo susceptible de pertenecer a la categoría de especialmente protegida otros tantos referidos principalmente a los requisitos que deben reunir los socios y trabajadores asalariados (naturaleza, retribución máxima), o límites relacionados con las actividades desarrolladas (tipo, volumen y destino).

31. Así los resultados cooperativos tributarán al 20 por ciento, frente a los extracooperativos que lo harán al tipo general del 25 por ciento.

32. Dispone el art. 33.2 de la LRFC que gozarán de libertad de amortización 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 y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o, en su caso, de

refiere a los impuestos locales se fija una bonificación del 95 por ciento de la cuota y de los recargos si los hubiese, de los Impuestos sobre Actividades Económicas y Bienes Inmuebles, correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra³³. Junto a ellos, y para las cooperativas especialmente protegidas, se prevé una exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, referida a las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios, y una bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, siendo ésta la medida de mayor repercusión e impacto en el ahorro fiscal de las cooperativas.

En cualquier caso, e indicados los distintos beneficios, no ha de olvidarse que conforme a lo dispuesto en art. 6.1 de la LRFC, las cooperativas deben superar un último obstáculo: no incurrir en alguno de los supuestos del art. 13 de la LRFC de pérdida de derecho a su disfrute³⁴. De este modo, y referidos a diferentes cuestiones vinculadas a su régimen de funcionamiento, las cooperativas perderán su derecho a la aplicación si no se adecuan a las exigencias contempladas en el precepto. Exigencias relativas, por ejemplo, al necesario ajuste a las limitaciones legales relativas a Fondos, aportaciones, retribuciones, retornos, imputaciones de pérdidas, participación en entidades, operaciones con terceros no socios, o con el cumplimiento de las normas sobre contabilización separada, destino de los resultados, contratación de trabajadores asalariados, número de socios, mantenimiento del capital social, no paralización

las Comunidades Autónomas. La cantidad fiscalmente deducible una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado.

33. Tal y como dispone el artículo 9.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, la concesión de tales beneficios puede conllevar fórmulas de compensación. Así, la propia LRFC tras establecer las correspondientes bonificaciones establece sus mecanismos de compensación. La fórmula de compensación prevista parte de la comunicación anual por los ayuntamientos a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, de la relación de cooperativas que hayan disfrutado de las bonificaciones mencionadas y el importe del gasto fiscal soportado por ellas. Tras ello y una vez efectuadas las comprobaciones necesarias, se ordenará la compensación necesaria con cargo a un crédito ampliable que se consignará en los Presupuestos Generales del Estado (art. 33.4 *in fine*).

34. Para un estudio exhaustivo de cada uno de los requisitos, analizando las divergencias entre las diversas legislaciones autonómicas véase ALGUACIL MARÍ, María Pilar & ROMERO CIVERA, Agustín: “Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida”, *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 110, 2013, pp. 13-28.

de la actividad cooperativizada o inactividad de los órganos sociales, conclusión de la empresa, o la falta de auditoría externa en los casos requeridos³⁵.

Cabe plantearse finalmente que ocurrirá con este régimen fiscal específico y las cooperativas integrales, es decir con aquellas que desarrollando diferentes actividades cooperativizadas cumplen con las funciones propias de distintas clases de cooperativas³⁶. En este caso, para ser especialmente protegidas deben cumplir en principios todos y cada uno de los requisitos exigidos para las diferentes categorías que la conformaran. De modo que si todas las actividades desarrolladas por estas cooperativas entrasen dentro de las categorías proclamadas como especialmente protegidas no se produciría conflicto alguno. De no ser así podría surgir la duda de si cabría o no un posible prorrateo de los beneficios en función del volumen de operaciones de una u otra clase de actividades, aunque no parece ser esta la postura que mantiene la propia administración, al no existir precepto ni excepción alguna al respecto en la normativa vigente, pudiendo pasar en ese caso a la situación de simple protegida³⁷.

En la primera de las situaciones referidas nos encontraríamos por ejemplo si una cooperativa de explotación comunitaria de la tierra desarrollase además una actividad agroalimentaria. En este caso, y dado que ambas actividades serían en principio susceptibles de alcanzar la máxima protección fiscal al quedar dentro de las tipologías reconocidas para ser consideradas como especialmente protegidas, podrían gozar del régimen de beneficios máximo previsto en la normativa fiscal, siempre eso sí que cumplan con los diferentes y específicos requisitos contemplados por la LRFC para

35. En todo caso determinará la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida al realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento total de las operaciones realizadas por la cooperativa. A estos efectos se asimilarán a las operaciones con los socios las siguientes: los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito; las inversiones en fondos públicos, las inversiones en valores emitidos por Empresas públicas.

36. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 105 de la Ley 27/1999, las cooperativas integrales “son aquellas, en las que, con independencia de su clase, su actividad cooperativizada es doble o plural cumpliendo las finalidades propias de diferentes clases de cooperativas en una misma sociedad, según acuerdo de sus Estatutos, y con observancia de lo regulado para cada una de dichas actividades”.

37. Contemplan la posibilidad de prorrateo, *vid.* MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, MARTÍN SALCINES, Francisco & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, España, 2006, p. 58; quienes sin embargo también aluden a la postura contraria que parecería mantener la administración a través de las contestaciones de consultas tributarias. Por lo demás, y aunque los beneficios se perderían en caso de no cumplir con los requisitos específicos previstos para cada tipo de cooperativa especialmente protegida, no por ello se convertiría ésta automáticamente en no protegida, pudiendo disfrutar si se dan los requisitos sustantivos necesarios de los beneficios previstos para las protegidas.

cada uno de los tipos cooperativos, aspecto que como ahora veremos puede plantear ciertas dificultades³⁸.

