

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

Marina Aguilar Rubio

Profesora Titular de Universidad

Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Almería

<http://orcid.org/0000-0001-9975-3771>

RESUMEN

El objeto del presente estudio es revisar, a través del análisis de su régimen jurídico, la tributación de las Sociedades Agrarias de Transformación (en adelante SAT) tanto en el territorio común como en los territorios forales del País Vasco y de Navarra. Consideramos que la importancia alcanzada por algunas SAT en el sector agroalimentario español contrasta con el poco interés que históricamente se les ha prestado tanto por parte del legislador como de la doctrina, especialmente en el ámbito tributario. El interés de este trabajo se justifica en la relevancia cuantitativa y cualitativa de este tipo de sociedades en el tráfico mercantil, en la flexibilidad e indeterminación de su régimen legal y en la especialidad de su régimen fiscal.

PALABRAS CLAVE: Sociedad agraria de transformación, tributación, régimen general, régimen foral.

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: K200, K340, M14.

Cómo citar este artículo/How to cite this article: AGUILAR RUBIO, M.: "El régimen tributario de las sociedades agrarias de transformación", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 37, 2020, pp. 247-281. DOI: 10.7203/CIRIEC-JUR.37.16947.

THE TAX REGIME OF AGRICULTURAL PROCESSING COMPANIES

EXPANDED ABSTRACT

The aim of this study is to review, through the analysis of their legal regime, the taxation of the Agricultural Processing Companies (hereinafter APCs) both in the common territory and in the regional territories of the Basque Country and Navarra. These questions have had little doctrinal treatment, but their interest is justified in the quantitative and qualitative relevance of this type of companies in commercial traffic, in the flexibility and indeterminacy of their legal regime and in the specialty of their tax system. It is remarkable that the importance attained by some APC in the Spanish agri-food sector contrasts with the little interest that historically has been given to them both by the legislator and by doctrine, especially in the tax field.

Regarding its legal regime, the rule that regulates the APCs has only 14 articles and has not been modified since its promulgation more than thirty-five years ago. It was only developed by the brief Order of the Ministry of Agriculture of 1982, to specify the requirements of constitution and registration.

The antecedent of the APC is found in the so-called Union Colonization Groups that were created after the Spanish Civil War as intermediaries between farmers and the State. The need to adapt the legal regime in this associative way to the new political, legal and economic reality of the country motivated the reform process and conversion of the Union Colonization Groups into another social type that could more safely undertake the challenges of a more competitive agriculture. Thus, in the late 1970s, APCs were born as a peculiar formula of agrarian associationism to encourage agrarian development through societies that are well adapted to rural areas.

The analysis of the SAT regulation shows that it is not a different corporate legal form from the existing ones, but rather that it is a hybrid figure between civil societies, agrarian cooperatives and mercantile companies, whose use in commerce was mainly due to the intention of the legislator to encourage agrarian development. Its legal formulation, therefore, did not satisfy anyone, but in economic terms APCs worked. The key to its success lies precisely in the great flexibility of the social type and the absence of imposition of economic and financial obligations as opposed to those that agricultural cooperatives do have.

APCs, consequently, are state regulated -although there are two autonomous Decrees of Aragon and Catalonia that regulate the-, which is taxed in the regional territories according

to the tax regulations that rule them. We believe that, in accordance with article 149.3 of the Spanish Constitution, the state norm must prevail, in case of conflict, over that of the Autonomous Community in everything that is not attributed to the exclusive competence of the latter, as is the case. If we delve into this process, when the rest of the Autonomous Communities do the same, we will have a situation similar to that of cooperative legislation.

For some, having a law for each Autonomy will not be anything exceptional, but it happens that the necessary unity of the market that our Constitutional Court has spoken of so many times when judging autonomous interventions in economic matters, makes it convenient for economic operators and legal operators (lawyers, judges, public notaries, etc.) to have unique applicable rules for comparable situations. Along with this, there is the economic cost of passing so many laws that turn out to be so similar later, especially when none of these rules addresses the problems that have been denounced regarding the legal regulation of these companies.

In the matter of the APCs tax regime, it was plunged for years in a regrettable state of confusion and legal insecurity, completely opposed to the necessary clarity and simplicity required by tax regulations for their correct application. This situation was clarified, to a certain extent, with Law 20/1990 on the Tax Regime of Cooperatives in common territory and with the Regional Regulations on the issue in the Basque Country and Navarra. These rules provide for the application of the general tax regime to these entities, without prejudice to the establishment of certain special rules applicable in Corporation Tax and the recognition of certain benefits in other taxes. There is a break with the traditional assimilation of APCs to agri-food cooperatives from the promulgation of the laws regulating the cooperative tax regime.

The tax treatment of the APCs is similar in the general and regional regimes. Only the Navarrese norm contemplates a specific benefit for this social type in the large taxes that levied on income and consumption, specifically the 50% reduction in the Corporation Income Tax liability. So that, in general, they do not have subjective exemptions for being APCs, nor in the main direct tax on their income, the Corporation Tax, nor in the VAT, indirect tax on the economic transactions they carry out. However, they can access both the special regimes and the objective exemptions that are regulated for these taxes to the extent that they meet the appropriate requirements. Where the reduction expressly thought for this social type are regulated, it is the Tax on Capital Transfer and Documented Legal Acts and the local Business Tax, identical in the general regime and in the regional ones, although without too much weight in the system as a whole.

The obvious conclusion is that the APCs does not have the specific tax regime that promotes its constitution and operation. Insofar as, on the one hand, these societies are considered to be mutualistic, in recognition of their economic and social purpose, and, on the other hand, this makes them included among the entities of the so-called Social Economy, it would be desirable for the legislator to provide them with their own tax incentives, in compliance with the mandate to promote and disseminate the social economy that contains art. 8 of Law 5/2011 on the Social Economy.

KEYWORDS: Agricultural processing company, taxation, general regime, regional regime.

SUMARIO

1. Introducción. 2. Aproximación al régimen jurídico de las Sociedades Agrarias de Transformación. 3. Antecedentes del régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación: la controvertida asimilación al de las cooperativas. 4. La imposición sobre la renta de las Sociedades Agrarias de Transformación. A. En las normas reguladoras del régimen fiscal de cooperativas. B. En las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. 5. Otros impuestos que gravan a las Sociedades Agrarias de Transformación. A. En las normas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas. B. En la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. 6. Notas finales. Bibliografía.

1. Introducción

La importancia alcanzada por algunas Sociedades Agrarias de Transformación (en adelante SAT) en el sector agroalimentario español -hay más de 12.000 entidades que agrupan alrededor de 300.000 socios cuyas aportaciones a capital social ascienden a 669,6 millones de euros¹-, contrasta con el poco interés que históricamente se le ha prestado a este tipo social tanto por parte del legislador como de la doctrina, especialmente en el ámbito tributario².

El Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación (en adelante, RDSAT) cuenta con sólo 14 artículos y no se ha modificado desde su promulgación hace más de treinta y cinco años. Únicamente se desarrolló por la escueta Orden del entonces Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación (MAPA), de 14 de octubre de 1982, para concretar los requisitos de constitución y de inscripción registral.

1. Solo a lo largo de 2019 se constituyeron un total de 43 nuevas SAT. Estas sociedades incorporaron un total de 1.425 nuevos socios, los cuales aportaron un capital social valorado en 1,6 millones de euros. Eso da un total de 12.317 SAT inscritas a 31 de diciembre de 2019, con 306.989 socios y más de mil millones de euros capital social (Informe SAT 2019 del Ministerio de Agricultura y Pesca y Alimentación, consultado en https://www.mapa.gob.es/es/alimentacion/temas/integracion-asociativa/informesat2019_tcm30-380032.pdf). Aunque la constitución de SAT ha ido descendiendo año a año desde 2014, su importancia sigue siendo notable.

2. Destaca, por este motivo, la monografía: LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, Editorial Universidad de Almería & Instituto de Estudios Almerienses, Almería, 2000; que vino a llenar un hueco muy importante en el tratamiento doctrinal que desde el Derecho Financiero se había hecho del régimen fiscal de las SAT.

El antecedente de las SAT se encuentra en los llamados Grupos Sindicales de Colonización que se crearon tras la Guerra Civil española como intermediarios entre agricultores y Estado³. La necesidad de adaptar el régimen legal de esta forma asociativa (impreciso, por otra parte) a la nueva realidad política, jurídica y económica del país motivó que se iniciase un proceso de reforma y conversión de los Grupos Sindicales de Colonización en otro tipo social que pudiese acometer de forma más segura los retos de una agricultura más competitiva. Así nacieron, a finales de los años setenta, las SAT como fórmula peculiar del asociacionismo agrario para incentivar el desarrollo agrario a través de sociedades que se adaptasen bien al medio rural⁴.

El análisis de la regulación de las SAT pone de manifiesto que no existe ningún elemento tipificador que permita hablar de una forma jurídica societaria distinta de las ya existentes, sino que se trata de una figura híbrida entre las sociedades civiles, cooperativas agrarias y sociedades mercantiles, cuya utilización en el tráfico se debió fundamentalmente a la intención del legislador de incentivar el desarrollo agrario⁵. Su formulación jurídica, por ende, no contentó a nadie, pero en términos económicos las SAT funcionaron. La clave de su éxito radica precisamente en la gran flexibilidad del tipo social y la ausencia de imposición de obligaciones económicas y financieras en contraposición a las que sí tienen las cooperativas agrarias.

3. Sobre el origen y la regulación de los Grupos Sindicales de Colonización se puede consultar: CARBONELL DE MASY, R. & PANIAGUA GIL, J.: “Grupos Sindicales de Colonización”, *Estudios Cooperativos*, nº 32, 1974, pp. 19-32.

4. El RDSAT estaba pensado inicialmente para adaptar el régimen legal de los Grupos Sindicales de Colonización a la nueva realidad política y económica del país a principios de los años ochenta, y sistemáticamente quedó al margen del todo el proceso de modernización que se ha venido desarrollando desde hace décadas en nuestro Derecho de sociedades, gracias al escudo, muchas veces ficticio, de la naturaleza civil de estas sociedades. Cuestiones básicas como los derechos de las minorías, la protección de terceros, la responsabilidad de los administradores, el derecho de impugnación de acuerdos y muchas otras, no son ni siquiera mencionadas en su estatuto regulador, que remite como norma subsidiaria a los preceptos del Código Civil (art. 1.3), sin tener en cuenta que en gran parte de estas sociedades funcionan interna y externamente como sociedades de capital, limitando la responsabilidad de los socios a lo aportado al capital social. Acerca del proceso de regulación de las SAT, *vid.* VARGAS VASSEROT, C.: *Las Sociedades Agrarias de Transformación. Empresas agroalimentarias entre la economía social y la de mercado*, Dykinson, Madrid, 2012, pp. 25-30.

5. *Vid.* VARGAS VASSEROT, C.: “Las Sociedades Agrarias de Transformación. Aproximación crítica a su régimen legal”, *Revista de Derecho de Sociedades (RdS)*, nº 35, 2010, p. 162. Para MAULEÓN MÉNDEZ Y GENOVART BALAGUER, ha sido la libertad que la legislación otorga a las SAT a efectos de configurar su estructura económica, la que ha dado lugar al surgimiento de unas entidades de carácter híbrido (*vid.* MAULEÓN MÉNDEZ, E. & GENOVART BALAGUER, J.I.: “El capital y la aplicación de resultados en las sociedades agrarias de transformación: praxis y propuestas *‘lege ferenda’*”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 118, 2015, p. 174).

Tenemos aquí, por tanto, una figura cuya regulación es estatal -aunque no podemos obviar los dos Decretos autonómicos que regulan este tipo social⁶-, que tributa en los territorios forales en función de las normas tributarias que rigen en los mismos. Hasta el momento actual, sin contar con algún exceso normativo a la hora de regular los Reglamentos de los Registros autonómicos de SAT, como decimos, solo las Comunidades Autónomas de Aragón y Cataluña han entrado a regular los aspectos sustantivos de las SAT.

Nos adherimos a aquéllos que opinan que, de acuerdo con el artículo 149.3 de la Constitución, la norma estatal debe prevalecer, en caso de conflicto, sobre la de la Comunidad Autónoma en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de ésta, como es el caso. Por ello, se ha reclamado que estas normas autonómicas se declaren inconstitucionales y queden sin efecto por haber invadido las competencias exclusivas del Estado en la regulación de este tipo social. No obstante, el Gobierno central no ha entablado ningún tipo de acción legal para que así sea, por lo que la regulación de carácter autonómico de las SAT se puede convertir en la norma⁷. Si ahondamos en este proceso, cuando el resto de CC.AA. hagan lo mismo, tendremos una situación similar a la de la legislación cooperativa en el plano legislativo⁸.

6. El criticado Decreto 15/2011 del Gobierno de Aragón que aprueba el Reglamento de las Sociedades Agrarias de Transformación de esta Comunidad Autónoma, tiene por objeto “regular y fomentar las sociedades agrarias de transformación o SAT, domiciliadas en Aragón” (art. 1.1) y, con una fórmula inspirada en la Ley de Cooperativas 9/1998 de Aragón “sin perjuicio de que, con carácter no principal, realicen actividades instrumentales o dispongan de explotaciones agrarias o instalaciones de otro tipo, fuera de él” (art. 1.2). Esto colisiona claramente con el contenido del RDSAT que declara que “serán normas básicas de constitución, funcionamiento, disolución y liquidación de las SAT las disposiciones del presente Real Decreto” (art. 1.3). También Cataluña ha regulado esta materia en el Decreto 199/2013, de 23 de julio, sobre las Sociedades Agrarias de Transformación de Cataluña con objeto de “establecer las normas sobre la constitución y el funcionamiento de las sociedades agrarias de transformación, de ahora en adelante SAT, con domicilio social en Cataluña, y regular también las normas de organización y funcionamiento de su Registro”.