3.2.2. *La explotación en común a través de las cooperativas agroalimentarias*

A. Formas de desarrollo

La explotación en común de la tierra puede ser, tal y como acabamos de revisar, la actividad principal configuradora de un tipo cooperativo específico. Pero además puede ser una actividad secundaria a realizar por otro tipo cooperativo: el agroalimentario, de modo que junto a la relación cooperativizada de comercialización desarrollada por la cooperativa agroalimentaria se llevase a cabo otra de explotación de la tierra con determinados socios cedentes. De este modo, estaríamos ante una cooperativa constituida como agroalimentaria que quiere diversificar su actividad desarrollando una explotación en común, lo que podría efectuarse a través de distintos mecanismos, por ejemplo, mediante la constitución de una sección dentro de la cooperativa, o a través de la constitución de un ente con personalidad jurídica diferenciada como una sociedad de capital o una sociedad agraria de transformación, que serían las que la llevaran a término esta segunda actividad.

En el primer caso, la sección, integrada por aquellos socios que de forma voluntaria quisieran desarrollar esta actividad específica (actividad que, en cualquier caso, debe venir prevista como opción dentro del objeto social de la sociedad) actuaría sin personalidad jurídica independiente ni patrimonio diferenciado del global de la cooperativa, pero sí con cierta capacidad propia de actuación en el ámbito de su gestión y contabilidad, con las consecuencias de uno y otro margen, siendo su actividad cooperativizada precisamente la puesta en común de tierras y explotaciones a los efectos de crear y gestionar una única explotación. Los socios cedentes que, necesariamente han de ser socios de la cooperativa agroalimentaria y, en consecuencia, titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales³⁹, participarían de este modo en las actividades

38. Las cooperativas susceptibles de ser consideradas como especialmente protegidas son conforme a lo dispuesto en el art. 7 de la LRFCA las cooperativas protegidas de primer grado que sean: cooperativas de trabajo asociado; agrarias; de explotación comunitaria de la tierra; del mar; o de consumidores y usuarios.

39. Conforme a lo dispuesto en el art. 93 de la Ley de Cooperativas: " Son cooperativas agroalimentarias las que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, incluyendo a las personas titulares de estas explotaciones en régimen de titularidad compartida, que tengan como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas y con su implantación o actuación en el medio rural. También

y servicios cooperativos que integran el objeto social de la sección de acuerdo con la superficie o el valor de sus respectivas explotaciones, obteniendo los correspondientes resultados de su participación⁴⁰. La explotación en común a través de un ente diferenciado creado *ad hoc*, como una sociedad de capital, principalmente limitada, o una sociedad agraria de transformación (SAT), conlleva por el contrario la creación de una entidad diferente a la propia cooperativa, cuyos socios serían por un lado los propios de la cooperativa agroalimentaria que así lo quisieran (o terceros que pretendiesen participar) y además la propia cooperativa (que en este caso debería suscribir participaciones, eventualmente de forma mayoritaria, si quiere mantener una posición de control en la sociedad), pudiendo efectuar los unos la entrega de las fincas, y la otra la gestión o explotación en común, con las consiguientes remuneraciones⁴¹.

El empleo de uno y otro de estos instrumentos para desarrollar el cultivo o la explotación en común ofrece ventajas e inconvenientes. Así, por ejemplo, la constitución de una sección diferenciada permite frente a la constitución de una cooperativa de explotación comunitaria una separación frente a la propia cooperativa tanto de su actividad (producción primaria de productos agrícolas) como de su contabilidad, permitiendo con ello una limitación *ad intra* del riesgo a los socios de la sección o que el resto de las actividades de la cooperativa pueda beneficiarse del Reglamento (UE) de ayudas de *minimis*. La constitución de una sección, forma más habitual y simplificada para realizar nuevas actividades que la de constitución de una nueva sociedad, ofrece además frente a esta un mayor control sobre la explotación en común,

podrán formar parte como socios de pleno derecho de estas cooperativas, las sociedades agrarias de transformación, las comunidades de regantes, las comunidades de aguas, las comunidades de bienes y las sociedades civiles o mercantiles que tengan el mismo objeto social o actividad complementaria y se encuentre comprendido en el primer párrafo de este artículo. En estos casos, los Estatutos podrán regular un límite de votos que ostenten los socios mencionados en relación al conjunto de votos sociales de la cooperativa”.

40. Las secciones como un elemento organizativo y de funcionamiento de las sociedades cooperativas vienen previstas en el art. 5 de la Ley de Cooperativas. Y así, en el apartado 1 de este precepto se indica que: “Los Estatutos de la cooperativa podrán prever y regular la constitución y funcionamiento de secciones, que desarrollen, dentro del objeto social, actividades económico-sociales específicas con autonomía de gestión, patrimonio separado y cuentas de explotación diferenciadas, sin perjuicio de la contabilidad general de la cooperativa. La representación y gestión de la sección corresponderá, en todo caso, al Consejo Rector de la Cooperativa”. En el segundo: “Del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la actividad de la sección responden, en primer lugar, las aportaciones hechas o prometidas y las garantías presentadas por los socios integrados en la sección, sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial universal de la cooperativa. Salvo disposición estatutaria en contra, la distribución de excedentes será diferenciada”. Y en el apartado 5 que: “Las cooperativas que dispongan de alguna sección estarán obligadas a auditar sus cuentas anuales”.

41. Vid. ALGUACIL MARÍ, María Pilar (dir.): *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de explotación comunitaria de la tierra*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, València, 2020, p. 13.

un mantenimiento del reparto de los beneficios de forma mutua, y desde luego una mayor posibilidad de elección teniendo en cuenta la mayor confianza del socio en la cooperativa y no en otra entidad diferenciada para efectuar la cesión de las tierras⁴².