Para VARGAS VASSEROT, GADEA SOLER & SACRISTÁN BERGIA (2017), aunque es cierto que la afirmación del RDSAT de que el Registro General de SAT «será único» (art. 1.4) se contradice con la existencia un Registro de SAT por cada Comunidad Autónoma, esto se basa en una delegación de competencias en materia de Registro de SAT debidamente articulada a través del paulatino traspaso de funciones por parte del Estado a las CC.AA. en el ámbito agrario (*vid.* VARGAS VASSEROT, C.: *Sociedades...*, pp. 30-32).

7. *Vid.* VARGAS VASSEROT, C.: *Sociedades...*, pp. 32-35; y VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. & SACRISTÁN BERGIA, F., *op. cit.*, pp. 83-87.

8. Una ley de cooperativas por Comunidad Autónoma -excepto la de Canarias- más la Ley 27/1999 de Cooperativas de carácter estatal y que apenas tiene utilidad práctica por los ámbitos subjetivos de las leyes autonómicas de cooperativas, nos da la cifra de 17 leyes de cooperativas de ámbito general vigentes, a la que hay que sumar las muchas leyes especiales que se han ido aprobando en las CC.AA. (para las cooperativas de crédito, para las de reducida dimensión, para la modernización el sector, etc.).

Para algunos tener una ley por Autonomía no resultará nada excepcional, incluso les parecerá lo lógico en un país con nuestra organización territorial y política y con tantas competencias transferidas. Pero lo que ocurre, y no se debe perder de vista, es que la necesaria unidad del mercado de la que tanta veces ha hablado nuestro Tribunal Constitucional a la hora de enjuiciar las intervenciones autonómicas en materia económica, hace conveniente que los operadores económicos y los operadores jurídicos (abogados, jueces, notarios, etc.) cuenten con normas únicas aplicables para situaciones asimilables, ello sin contar el coste económico de aprobar tantas leyes que resultan tan parecidas después⁹. Máxime cuando ninguna de estas normas afronta los problemas que se vienen denunciando respecto a la regulación jurídica de estas sociedades¹⁰.

El régimen fiscal de las SAT estuvo sumido durante años en un estado lamentable de confusión e inseguridad jurídica, completamente opuesto a la necesaria claridad y sencillez que requieren las normas tributarias para su correcta aplicación¹¹. Esta situación vino a aclararse, en cierta medida, con la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas en el territorio común (se cita LRFC) y con las Normas Forales 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Gipuzkoa (en adelante, NFRFC de Gipuzkoa); de 16/1997, de 9 de junio, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas de Araba (NFRFC de Araba); y de 9/1997, de 14 de octubre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas de Bizkaia (NFRFC de Bizkaia) en los regímenes forales de Euskadi y la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del régimen fiscal de las cooperativas de Navarra (LFRFC de Navarra). En estas normas se prevé la sujeción de estas entidades al régimen tributario general, sin perjuicio del establecimiento de ciertas reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades y del reconocimiento de determinados beneficios en otros impuestos, con lo que se produce una ruptura con la tradicional asimilación de las SAT a las cooperativas agrarias a partir de la promulgación de las leyes reguladoras del régimen fiscal de cooperativas.

El objeto del presente estudio es revisar, a través del análisis de su régimen jurídico, la tributación de este tipo social tanto en el territorio común como en los territorios forales del País Vasco y de Navarra, cuestión que ha tenido escaso tratamiento doctrinal pero cuyo interés se justifica en la relevancia cuantitativa y cualitativa de

9. Vid. VARGAS VASSEROT, C.: *Sociedades...*, pp. 32 y ss.

10. Así ARGUDO PÉRIZ respecto al Decreto, que nosotros extrapolamos al catalán aragonés (vid. ARGUDO PÉRIZ, J.L.: “El nuevo estatuto de las sociedades agrarias de transformación (SAT) en Aragón”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 23, diciembre, 2012, p. 30).

11. Vid. JULIÁ IGUAL, J.F. & SERVER IZQUIERDO, R.J.: *Fiscalidad de cooperativas. Teoría y Práctica*, Editorial Pirámide, Madrid, 1992, p. 113; y: LUQUE MATEO, M.A., *op. cit.*, p. 13.

este tipo de sociedades en el tráfico, la flexibilidad e indeterminación de su régimen legal y la especialidad de su régimen fiscal.

2. Aproximación al régimen jurídico de las Sociedades Agrarias de Transformación

Resulta cuando menos llamativa la longevidad del RDSAT, tanto por las importantes modificaciones legislativas *sufridas* por la legislación de sociedades mercantiles y, en particular, de cooperativas como por la insólita técnica legislativa utilizada: el reglamento que las regula es resultado de la delegación autorizada por una norma preconstitucional, el Real Decreto-Ley 31/1977, de 2 de junio, pero realizada casi tres años después de la entrada en vigor de la Constitución Española¹².

En efecto, el problema del régimen legal de las SAT no son los años, sino la pésima técnica legislativa con la que se redactó, con carencias y defectos graves en su regulación, cuya reforma no se ha querido abordar, seguramente para no herir sensibilidades competenciales en ámbitos tan cercanos al cooperativismo. En diciembre de 2015 se creó en el seno de la Comisión General de Codificación, una Ponencia para la elaboración de una propuesta de Ley de Sociedades Agrarias de Transformación¹³. El trabajo de la ponencia terminó en junio de 2017 pero aún está pendiente la discusión del informe final por el Pleno de la Sección de Derecho Mercantil de la Comisión General de Codificación y no parece que haya ningún interés por desatascar la situación.

12. Ello ha suscitado posturas enfrentadas en la doctrina en cuanto a la constitucionalidad de la norma, que van desde la aceptación sin reservas de la misma (por todos, *vid.* BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades Cooperativas, Sociedades Agrarias de Transformación y Sociedades Anónimas Laborales: Régimen fiscal*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1994, pp. 304-308) hasta la negación de la misma (por todos, *vid.* ROSEMBUJ, T.: *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU), Barcelona, 1991, pp. 7601-7602).

13. La citada Ponencia estaba compuesta por los Catedráticos de Derecho Mercantil RODRÍGUEZ ARTIGAS en calidad de presidente y ESTEBAN VELASCO, RONCERO SÁNCHEZ y VARGAS VASSEROT como vocales de la misma. Seguramente una de las razones que propició su creación fue la aprobación por parte de Aragón y Cataluña de los Decretos reguladores de las SAT de sus territorios, que ya hemos comentado. La necesidad de que el legislador central dicte una regulación *ex novo* del régimen legal de las SAT adaptada a las circunstancias en las que estas sociedades actúan en la actualidad, pero manteniendo un régimen legal simplificado, ha sido una demanda constante del sector. Incluso se ha apuntado la posibilidad de hacer desaparecer este tipo social para subsumirlo en el subtipo de las cooperativas agroalimentarias, pero de los trabajos de la Ponencia se desprende que la intención del legislador estatal es potenciarlas con una nueva normativa sustantiva de la figura.

En el art. 1 RDSAT, las SAT se definen como «sociedades civiles con finalidad económico-social para la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad».

De la definición normativa de las SAT podemos extraer las notas que las caracterizan: una, su naturaleza jurídica; y dos, la vinculación de su actividad social con el sector agrario.

La naturaleza civil de las SAT viene establecida por el citado precepto y, antes de su derogación por la LRFC, también en la disposición final segunda del RDSAT. No obstante, es este un tema controvertido y que tiene importantes implicaciones, por un lado, en el régimen de fuentes (aplicación subsidiaria del Código Civil frente al Derecho de sociedades) y, por otro lado, en el órgano competente para resolver los conflictos jurisdiccionales (Juzgados de Primera Instancia o Juzgados de lo Mercantil). Evidentemente, si atendemos al tenor literal del RDSAT estas sociedades tienen carácter civil. No obstante, esta interpretación no concuerda con la realidad empresarial de muchas SAT. Valga un ejemplo, Central Lechera Asturiana es una SAT, como lo son un gran número de las grandes empresas agroalimentarias de España. Ello ha motivado que algunos autores defiendan que es el objeto social y la forma de alcanzarlo lo que se debe tener en cuenta para calificar a la SAT como sociedad civil o mercantil¹⁴.

Por su parte, la vinculación necesaria entre el objeto social de las SAT con el sector agrario parece su rasgo más distintivo a pesar de que la amplitud con la que está formulado da cabida a cualquier actividad relacionada con la agricultura la ganadería o la silvicultura, por indirecta que esta relación sea.

Junto a estas características, se ha entendido que en el reconocimiento de la finalidad económica-social de las SAT está implícito su carácter mutualista¹⁵. Por este motivo se incluyen de forma sistemática en los catálogos de entidades de la llamada

14. Así, *vid.* VARGAS VASSEROT, C.: “Las Sociedades...”, p. 162; o: LÓPEZ DE MEDRANO, F.: “Notas críticas al Estatuto Jurídico Privado de las Sociedades Agrarias de Transformación”, *Revista General de Derecho*, nº 564, 1991, p. 7601. Por el contrario, defienden su carácter civil: CORRAL DUEÑAS, F.: “Sociedades Agrarias de Transformación: su regulación vigente”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 65(591), abril, 1989, p. 438; o: CUENCA ANAYA, F.: “Sociedades Agrarias de Transformación: constitución, representación y régimen fiscal”, *Revista de Derecho Notarial*, nº XXX(CXX), 1983, pp. 389.

15. VARGAS VASSEROT afirma que su «actividad social y económica se orienta a satisfacer determinadas necesidades y aspiraciones comunes de los socios sobre la base de la ayuda mutua» (*vid.* VARGAS VASSEROT, C.: “Las Sociedades...”, p. 162).

Para un estudio en profundidad de su régimen jurídico privado nos remitimos a la obra del mismo autor: *ibid.*: *Sociedades...*, *passim*.

Economía Social¹⁶. Sin embargo, no puede obviarse que, aunque las SAT son entidades participativas, muchos aspectos de su régimen legal no casan bien con el ideal de la economía social.

Más allá de la definición, del resto del articulado del RDSAT podemos extraer otras características que completan su régimen jurídico respecto a diferentes aspectos:

- a) Responsabilidad patrimonial (art. 1.2): los socios tienen responsabilidad personal por las deudas sociales, pero está generalizado el pacto en contra en los estatutos, por lo que suelen responder de manera limitada con lo aportado al capital social;
- b) Socios [art. 5 y art. 7.2 a)]: asocian principalmente a personas físicas titulares de explotaciones agrarias o trabajadores agrícolas que deben participar directamente en la actividad mutualista;
- c) Baja (art. 6.3): en caso de baja, los socios tienen derecho de liquidación de su participación en el patrimonio social a valor real;
- d) Participación en los beneficios [art. 7.1.d)]: los socios deben recibir ganancias o beneficios proporcionales a su participación en la actividad mutualista o en el capital social;
- e) Capital social (art. 8): está dividido en resguardos nominativos que representan partes alícuotas del mismo y puede variar por la posible entrada y salida de socios;
- f) Estructura corporativa (art. 10 y 11.2): los órganos básicos de las SAT son la Asamblea General que, en principio, funciona de manera democrática ya que, con carácter general, cada socio dispone de un voto y la Junta Rectora, que es el órgano de administración;
- g) Adquisición de personalidad (art. 12): desde la inscripción en el Registro de SAT que corresponda adquieren personalidad y plena capacidad de obrar;

A la vista de estas características legales, unidas a la realidad económica y al contenido habitual de los estatutos que regulan la actividad de estas sociedades, VARGAS VASSEROT nos ofrece la siguiente definición de las SAT: «sociedades, con personalidad jurídica desde su inscripción registral, constituida principalmente por titulares de explotaciones agrarias o trabajadores agrícolas, que se asocian para participar activamente, en beneficio de todos los socios, en la realización de actividades económicas y sociales relacionadas con la agricultura, ganadería o silvicultura; de estructura corporativa y, en principio democrática, de capital variable por el derecho de liquidación que se concede a los socios, que normalmente no responden de las

16. La propia Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social incluye a las SAT entre las entidades que forman parte de la misma (art. 5.1).

deudas sociales y en las que el reparto de beneficios se hace en proporción a la participación de los socios en las actividades sociales»¹⁷.

3. Antecedentes del régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación: la controvertida asimilación al de las cooperativas

El régimen fiscal de los Grupos Sindicales de Colonización, antecedente de las SAT, se enmarcaba dentro de lo que se dio en denominar «tributación de la agricultura asociativa y de grupo», la cual estaba tradicionalmente bonificada¹⁸. El origen de estos Grupos estuvo ligado a las cooperativas del campo, aunque posteriormente se fueron distanciando en su régimen jurídico privado, ambas figuras se mantuvieron unidas en el aspecto fiscal, lo que continuó tras el nacimiento de las SAT, cuyo régimen fiscal se basó en una constante remisión al Decreto 888/1969, de 9 de mayo, sobre Estatuto Fiscal de las Cooperativas hasta la promulgación de la LRFC en 1990¹⁹.

En efecto, el RDSAT se limitó a expresar su tributación mediante unos términos cuanto menos imprecisos: «Las SAT continuarán disfrutando de las exenciones y beneficios fiscales actualmente reconocidos, sin perjuicio de las que, como sociedades de Derecho común, pudieran serles aplicables» (disposición final segunda). Esta redacción no aclaraba las cuestiones que ya se habían suscitado antes de su promulgación: al no existir beneficios fiscales específicos para las SAT -puesto que los que disfrutaban era por remisión a los de las cooperativas-, se mantenía la disyuntiva entre la posibilidad de aplicar a las SAT el régimen de bonificación fiscal de las cooperativas fiscalmente protegidas en caso de reunir los requisitos o, en su caso, de someterlas a un nuevo régimen fiscal sin particularidades de ningún tipo.