B. Consecuencias sobre el régimen fiscal específico

Las cooperativas agroalimentarias que pudieran desarrollar una actividad de explotación en común de la tierra a través de cualesquiera de los instrumentos expuestos pueden seguir disfrutando de la condición fiscal de especialmente protegidas y, en consecuencia, de las correspondientes medidas de beneficio fiscal, siempre que se ajusten a las condiciones previstas y anteriormente analizadas de la LRFC para ello.

Así, por ejemplo, y en el caso de que esta actividad se hubiera desarrollado mediante una sociedad constituida *ad hoc* participada mayoritariamente por la cooperativa agroalimentaria habría que tener en cuenta las previsiones del art. 13.9 de la LRFC relativas a las limitaciones a su participación en el capital social de entidades no cooperativas, puesto que su falta de ajuste conllevaría la pérdida de la condición fiscal de protegida⁴³. O piénsese también en las consecuencias derivadas de la propia cesión por parte de los socios titulares y sus efectos sobre la exigencia de la norma fiscal, relativa a la necesaria condición de titular de explotación que deben ostentar los socios de la cooperativa agroalimentaria para poder disfrutar del correspondiente régimen de beneficio fiscal (art. 9.1 LRFC), en la medida en que tales socios pudieran dejar de serlo por la correspondiente cesión. En este sentido, puede considerarse que no se perdería tal condición por parte del socio que efectúa la cesión a la sección constituida al efecto, al no tratarse sino de la remisión o traslado de un derecho a una estructura propia de la cooperativa para desarrollar una nueva actividad dentro de su objeto social, no perdiendo por ello la titularidad de la explotación⁴⁴. Otra cosa ocurriría si la cesión se efectúa a la sociedad creada en concreto para desarrollar la explotación en común, puesto que en este caso los socios cedentes dejarían de ser titulares de explotaciones agroalimentarias, por haberlas cedido a la referida sociedad.

42. En estos términos, *ibid.*, p. 15.

43. Conforme al art. 13.9 de la LRFC es causa de pérdida de la condición fiscal de protegida, la “participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa. El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa”.

44. En este sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en la Sentencia 2253/2014, de 28 de mayo de 2014, FJ 24. 4º. También, *vid.* ALGUACIL MARÍ, María Pilar (dir.): *Guía...*, p. 30.

4. Implicaciones tributarias de la explotación comunitaria de la tierra para la sociedad cooperativa y para los socios

Con independencia del modelo elegido por la sociedad cooperativa para llevar a cabo la explotación comunitaria de la tierra y del posible disfrute del régimen fiscal específico en cada uno de los casos, cabe detenerse a continuación en otro aspecto: el de la tributación a la que van a estar sometidas las diferentes actuaciones mediante las que va a ser posible y se va a desarrollar el régimen de la explotación en común. Ello supone efectuar una doble revisión: por un lado, del tratamiento fiscal de las propias aportaciones de los socios cedentes a la sociedad y, por otro, de los reembolsos de la sociedad a los socios.

4.1. De las aportaciones y reembolsos

Una de las cuestiones a considerar con relación a las operaciones de cesión del uso o disfrute de sus tierras para la explotación en común es la de su sujeción a los tributos que gravan las transmisiones de bienes o derechos. De acuerdo con ello cabe plantearse en primer lugar si esta cesión está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Conforme a lo dispuesto en el art. 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. En este sentido, y como se indica en el apartado 2. b) del referido precepto, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: “las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos”. Y además y como señala el art. 11. 2. 3º también lo estarán, en este caso como prestación de servicios: “las cesiones del uso o disfrute de bienes”. De acuerdo con ello hay que delimitar en qué medida las cesiones de uso y aprovechamiento de las tierras efectuadas por los titulares de estos derechos para su explotación en común estarán sujetas al impuesto.

Atendiendo en primer lugar al caso de cooperativas de explotación comunitaria de la tierra cuyos socios personas físicas o jurídicas titulares de derechos de uso o disfrute de las tierras ceden sus derechos a la cooperativa debe considerarse si existe diferenciación según estos sean o no empresarios o profesionales en el momento de

efectuar la cesión. Y es que si el socio no fuera profesional o empresario en el momento de realizar esta cesión podría no ser sujeto pasivo del impuesto conforme a lo dispuesto en el art. 5 de la LIVA, que requiere de tal exigencia y, en consecuencia, no estar sujeto al impuesto⁴⁵. Podría pensarse conforme a lo que indica en ese mismo precepto en su apartado 1 c) que podrían estar sujetos a gravamen en cualquier caso los socios cedentes, como sujetos que realizaran “una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supusieran la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”, hipótesis que recoge también el precepto. Es cierto sin embargo que no puede asimilarse plenamente la cesión de bienes con el arrendamiento de estos, supuesto expresamente referido en el apartado analizado como ejemplo de operación incluida en esta opción, por la diferente naturaleza de la operación, y dado que la cesión no se efectúa con el objetivo de obtener una renta pactada sino una suerte paralela a los resultados de una explotación conjunta⁴⁶.

Diferente es el caso de encontrarnos con socios de cooperativas agroalimentarias titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales que quisieran cederlas a la sección o a la sociedad constituida para la explotación en común. Y es que en este supuesto la titularidad de la explotación, como cualidad requerida para ser socio de la cooperativa agroalimentaria, hace que todos los socios cedentes ostenten en principio la condición de empresarios en los términos indicados por la normativa del impuesto. En este caso, no obstante, podría considerarse la posibilidad de aplicación de la no sujeción prevista en el art. 7.1 de la LIVA, cuando se produzca: “la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, ca-

45. Indica el art. 5.2 de la LIVA que, a los efectos de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales, quienes efectúen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (en particular, actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas), o las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario (art. 5.1 b). Por lo demás y como se señala en el apartado 2, tales actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. Y en su apartado 3: que se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: (...) cuando para la realización de las operaciones definidas se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

46. Así lo ha considerado la Audiencia Nacional en su Sentencia 2253/2014, de 28 de mayo, cuando en su FJ. 25.5º, señala que “la opción por un sistema de cooperativa de Explotación Comunitaria de la Tierra no puede presentarse como si de un arrendamiento se tratase”.

paz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios”. Sin embargo, y como se indica a continuación en el mismo apartado, quedarían excluidas de la no sujeción, entre otras “la mera cesión de bienes o de derechos”, considerándose que esta se produce cuando “la transmisión no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma”. Habrá que estar entonces a las condiciones concretas en que se efectúe la cesión para delimitar la procedencia o improcedencia del gravamen.

Por lo demás, cabría finalmente revisar si la no sujeción por este impuesto conllevaría la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Y es que conforme a lo dispuesto en el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedarán sujetas al impuesto como transmisiones patrimoniales onerosas, “las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (...) así como las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”. Puede entenderse, no obstante, que en estos casos tampoco debería existir la sujeción al no poder equipararse plenamente la cesión de los derechos de uso o disfrute para la explotación en común con la transmisión onerosa de bienes o derechos objeto de este gravamen, diferenciándose ambas actuaciones principalmente por la finalidad última que las motiva, que no es sino la realización de una actividad productiva en común⁴⁷. En cualquier caso, y de no efectuarse esa interpretación, debe recordarse la exención prevista en la LRFC para las cooperativas especialmente protegidas, y referida al gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas “de las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios”, que exoneraría en definitiva del referido gravamen a la sociedad adquirente o cesionaria por tales actuaciones⁴⁸.

Analizados los posibles gravámenes a las que estarían sujetas las aportaciones de los socios a la sociedad hemos de detenernos en los que afectarían a las operaciones económicas de orden inverso: es decir, en las prestaciones recibidas por el socio de la sociedad.

47. En este sentido, *vid.* ALGUACIL MARÍ, María Pilar (dir.): *Guía...*, p. 26.

48. Art. 34. 1 de la LRFC.

El socio, persona física, está sujeto a los correspondientes gravámenes que derivan de los rendimientos que perciba de la cooperativa. Así, en la medida en que el socio cede el uso o el aprovechamiento de las tierras a la cooperativa para su explotación en común debe atenderse al tipo de relación que mantiene con esta a efectos retributivos y de la que deriva su calificación a efectos fiscales. Como ya hemos indicado y queda reflejada con absoluta claridad en la sentencia de la Audiencia Nacional 2253/2014, de 28 de mayo, en la explotación en común de una cooperativa lo verdaderamente relevante no es la cesión o transmisión de bienes o derechos sino el motivo que justifica esta que no es otro que realizar una actividad productiva a través de una empresa en común, compartiendo esfuerzos y resultados bajo una forma asociativa. Por ello, el socio cooperativista que viniese desarrollando una actividad económica de explotación individual antes de la cesión no deja de ejercer dicha actividad económica o empresarial por efectuar esta, manteniendo así la titularidad de dicha actividad económica⁴⁹. Podemos plantearnos que ocurre en el caso de personas físicas o jurídicas que no ejercieran previamente actividad económica de explotación pero que quisieran efectuar la cesión del uso o aprovechamiento de sus bienes a la cooperativa de explotación en común. En estos casos parece que el resultado sería el mismo, siempre que la cesión conllevara la intervención de este en la ordenación de los medios de producción con la finalidad de obtención de unos resultados derivados de dicha producción⁵⁰.

Si el socio desarrolla o sigue desarrollando una actividad económica, los rendimientos derivados de la cesión a la cooperativa deberán tributar como rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Y ello porque la retribución percibida reviste las dos notas características de este tipo de rendimientos en la Ley 35/2006, reguladora del impuesto: derivar de la

49. Véanse en este sentido los FJ 23, 24 y 32 de la referida sentencia.

50. En estos términos parece manifestarse la doctrina administrativa que parece decantarse por considerar que la cesión de la finca a una cooperativa de explotación comunitaria de la tierra constituye la afectación de la finca a una actividad económica del sujeto pasivo y se le aplica, por tanto, el régimen relativo a la transmisión de este tipo de activos (Consulta núm. 1377-02 de 23 septiembre 2002). Como se destaca en ALGUACIL MARÍ, María Pilar (dir.): *Guía...*, p. 27; este sería además el tratamiento que la DGT reserva para la aparcería, que sería el contrato más similar a la situación del socio, en el caso de que haya intervención del cedente en la ordenación de los medios de producción. Así, en la consulta V0718-06, de 12 de abril de 2006, para la calificación de los ingresos que se han percibido durante la vigencia del contrato de aparcería, proceden del cobro de las ayudas de la PAC de algunas fincas incluidas en el contrato, y de las ventas de productos agrícolas de las mismas fincas, por las que se han venido declarando rendimientos de actividades agrícolas, se indica que “los contratos de aparcería generarán rendimientos de actividades económicas para el cedente cuando éste intervenga en la ordenación de medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes. De producirse dicha circunstancia la finca a que se refiere el escrito de consulta se encontraría afectada a la actividad desarrollada por el propietario de la misma”.

ordenación de la actividad y de la participación en los medios de producción por parte del contribuyente, y de su actuación asumiendo el riesgo y ventura de la empresa⁵¹.