Los defensores de la primera de las posiciones²⁰, -asimilación del régimen fiscal de las SAT al de las cooperativas fiscalmente protegidas- esgrimían una serie de razones que se pueden sintetizar en las que siguen:

17. *Vid.* VARGAS VASSEROT, C.: «Las Sociedades...», pp. 163-164.

18. *Vid.* CORRAL DUEÑAS, F.: «Régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 61(571), 1985, p. 1477.

19. Sobre las exenciones fiscales que bonificaban tanto a los GSC como a las cooperativas agrarias, nos remitimos al trabajo de referencia en la materia, *vid.* LUQUE MATEO, M.A., *op. cit.*, pp. 41 y ss.

20. Doctrina mayoritaria -la mayor parte de los autores que se han ocupado del tema coincidieron en afirmar la vigencia de la asimilación tributaria de las SAT a las cooperativas del campo-; pronunciamientos judiciales -SSTS de 22 de octubre de 1989, de 14 de mayo de 1984, de 27 de abril de 1988, de 16 de enero de 1989 y

1. La remisión del régimen fiscal de los Grupos Sindicales de Colonización a las disposiciones dictadas en dicho marco para las cooperativas del campo.
2. La aplicación a las SAT de los beneficios fiscales establecidos en favor de las cooperativas del campo en coherencia con la política de protección de la agricultura de grupo²¹.
3. La intención del legislador de mantener las condiciones de beneficio fiscal que las SAT venían disfrutando reflejada en que no se había expresado en contrario en la redacción del RDSAT.
4. El mantenimiento de exenciones a las SAT “fiscalmente protegidas” en el Real Decreto 2609/1981, de 19 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, posterior al RDSAT.
5. La «fragmentación anómala» que se produciría en su régimen tributario en caso de no ser aplicables a las SAT que reunieran los requisitos oportunos los beneficios para las cooperativas protegidas²².

A pesar de ser esta la posición mayoritaria, hemos anunciado ya que la asimilación del régimen tributario de las cooperativas a las SAT fue controvertida. Así, las primeras resoluciones del TEAC²³ y un informe de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 20 de abril de 1983 negaban esta asimilación, con base en estos argumentos:

1. Las disposiciones derogatorias de la normativa anterior incluidas tanto en el marco del Impuesto sobre Sociedades como en el marco del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.
2. La ausencia de mención expresa de la pervivencia del régimen respecto de las SAT, que sí se produjo para las cooperativas.

de 24 de septiembre de 1998-; y práctica administrativa -RRTEAC tras un cambio de criterio en la resolución de 6 de julio de 1988, se mantiene esta posición en posteriores de 20 de septiembre de 1989 y 29 de octubre de 1990-.

21. *Vid.* CORRAL DUEÑAS, F.: “Las Sociedades Agrarias de Transformación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 64(584), 1988, p. 138.

22. *Ibid.*, p. 51.

23. Nos referimos a las anteriores a la de 6 de julio de 1988, que supuso el cambio de criterio (RRTEAC de 11 de noviembre de 1987 y 12 de mayo de 1988).

3. La necesidad de una norma expresa de remisión para poder entender que las SAT debían gozar de un régimen jurídico equivalente, que no se da²⁴.

En cualquier caso, la entrada en vigor de la LRFC, como veremos a continuación, vino a suprimir la asimilación legal a efectos tributarios entre las SAT y las cooperativas agrarias fiscalmente protegidas, estableciendo un régimen específico para las SAT sobre la base de que la ausencia en las mismas de algunos de los principios característicos del cooperativismo.

4. La imposición sobre la renta en las Sociedades Agrarias de Transformación

A. En las normas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas

La disposición adicional primera de la LRFC, en su apartado primero, establece su régimen fiscal del siguiente modo: «A las Sociedades Agrarias de Transformación inscritas en el Registro General de tales entidades del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas, les será de aplicación salvo lo previsto en los apartados siguientes, el régimen tributario general y, en consecuencia, estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades»²⁵. Quedan, por tanto, estas entidades sujetas a la normativa general del Impuesto sobre Sociedades sin recibir ningún tipo de beneficio fiscal dentro del impuesto, a diferencia de las cooperativas fiscalmente protegidas y especialmente protegidas, que gozan de diversas ventajas²⁶.

24. Para BARBERENA BELZUNCE, eso se deriva de la falta de paralelismo entre las SAT y las cooperativas (*vid.* BARBERENA BELZUNCE, I., *op. cit.*, p. 319).

25. En coherencia con este diseño, con posterioridad, la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (primera regulación tras el RDSAT), excluyó a las SAT del régimen de atribución de rentas establecido en el apartado primero del art. 10.3 para las Sociedades Civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica.

26. En España, la protección fiscal que reciben las cooperativas se anuda directamente con el elemento mutua inherente a dichas entidades. Por un lado, se impone como requisito para mantener la condición de cooperativa fiscalmente protegida no superar el 50% del volumen total de operaciones de la cooperativa en operaciones con terceros no socios; por otro lado, solo los resultados denominados cooperativos tienen establecido un tipo de gravamen bonificado en el Impuesto sobre Sociedades; y, por último, otros beneficios se justifican por el imperativo legal de dotar los fondos irrepartibles de las cooperativas, con lo que esto tiene de carga económica añadida (para conocer el régimen fiscal de las cooperativas se puede consultar: AGUILAR RUBIO, M.: “El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo (BAIDC)*, nº 50, 21 diciembre, 2016, *passim*).

Además, se extendía expresamente a las relaciones entre los socios con la SAT el concepto de operaciones vinculadas. Así, la disposición adicional primera continúa, en su apartado segundo, disponiendo que: «A los efectos de este Impuesto, las operaciones realizadas por las Sociedades Agrarias de Transformación con sus socios se computarán por su valor de mercado.

Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones.

No obstante, cuando se trate de Sociedades Agrarias de Transformación que, conforme a sus Estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la Entidad. En caso contrario, se aplicará este último»²⁷.

En su redacción original, el art. 9 LRFC, dedicado a las cooperativas agrarias (agroalimentarias en la redacción vigente) especialmente protegidas, mencionaba a las SAT permitiendo que fueran socios de este tipo de cooperativas, siempre y cuando estuvieran constituidas para el cumplimiento de los fines del RDSAT y debidamente inscritas. Esta mención desapareció en la última modificación de este precepto operada por Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario, pero ello no significa que estas entidades no puedan ser socias de las cooperativas de primer grado e incluso de las de segundo grado, como suelen reconocer expresamente las leyes de cooperativas.

Y, finalmente, la disposición final primera de la LRFC derogó las disposiciones legales y reglamentarias que se opusieran a lo previsto en la misma, con mención expresa del Decreto 1515/1970, de 21 de mayo, por el que se declaraba de aplicación el régimen fiscal establecido para las cooperativas del campo a los Grupos Sindicales de Colonización y a la disposición final segunda del RDSAT.