Así, por ejemplo, puede considerarse que el socio de la cooperativa adscrito a la sección de explotación comunitaria de la tierra sigue desarrollando una actividad económica, en primer lugar, porque asume el riesgo y ventura de la empresa. Y es que el beneficio que este obtiene se percibe, en su caso, de la proporción que le corresponde del obtenido por la empresa en común, lo que ocurre incluso si obtuviese una renta fija previa, ya que ésta es “a cuenta” del retorno derivado de la liquidación; esto es, se trata de un anticipo societario, no de un canon. De hecho, en caso de que la liquidación sea inferior, el socio podría tener que asumir la devolución del exceso percibido⁵². Y además porque también concurre en el socio la segunda exigencia de la norma fiscal: su participación en la ordenación de los medios materiales y humanos. Así, el socio participa en la gestión de la sección, a través de la Asamblea, con lo que forma parte del órgano de decisión de la explotación realizada de comunitaria, sin perjuicio de que comparta esta gestión con la propia cooperativa, quién asume las responsabilidades civiles, sociales, fiscales, administrativas, etc. derivadas de la explotación⁵³. Considerados en definitiva los rendimientos obtenidos por los socios cedentes como de actividad económica, estos se cuantificarían conforme a las reglas previstas en el impuesto (arts. 28 a 32 LIRPF), lo que permitiría en consecuencia optar por el régimen de estimación objetiva singular, si cumpliera sus requisitos para ello, y quedando sujetos los rendimientos percibidos a la preceptiva retención (art. 95.4 del Reglamento del impuesto)⁵⁴.

51. Tal y como indica el art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF): “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

52. Así, *vid.* ALGUACIL MARÍ, María Pilar: *Guía...*, p. 28.

53. En este sentido, y como indican *ibid.*, p. 28: “la situación jurídica del socio en relación con la explotación sería más parecida a la aparcería asociativa (regulada en el art. 32 de la Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos rústicos, que lo remite a las normas del contrato societario) que al arrendamiento, sin corresponderse con aquella, ya que se trata en todo caso de una relación cooperativa”.

54. Conforme a lo dispuesto en el art. 95.4 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las retenciones aplicables sobre los rendimientos de actividades económicas derivados de una actividad agrícola o ganadera, serán del 1 por ciento en el caso de actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, y del 2 por ciento en los restantes casos. Por lo demás, y con relación a IVA, esto supondrá que el socio pueda tributaria por el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, sin que le sea de aplicación la doctrina contenida en la Consulta de la Dirección núm. V0730/15 de 6 marzo (JUR 2015\143731) relativa al arrendador de fincas.

Al margen ya de socios cedentes que sigan desarrollando una actividad económica cabe indicar que, si los socios solamente cediesen el uso o aprovechamiento de sus bienes, pero sin intervenir en el riesgo y ventura de la actividad económica, el rendimiento que obtuviesen por la cesión sería calificado y cuantificado en el impuesto como rendimiento de capital inmobiliario (arts. 22 a 24 LIRPF), circunstancia que ha de entenderse sin perjuicio de las consecuencias que la falta de desarrollo de una actividad económica por parte del socio cedente podría tener a efectos del mantenimiento de la condición de la cooperativa como fiscalmente protegida, en el caso de encontrarnos ante una cooperativa agroalimentaria que efectuase la explotación en común⁵⁵. Si se tratase finalmente de socios no cedentes que simplemente prestasen su trabajo a la cooperativa, las retribuciones percibidas como anticipos laborales por el desempeño ordinario de este trabajo serían calificadas y cuantificadas a efectos del impuesto como rendimientos de trabajo (arts. 17 a 20 LIRPF), siempre que respondieran a las retribuciones normales para el mismo sector de actividad que percibiría un trabajador por cuenta ajena (15.2 de la LRFC)⁵⁶. Por lo demás y, en cualquier caso, cabe señalar que todas estas retribuciones percibidas por el socio como rendimientos de diferente naturaleza a efectos de su impuesto, serían para la sociedad gastos deducibles a efectos de su Impuesto sobre Sociedades, conforme a lo dispuesto en el art. 18 de la LRFC⁵⁷.

55. Y es que no debe olvidarse que en el caso de socios de cooperativas agroalimentarias que efectuasen la cesión a la sección o a la sociedad constituida *ex novo* para la explotación en común, podría producirse una pérdida de la condición fiscal de protegida de la sociedad al no cumplirse con el requisito de titularidad de explotaciones agrarias de todos sus socios.

56. En efecto, serían rendimientos de trabajo en el IRPF sólo si se trata de remuneraciones ordinarias que derivan del desarrollo de la actividad cooperativizada realizada por los socios, y sólo si la cuantía recibida se corresponde con las retribuciones “normales” que percibirían de haber sido “trabajadores por cuenta ajena” “en el mismo sector de actividad” (art. 15.2 de la LRFC). De ello se deduce que el exceso de retribución de lo considerado “normal” para la zona y tipo de actividad debe tributar en el impuesto, pero de diferente modo. Y en este sentido debemos considerar cuál es su finalidad, siendo ésta la de repartir parte del excedente disponible del ejercicio económico, asimilándose entonces a un dividendo, tal y como indica la LRFC en su art. 28.2, y tributando en consecuencia como rendimientos de capital mobiliario, al ser considerados como anticipos de retornos cooperativos, conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 del mismo precepto.

57. Dispone el art. 18 de la LRFC que: “en la determinación de los rendimientos cooperativos tendrán la consideración de gastos deducibles: el importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado conforme a lo dispuesto en el artículo 15, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior (...), (*así como*) los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial regulado por el artículo 85.2.c), de la Ley General de Cooperativas, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados”.

Por último, cabe reseñar que cuando las aportaciones de los socios vuelven a éstos por la baja del socio o por su transmisión en los términos previstos en los arts. 51 y 50 de la LC se producirá un nuevo rendimiento en el IRPF del socio, por la ganancia o pérdida patrimonial que se pudiera generar, atendiendo a la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición del elemento patrimonial que se transmite (arts. 33 a 39 LIRF). De acuerdo con lo previsto en el art. 30 c) de la LRFC forman parte del valor de adquisición de la participación del socio: su coste de adquisición, las cuotas de ingreso satisfechas, así como las pérdidas que habiéndose atribuido al socio conforme a las disposiciones de la LC y, en su caso, de las Comunidades Autónomas, hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos de que sea titular el socio y que estén incorporados al Fondo Especial regulado por la Asamblea General. Cabe resaltar así que las pérdidas de las cooperativas atribuidas a los socios conforme al art. 59 de la LC no dan lugar directamente a efectos fiscales a ninguna pérdida patrimonial para éstos, ni a ningún rendimiento negativo del capital mobiliario, sino que tal y como señala la LRFC simplemente se tiene en cuenta como un mayor coste de adquisición de la participación para el socio⁵⁸. Los elementos que integran el valor de transmisión variarán según la causa que la origina. Así, en el caso de baja del socio (es decir, de la recuperación de la aportación), el valor de transmisión se determinará a partir del importe del reembolso a que tenga derecho el socio en virtud de lo dispuesto en el art. 51 de la LC, teniendo en cuenta las deducciones que le pueda practicar la cooperativa por ello⁵⁹. De este modo, formarán parte del reembolso junto a las aportaciones previamente realizadas por el socio, el importe de los retornos capitalizados y el de las actualizaciones de sus aportaciones que se le reconozcan, así como el de los retornos correspondientes al año en que causa baja, debiendo descontarse aquellas cuantías que no respondieran a conceptos relaciona-

58. Así, *vid.* ALGUACIL MARI, María Pilar: *La fiscalidad de los ingresos de las cooperativas de trabajadores y sus miembros y la fiscalidad de las sociedades laborales*, IX Congreso RULESCOOP, La Plata, 2015, p. 7.

59. El art. 51 de la LC regula el derecho de los socios al reembolso de sus aportaciones al capital social en caso de baja en la cooperativa. Según se dispone en el mismo, la liquidación de estas aportaciones se hará según el balance de cierre del ejercicio en el que se produzca la baja, sin que se puedan efectuar deducciones, salvo las señaladas en los puntos 2 y 3 de este artículo, es decir: por las pérdidas imputadas e imputables al socio, reflejadas en el balance de cierre del ejercicio en el que se produzca la baja, ya correspondan a dicho ejercicio o provengan de otros anteriores y estén sin compensar; así como, en el caso de baja no justificada por incumplimiento del período de permanencia mínimo, una deducción sobre el importe resultante de la liquidación de las aportaciones obligatorias, una vez efectuados los ajustes señalados en el punto anterior. Los Estatutos fijarán el porcentaje a deducir, sin que éste pueda superar el treinta por ciento. Por lo demás, y conforme al art. 52 LC, los Estatutos o la Asamblea General podrán establecer cuotas de ingresos y/o periódicas, que no integrarán el capital social ni serán reintegrables.

dos con un mayor retorno cooperativo, sino con mayores intereses (por ejemplo, de las aportaciones capitalizadas o de los retornos incorporados al Fondo Especial).

Por lo demás, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas tanto del reembolso de las aportaciones al capital social como de la transmisión de las aportaciones, se integrarán en la base imponible del ahorro al derivar de una transmisión patrimonial, atribuyéndose a los contribuyentes que sean titulares de las referidas aportaciones conforme a las reglas de titularidad jurídica de la legislación civil, e imputándose al periodo impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial, es decir: cuando el socio hubiese causado baja reconociéndole su derecho de reembolso o cuando se produzca la efectiva transmisión. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de percibir anticipos a cuenta del reembolso de las aportaciones, así como el reembolso aplazado o en plazos establecidos⁶⁰.

4.2. De la imputación de resultados

En las sociedades cooperativas en general, y en consecuencia en las que ahora centran nuestra atención, el reparto del beneficio empresarial se imputa a los socios en función de la actividad cooperativizada realizada por los mismos durante el ejercicio, es decir, en proporción a la participación de cada socio en la consecución del objeto social, a diferencia del resto de sociedades en las que dicho reparto se efectúa en función del capital aportado. Este reparto de beneficios o retorno cooperativo se efectúa sobre los excedentes disponibles de la sociedad⁶¹.

La parte del excedente disponible que se entrega a los socios como retorno cooperativo se asimila a efectos fiscales a dividendos distribuidos por las sociedades de capital (art. 28.2 LRFC), recibiendo en consecuencia el mismo tratamiento que éstos en la LIRPF, es decir siendo considerados como rendimientos de capital mobiliario

60. Tal y como se recoge en el art. 51.4 de la LC, el plazo de reembolso no podrá exceder de cinco años a partir de la fecha de la baja del socio. En caso de fallecimiento del socio, el reembolso a los causahabientes deberá realizarse en un plazo no superior a un año desde el hecho causante. Añade además el precepto en el apartado siguiente que las cantidades pendientes de reembolso no serán susceptibles de actualización, pero darán derecho a percibir el interés legal del dinero, que deberá abonarse anualmente junto con, al menos, una quinta parte de la cantidad a reembolsar.

61. Cabe recordar conforme al art. 58 LC que tales excedentes disponibles (una vez deducidas las cantidades que se destinen a compensar pérdidas y a atender a los impuestos exigibles), se deben destinar al Fondo de Reserva Obligatorio y a la contribución obligatoria para el de Educación y Promoción Cooperativa, en el importe legalmente establecido, quedando el resto a de la Asamblea General para que puedan distribuirlo si así se acordara como retornos cooperativos a los socios, como dotación a fondos de reserva voluntarios o para otros fines.

obtenidos por la participación en fondos propios de entidades (arts. 25.1 LIRPF y 30 a) LRFC). De acuerdo con ello, se atribuirán conforme a las reglas de titularidad jurídica de los bienes o derechos de donde provenga el rendimiento, es decir se deberá atender a la titularidad de las aportaciones al capital de las cooperativas de las que derivan los retornos cooperativos para delimitar el sujeto contribuyente del rendimiento⁶², integrándose en la base imponible del ahorro y tributando conforme a la escala específica aplicable, estando sujetos a la correspondiente retención. Además, y conforme al propio art. 28.2 de la LRFC tendrán la consideración de retornos anticipados, las cantidades percibidas en concepto de anticipos laborales que excedan de la retribución normal de la zona y sector de actividad, así como los excesos de valor, sobre el de mercado, que se asignen a las entregas de bienes, servicios o suministros realizadas por los socios a favor de las cooperativas, o de las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por éstos.