La consecuencia de todo lo antedicho es «la ruptura del tratamiento tributario que hasta ese momento gozaban las SAT, es decir, su equiparación o asimilación con

La conexión existente entre la regulación de un régimen fiscal especial y las limitaciones de su régimen económico, justifica, *sensu contrario*, que las SAT no tengan un régimen especial ya que, por ejemplo, no dotan fondos y tampoco tienen limitaciones en el reparto de beneficios.

27. La regla contenida en este párrafo era similar a la establecida en el artículo 15.3 LRFC (redacción actual modificada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades que introdujo la misma regla en su articulado) para las cooperativas que realicen servicios y suministros para sus socios y que, en atención a dicha finalidad social, exime de la aplicación de la regla general del valor de mercado, sustituyéndola por el precio de coste de los servicios y suministros prestados, más acorde con la finalidad social de estas entidades.

las cooperativas agrarias, con las mismas ventajas fiscales que estas últimas»²⁸. Con ello se quebraba la doctrina reiterada de los Tribunales Económico-Administrativos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, así como la opinión dominante entre la doctrina científica que, hasta ese momento defendió la equiparación fiscal entre las SAT y las cooperativas agrarias²⁹. Asimismo, a partir de entonces, desaparece la distinción entre SAT fiscalmente protegida y no protegida, resultando el régimen fiscal contenido en esta Ley de aplicación a todo tipo de SAT.

La entrada en vigor de las tres normas forales de régimen fiscal de cooperativas supuso asimilar los regímenes forales a lo que ya se había establecido en las Comunidades Autónomas de régimen general. Así, las citadas normas incluyeron también una disposición adicional primera que recoge el régimen fiscal de las SAT, aunque ninguna de las Normas Forales que regulan el régimen fiscal de las cooperativas contiene unas previsiones similares a las que acabamos de comentar. Las disposiciones adicionales primeras de estas tres normas omiten cualquier referencia a la tributación de las SAT en el Impuesto sobre Sociedades. Como veremos en el epígrafe quinto, se centran exclusivamente en reflejar las bonificaciones que les son de aplicación en otros impuestos, en concreto, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE). De ello solo podemos extraer la misma conclusión que acabamos de adelantar: las SAT en los territorios forales vascos se rigen por el régimen general de la norma que regula el Impuesto sobre Sociedades de cada uno de ellos. Y así se reconoce expresamente en el texto de estas normas forales. La ley foral navarra contiene la mención a las SAT en la disposición adicional segunda.

B. En las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, de Impuesto sobre Sociedades, sentó las bases de la actual regulación del régimen fiscal de las SAT, puesto que introdujo la unificación en un solo texto legal de los regímenes especiales del impuesto -que hasta entonces se hallaban dispersos en un conjunto de Leyes específicas que regulaban cada uno de ellos-, con las únicas excepciones de los de cooperativas y de fundaciones y asociaciones de utilidad pública³⁰. Y así se ha mantenido tanto en el Texto Refundi-

28. Vid. LUQUE MATEO, M.A., *op. cit.*, p. 64.

29. Vid. *supra* notas 20 y 21.

30. Estos seguirán rigiéndose por sus leyes específicas, a saber, la LRFC y la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

do de 2004 como en la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Esta última, de hecho, trajo consigo la inclusión de las SAT en el art. 7, dedicado a los contribuyentes por este impuesto, en concreto en el apartado 1.b), corrigiendo así la falta de sistematicidad de las leyes anteriores, y que la doctrina se encargó de señalar, que las trataban como supuesto de exclusión del régimen de atribución de rentas del art. 6³¹.

Este cambio no se ha producido, sin embargo, en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia (en adelante, NFIS de Bizkaia) y en la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades de Araba (en adelante NFIS de Araba). Ambas leyes, en sendos artículos dedicados a la atribución de rentas (art. 10), disponen en el apartado 3 que el régimen de atribución de rentas no será aplicable a las SAT, que tributarán por este impuesto. Mientras que en el precepto que enumera los contribuyentes (art. 11 en los dos casos), no se incluye en el listado a las SAT. Por su parte, la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante NFIS de Gipuzkoa) repite exactamente la misma fórmula. No obstante, la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Navarra (LFIS de Navarra), siguiendo la senda de la estatal sí que incluye en la letra b) del apartado 1 de su art. 10 a las SAT como contribuyentes por el impuesto.

a. Regímenes tributarios especiales de aplicación a las SAT

Que las SAT se sometan al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, no obsta para que puedan sujetarse a uno de los regímenes tributarios especiales de los

31. ELORRIAGA PISARIK apuntó esta falta de sistematicidad de la Ley 43/1995 y afirmó la natural inclusión de las SAT en la enumeración de sujetos pasivos (*Vid.* ELORRIAGA PISARIK, G.: “Naturaleza. Ámbito de aplicación. Hecho Imponible. Sujeto pasivo. Exención total y parcial”. En: *El nuevo impuesto sobre Sociedades: Manual con casos prácticos*, Expansión-Coopers Lybrand, 1995, p. 51). Como decimos, la Ley 27/2014 soluciona esta cuestión adecuando la redacción de sus artículos 6 y 7.

«Artículo 6. Atribución de rentas.

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...].

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades».

«Artículo 7. Contribuyentes.

1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) [...]

b) Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación».

contenidos en el Título VII de la ley reguladora del tributo a nivel estatal, si es que se dan las condiciones de aplicación de éstos.

En este sentido, serían susceptibles de ser aplicados a las SAT:

1.º El régimen de consolidación fiscal

En este régimen (arts. 55 a 75 LIS) los grupos fiscales serán, como tales, los contribuyentes. Supone que las distintas sociedades que integran el grupo se consideren, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, como un sujeto pasivo único, tributando el grupo por la suma de bases imponibles de todas las sociedades que lo integran, permitiendo compensar de forma automática los beneficios y pérdidas obtenidas por las distintas sociedades del grupo. Se trata de un régimen opcional, cuya aplicación implica la ausencia de tributación en el régimen individual del Impuesto sobre Sociedades de las entidades incluidas en el grupo.

Ya el 7 de marzo de 1997, la Dirección General de los Tributos, en contestación a una consulta sobre la aplicación del régimen de grupos de sociedades a una SAT titular de más del 90% del capital social de una Sociedad Anónima, afirmaba en buena lógica que: «En la medida en que las sociedades agrarias de transformación tienen personalidad jurídica y están sujetas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades, podrán tener la condición de sociedades dominantes de un grupo de sociedades a los efectos de la aplicación del régimen establecido en el Título VIII [actual Título VII] de la LIS, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el mismo a efectos de tributar en dicho régimen fiscal».

Tanto la NFIS de Bizkaia, como la NFIS de Araba y la NFIS de Gipuzkoa regulan un régimen de consolidación fiscal en términos similares al arriba descrito (arts. 82 a 100 en todas ellas). En la LFIS de Navarra se regula también de forma semejante en los arts. 98 a 115. La disposición adicional duodécima de la LIS prevé, a estos efectos, que «el régimen de consolidación fiscal establecido en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se equiparán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español».

Merece la pena estudiar en cada caso el interés de aplicar este régimen. Sus ventajas consisten principalmente en que: i) todas las empresas de un mismo grupo tributarían como si se tratase de una sola, compensando pérdidas de unas con beneficios de otras, sin necesidad de esperar a que las sociedades que han generado pérdidas

obtingan beneficios, propiciando por tanto un ahorro financiero importante.; ii) las futuras pérdidas de unas sociedades se compensarán de forma automática con los beneficios de las otras, y su desembolso inmediato por el impuesto sobre sociedades será inferior³²; iii) se deja de estar obligado a retener en operaciones entre las empresas que forman parte del grupo³³; iv) se deduce la carga financiera de entidades del grupo contra el resultado del grupo o eliminando los resultados de operaciones intragrupo; v) y desaparece la obligación de documentar las operaciones vinculadas que existe entre empresas de un grupo.

2.º El régimen de incentivos fiscales a las entidades de reducida dimensión

Una SAT será una empresa es de reducida dimensión, a los efectos de este régimen (101 a 105 LIS), cuando el importe neto de la cifra de negocios del año anterior haya sido inferior a diez millones de euros. Estas entidades pueden beneficiarse para determinados elementos de un régimen especial de amortización:

- Libertad de amortización:

1. Para inversiones generadoras de empleo, en la forma y condiciones del art. 102 LIS.
2. Para inversiones de escaso valor: elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, hasta el límite de 12.020,24 euros, por periodo impositivo (art. 110 LIS) aplicable también al resto de contribuyentes con actividades económicas.

- Amortización acelerada³⁴:

32. Sin embargo, debe tenerse presente que esta compensación automática sólo se produce cuando las pérdidas se generan estando ya vigente el régimen de consolidación fiscal.

33. Tales como reparto de dividendos, préstamos entre empresas del grupo, arrendamientos, etc., operaciones que son cada vez más numerosas y comunes.

34. Para este supuesto se previó un régimen transitorio: los titulares de actividades económicas que con anterioridad a 1 de enero de 2015 se aplicaban la amortización de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materializaba la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, que se amortizaban en función del coeficiente que resultaba de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización, podrán continuar con su aplicación.

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, que se hayan puesto a disposición del contribuyente en un periodo impositivo en que la actividad tenga la consideración de empresa de reducida dimensión, podrán amortizarse multiplicando por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

- Arrendamiento financiero:

En relación con los bienes adquiridos según el régimen especial de arrendamiento financiero, se considera gasto deducible la parte de las cuotas que corresponda a la recuperación del coste de los bienes amortizables, con el límite del triplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas. El exceso será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (art. 104 LIS).

Además, las entidades que puedan aplicar el régimen de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión podrán deducir la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo, en las condiciones establecidas en el art. 104.1 LIS.

Por su parte, las NFIS vascas establecen también unas bonificaciones fiscales específicas para lo que denominan microempresas, pequeñas empresas y medianas empresas, aunque dentro del régimen general de impuesto³⁵.

El concepto se recoge en el art. 13 de estas normas del siguiente modo:

35. Las NFIS de Araba, de Bizkaia y de Gipuzkoa explican en el punto 5 de sus respectivos Preámbulos que: «En el marco de simplificación del impuesto, se ha acometido un proceso de limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando ha sido necesario, a la incorporación al régimen general, con las debidas adaptaciones, de algunos de ellos, así como a reformular las condiciones de su aplicación, eliminando aquellos regímenes especiales que se ha considerado preciso por no responder en la actualidad a las finalidades para las que fueron creados o por haber sido superados por la evolución económica general.

Por ello, han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, las sociedades patrimoniales, la minería, la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el de determinados contratos de arrendamiento financiero o el de las entidades parcialmente exentas.

Por otro lado, se mantienen y actualizan los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, las instituciones de inversión colectiva, la consolidación fiscal y las reorganizaciones empresariales».

CRITERIO	MICROEMPRESA	PEQUEÑA EMPRESA	MEDIANA EMPRESA
Actividad	Realización de actividad económica		
Magnitud contable	Vol. Op. <= 2 MM o	Vol. Op. <= 10 MM o	Vol. Op. <= 50 MM o
	Total activo <= 2 MM	Total activo <= 2 MM	Total activo <= 43 MM
Promedio plantilla	<= 10 empleados	<= 50 empleados	<= 250 empleados
Relaciones societarias	No participación directa o indirecta en más de 25% de empresas que no cumplan los requisitos anteriores, salvo sociedades de capital-riesgo en cumplimiento de su objeto social.		

Fuente: Sitio web de la Diputación Foral de Araba (www.araba.eus).

El tipo de gravamen para las SAT que tengan la consideración de microempresas o de pequeñas empresas, según los parámetros legales, será del 24%, tipo reducido respecto del general que está en el 28% en los territorios forales [art. 56.1.a) y b)].

Tener la consideración de microempresa, de pequeña empresa o de mediana empresa supone poder aplicar, a su vez, los siguientes beneficios fiscales:

- Libertad de amortización (art. 21).
- Amortización conjunta (art. 21): Las microempresas podrán optar por considerar deducible en concepto de amortización conjunta del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en cada período impositivo el 25 % del valor neto fiscal de los elementos patrimoniales de esa naturaleza, con exclusión del valor de los elementos no amortizables.
- Dotación global de insolencias (art. 22.3): hasta el límite del 1% sobre el importe de las cuentas de deudores existente a la conclusión del período impositivo.
- Reducción en la base imponible de un 20% de la base imponible positiva en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su dimensión (solo para microempresas, art. 32.4).

La LFIS de Navarra regula en su art. 12 que es una microempresa a los efectos de esa norma, siendo requisitos generales no superar los diez millones de euros de cifra neta de negocio en el período impositivo anterior y no hallarse participada, directa o indirectamente en más de un 25% por entidades que no reúnan el requisito anterior, excepto cuando se trate de sociedades de capital riesgo y la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas entidades. Para estas entidades se prevé el aumento del porcentaje (hasta el 60%) de las cantidades que pueden destinarse a la reserva especial para inversiones (art. 44); y la reducción del tipo de gravamen al 19% (art. 51).

3.º Incentivos por calificación de explotación asociativa prioritaria

Además, en el régimen común, en la medida en que la SAT tenga la calificación de explotación asociativa prioritaria de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias -cuyo art. 6 letra a) posibilita que las explotaciones asociativas prioritarias adopten la forma de SAT-, goza de libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material e inmaterial adquiridos durante los cinco primeros años a contar desde su reconocimiento como tal, en función de lo que establece el art. 12.3.d) LIS.

Por su parte, las Diputaciones Forales no incluyen una regulación similar. Parecen exigir, para poder beneficiarse de las exenciones por ser explotaciones asociativas prioritarias, que la entidad así calificada sea una cooperativa agraria especialmente protegida, lo que no alcanzaría a las SAT.

En este sentido, las NFIS, en su disposición adicional decimosexta, introducen cambios en las respectivas NFRFC.