En cualquier caso, existen supuestos específicos en los que los retornos cooperativos no estarán sujetos a tributación por su falta de percepción efectiva por el socio, al optar el socio por su permanencia en la cooperativa como forma de financiación de ésta. Así, señala el art. 29 de la LRFC que los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención cuando: “se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio, se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores o, se incorporen al Fondo Especial (de Retornos), regulado por la Asamblea General”. Situación ésta última que se mantendrá hasta que no se revierta y los retornos resulten efectivamente percibidos por los socios, bien porque “transcurra el plazo de devolución, se produzca la baja de estos o los destinen a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social”⁶³. De acuerdo con ello, los retornos cooperativos capitalizados y las actualizaciones de las aportaciones sociales no tributan hasta el momento en que se transmitan o reembolsen las citadas aportaciones, teniéndose entonces en cuenta para el cálculo de la posible ganancia o pérdida patrimonial que obtendrá el socio por este motivo.

Otra situación se produce respecto a los intereses devengados por los retornos mientras permanecen en el Fondo Especial, así como por los que se derivasen de las

62. De este modo, se debe atender a las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial, así como a los preceptos de la legislación civil para determinar el carácter privativo o ganancial de dichas aportaciones según la naturaleza del caudal con cargo al que se hayan efectuado.

63. Continúa indicando el precepto que en los supuestos de incorporación de los retornos al Fondo Especial “el nacimiento de la obligación de retener se produce en el primer día señalado para la disposición de dicho retorno, bajo cualquiera de las modalidades mencionadas anteriormente, y en relación a los intereses que, en su caso, se devenguen, en la fecha señalada para la liquidación de los mismos”.

propias aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social. Tales intereses devengados y percibidos por los socios son considerados fiscalmente como rendimientos de capital mobiliario, pero en este caso, procedentes de la cesión a terceros de capital propio (25.2 LIRPF)⁶⁴. De este modo, están sujetos a la correspondiente retención por parte de la sociedad, que podrá deducírselos como gasto en el cálculo de su IS conforme a lo previsto en el art. 18 de la LRFC, atribuyéndose a efectos de IRPF a los sujetos que sean titulares de las aportaciones de donde provengan los intereses, conforme a las reglas de titularidad jurídica ya referidas, e integrándose en la base imponible del ahorro. En el caso de que los socios no cobrasen efectivamente los intereses a los que tiene derecho, sino que los capitalizasen se entenderá que perciben el rendimiento íntegro del capital que se les reconoce, sujeto a la correspondiente retención, aportando al mismo tiempo el rendimiento líquido al capital de la cooperativa.

5. Reflexión final

La explotación en común de la tierra a través de fórmulas asociativas de tipo cooperativo puede y debe alcanzar protagonismo en el actual contexto español y comunitario del desarrollo rural y agrario, en el que no sólo deben imperar elementos de competitividad sino de crecimiento sostenible de los territorios. Por su capacidad para lograr el mantenimiento de explotaciones y, en definitiva, de contribuir al desarrollo de zonas rurales esta forma de intervención económica puede y debe ser merecedora de las correspondientes ayudas públicas que se les brinden desde los ámbitos interno y comunitario.

El régimen fiscal aplicable a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra o a las agroalimentarias que pudieran incluir como actividad esta explotación en común, bien mediante la constitución de una sección específica o a través de un ente diferenciado como una sociedad de capital o una sociedad agraria de transformación exige, como con los otros tipos análogos que quieren disfrutar de las medidas de beneficio fiscal contempladas en la LRFC, del ajuste a los requisitos previstos tanto en la normativa sustantiva como en la específica tributaria. Tales requisitos pueden condicionar desde luego la forma en que la actividad de explotación en común se

64. Cabe recordar que conforme a lo previsto en el art. 48 de la LC serán los Estatutos de la cooperativa los que establecerán si las aportaciones obligatorias al capital social dan derecho al devengo de intereses por la parte efectivamente desembolsada, siendo el acuerdo de admisión el que fije esta remuneración en el caso de las aportaciones voluntarias. Y que la remuneración de las aportaciones estará condicionada a la existencia en el ejercicio económico de resultados positivos previos a su reparto, limitándose el importe máximo de las retribuciones al citado resultado positivo, que en ningún caso excederá en más de seis puntos del interés legal del dinero.

pueda o quiera desarrollar, al establecer exigencias e imponer ciertas limitaciones que difieren según el tipo cooperativo de que se trate. Resulta por ello relevante analizar detenidamente los efectos que estos condicionamientos pueden suponer en la operatividad y en la forma de gestionar la explotación en común, para sopesar el verdadero margen de actuación de que disponen tales sociedades si quieren disfrutar de las correspondientes medidas de beneficio.

Por lo demás, y con relación a la tributación de las actuaciones mediante las que se desarrolla el régimen de la explotación en común deben destacarse dos aspectos. En primer lugar, el verdadero objetivo de esta figura: que no es otro que el de buscar la optimización de los factores de producción de cada socio acudiendo a fórmulas de explotación común de los mismos bajo una forma asociativa, la cooperativa. La cooperativa realiza así una actividad empresarial, siendo precisamente la empresa en común el medio a través del cual el socio interviene en el mercado y mediante el que aporta el correspondiente valor añadido al desarrollo local. Sólo si resultan impregnadas por este objetivo las aportaciones de los socios, no estarían sujetas a los gravámenes de transmisión patrimonial, debiendo revisarse en cualquier caso las condiciones concretas en que se efectúa cada cesión. En sentido inverso, pero con la misma esencia, las prestaciones recibidas por el socio por parte de la cooperativa quedarán sujetas al gravamen sobre la renta de las personas físicas, como rendimientos de un tipo u otro de los previstos en su normativa, según cual sea el verdadero objetivo de la cesión, debiendo atender para ello a la finalidad que lleva al cedente a efectuar ésta y la relación que va a mantener en adelante con la sociedad. Sin que puedan destacarse finalmente particularidades con relación al gravamen de las ganancias o pérdidas patrimoniales que se derivasen del reembolso de las aportaciones del gravamen de los retornos cooperativos percibidos por los socios, al serles de aplicación el régimen general previsto por la normativa fiscal para tales casos, podrá eso sí quedar trasladado el gravamen derivado de tales actuaciones, cuando conforme a los supuestos previstos en la regulación fiscal se adopten los preceptivos acuerdos entre la sociedad y los socios para que ese gravamen quede demorado.

Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, María Pilar: *La fiscalidad de los ingresos de las cooperativas de trabajadores y sus miembros y la fiscalidad de las sociedades laborales*, IX Congreso RULESCOOP, La Plata, 2015. Handle: <https://hdl.handle.net/10915/50531>
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar (dir.): *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de explotación comunitaria de la tierra*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, València, 2020. <http://www.cooperativesagroalimentariescv.com/download/guia-para-la-constitucion-y-funcionamiento-de-una-seccion-de-explotacion-comunitaria-de-la-tierra/>
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar & ROMERO CIVERA, Agustín: “Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida”, *REVECO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 110, 2013, pp. 7-42.
DOI: https://doi.org/10.5209/rev_REVE.2013.v110.41446
- CALATAYUD PIÑERO, Enedina: “Aproximación a la realidad socioeconómica y jurídica de las cooperativas de explotación comunitaria de tierras y ganados”. En: *La problemática regional agraria en España: análisis sociológico para el cambio* (coords. SÁNCHEZ LÓPEZ, Francisco, VILLANUEVA MARÍN, Manuel & DÍEZ MARTÍNEZ, Pedro), 1978, pp. 177-196.
- CALVO ORTEGA, Rafael: “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”. En: *Fiscalidad de las Entidades de Economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social* (dir. CALVO ORTEGA, Rafael), Civitas, Madrid, 2005, pp. 33-64.
- “La sociedad cooperativa europea: un paso adelante en la fiscalidad de la economía social”. En: *Fiscalidad de las Entidades de Economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, (Dir. CALVO ORTEGA, Rafael), Civitas, Madrid, 2005, pp. 65-73.
- DIRECCIÓN GENERAL DE DESARROLLO RURAL Y POLÍTICA FORESTAL España - *Programa Nacional de Desarrollo Rural 2014-2022*, Gobierno de España, Madrid, 2021. https://www.mapa.gob.es/es/desarrollo-rural/temas/programas-ue/programanacionaldesarrolloruralv91adoptadocedecision21dejuniode2021_tcm30-576008.pdf

- GALESKI, Boguslaw: *Sociología del campesinado*, Ediciones Península, Barcelona, 1977.
- GARCÍA SANZ, Benjamín: “Agricultura y desarrollo rural: referencia especial al asociacionismo agrario”, REVESCO. *Revista de Estudios Cooperativos*, nº 92, 2007, pp. 178-198.
<https://revistas.ucm.es/index.php/REVE/article/view/REVE0707230178A>
- DE LUIS ESTEBÁN, José Manuel: “La fiscalidad en las cooperativas”, Jornadas sobre Cooperativismo en Castilla y León, Valladolid, 1996, pp. 45-60.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, MARTÍN SALCINES, Francisco & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, España, 2006.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN: *El Libro Blanco de la Agricultura y del Desarrollo Rural*, Gobierno de España, Madrid, 2003. <https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/informacion/plataforma-de-conocimiento-para-el-medio-rural-y-pesquero/biblioteca-virtual/libros-blancos/agricultura-t1.aspx>
- PASTOR SEMPERE, María del Carmen: *Los recursos propios en las sociedades cooperativas*, Derecho Reunidas, Madrid, 2002.
- SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Ángel: *Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra. Un análisis desde las perspectivas jurídicas y económico-empresariales*, Universidad de Deusto, Departamento de Publicaciones, 1995.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Ángel: “El contrato agrario”. En: *Derecho agrario: modernización y desarrollo rural* (dir. ORDUÑA MORENO, Francisco Javier), Tirant lo Blanch, València, 2001, pp. 125-218.
- SANZ JARQUE, Juan José: “Agricultura asociativa: agrupaciones y Cooperativas de explotación en común”, *Estudios Cooperativos*, nº 10, 1966, pp. 33-52.
- SUSO VIDAL, José María: “Formas sociales de organización de la actividad agraria: sociedades agrarias de transformación y de explotación comunitaria de la tierra”. En: *Derecho agrario: modernización y desarrollo rural* (dir. ORDUÑA MORENO, Francisco Javier), Tirant lo Blanch, València, 2001, pp. 219-242.
- TORRES PÉREZ, Francisco José: “Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra”. En: *Integración y concentración de empresas agroalimentarias. Estudio jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa* (dir. VARGAS VASSEROT, Carlos), Dykinson, Madrid, 2018, pp. 79-95.
- VALDÉS DAL-RÉ, Fernando: “Tierra y trabajo en las cooperativas de explotación comunitaria: teoría e ideología”, *Agricultura y sociedad*, nº 16, 1980, pp. 155-255.