En concreto, la NFIS de Bizkaia, mediante su número 5, se modifica el art. 26.2 de su NFRFC, quedando redactado como sigue:

«2. En el Impuesto sobre Sociedades disfrutarán de una deducción del 50 por 100 de la cuota líquida. Para las explotaciones asociativas prioritarias a que se refiere el artículo 5.º de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, *que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas* según la presente Norma Foral, la deducción de la cuota líquida será del 75 por 100» (la cursiva es nuestra).

Las NFIS de Araba y de Gipuzkoa hacen lo propio con la modificación del art. 27.2 de sus respectivas Normas Forales sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, equivalentes al anterior por tener la misma redacción.

En este caso la LFIS navarra se distingue de las otras normas forales al contemplar el supuesto de que la entidad asociativa prioritaria sea una SAT. En su art. 55.3 dispone expresamente que: «3. Tratándose de explotaciones asociativas prioritarias *que sean Sociedades Agrarias de Transformación*, la bonificación de la cota íntegra será del 50 por 100» (la cursiva es nuestra). Si bien es cierto que cuando tal calificación se da a cooperativas agrarias especialmente protegidas la bonificación anterior alcanza el 80% (art. 55.2 LFIS de Navarra).

b. Otros incentivos fiscales aplicables a las SAT

A nivel estatal, también les resulta aplicable, a nuestro juicio, el tipo reducido de gravamen del 15% para las entidades de nueva creación previsto en el art. 29.1 segundo párrafo de la LIS, del que solo están excluidas las sociedades patrimoniales en los términos del art. 5.2 LIS y las que formen parte de grupos según lo previsto en el art. 42 del Código de Comercio. Sin embargo, hay estipulaciones paralelas a este tipo de gravamen reducido en las Normas Forales.

Las SAT también pueden acogerse, cumpliendo los requisitos legales, a los incentivos fiscales por investigación, desarrollo e innovación. De hecho, en la regulación actual se potencia que las pequeñas y medianas empresas realicen también estas actividades, a fin de hacerse un hueco en el mercado y lograr que su producto o servicio resulte competitivo o no se quede obsoleto.

En cuanto a la inversión, el Impuesto sobre Sociedades establece que la compañía podrá deducir en la cuota un 25% del gasto efectuado en el año en curso de los gastos en I+D, así como un 8% que será aplicable a las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible, exceptuando los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos de forma exclusiva a las actividades de I+D. Para las actividades de innovación tecnológica, la deducción será del 12% (art. 35 LIS)³⁶.

En las NFIS se prevén también deducciones actividades de investigación, desarrollo e innovación (art. 62 a 64), que pueden ser aplicables a las SAT en la medida en que cumplan los requisitos para acceder a las mismas, en los mismos términos que cualquier otro tipo social. Estas deducciones en la cuota líquida son:

- Por gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible:
 - * el 30% de los gastos efectuados en el período impositivo por investigación básica, investigación avanzada, desarrollo experimental y “software” avanzado, a lo que se puede unir un 20% adicional en supuestos tasados y

36. A esto se une la bonificación de la Seguridad Social. Se trata de un aliciente no tributario del 40% de la cotización por contingencias comunes por contratar personal investigador. Sobre este incentivo se establece un requisito: los empleados deben dedicar como mínimo un 85% de su jornada laboral a las actividades de I+D+i.

Las SAT que sean PYMES innovadoras, es decir, aquellas que dispongan de un certificado oficial reconocido por el Ministerio de Economía y Competitividad o cuenten con un sello que acredite su carácter innovador podrán beneficiarse de ambos incentivos. Sin embargo, las que no tengan ningún informe motivado tendrán que optar por uno de los dos.

- * el 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.
- Por realización de actividades de innovación tecnológica:
 - * el 15% para los supuestos de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción [63.3.b)] y adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, “*know how*” y diseños [63.3.c)].
 - * el 20% de proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos Públicos de investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica, reconocidos y registrados como tales [63.3.a)] y de obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad [63.3.d)].

Por su parte, la LFIS de Navarra en su art. 61 prevé el derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 40 por 100 de los gastos efectuados en el periodo impositivo por la realización de actividades de investigación y desarrollo³⁷. Además, una deducción adicional del 10 por 100 del importe de los siguientes gastos del periodo:

- a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo de convocatorias públicas.

Y el artículo 62 incorpora una nueva deducción para los contribuyentes que participen en la financiación de proyectos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, realizados por otros contribuyentes, que tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida en las mismas condiciones y con idénticos requisitos que los establecidos en el artículo 61 para los contribuyentes que realicen las señaladas actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. El importe de la deducción que corresponda al que financie el proyecto minorará el importe de la deducción del contribuyente que lo realice.

37. En esta deducción se establece una regla especial de generación de la misma para el caso de que se opte por aplicar la deducción en el momento en que se reciba el informe preceptivo del órgano competente en materia de innovación y tecnología. Además, con el mismo objetivo de clarificación que inspira otras modificaciones, se establece expresamente la incompatibilidad de esta deducción fiscal con cualquier otro incentivo salvo el de libertad de amortización. Y e exige la tenencia del informe preceptivo del órgano competente en materia de innovación y tecnología para que las pequeñas empresas puedan solicitar la devolución de la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no aplicada.

En las NFIS vascas y la LFIS navarra se contienen también deducciones en la cuota líquida por inversiones en activos fijos (art. 61) que pueden ser del 5% y hasta del 10% del importe invertido en función de los bienes en los que se lleve a cabo y los supuestos regulados.

Esta deducción actualmente se regula en un régimen transitorio en el número 1 de la disposición transitoria vigésima cuarta, resultando aplicable en los períodos en que se realicen los pagos, en las condiciones y requisitos establecidos en el art. 218.3 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El régimen transitorio establece un límite conjunto del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones, para el conjunto de deducciones del número 7 de la misma disposición (por reinversión en elementos patrimoniales), todo ello sin perjuicio del respeto a los límites establecidos en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Por último, tanto a nivel de régimen general como de régimen foral, se regula una deducción por creación de empleo (arts. 37 y 38 LIS, art. 66 NFIS vascas y también LFIS navarra) de la que se podrán beneficiar las SAT que creen empleo en los términos legales y reglamentarios.

Así, La LIS, en su artículo 37, ha mantenido la deducción de la nueva modalidad de contrato de trabajo por tiempo indefinido de la que sólo podrán hacer uso las empresas que tengan menos de cincuenta trabajadores que apuesten por la creación de empleo³⁸. La empresa tendrá derecho a deducir de la cuota íntegra la cantidad de tres mil euros cuando contraten a su primer trabajador con contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores si es menor de 30 años.

Además, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten este tipo de contratos con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes: bien el de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación; o bien el correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida. Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

38. Deducción creada por la Ley 3/2012, de 6 julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.

Por su parte, el art. 38 LIS mantiene la deducción en la cuota íntegra por el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad contratados, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores discapacitados del periodo inmediatamente anterior³⁹. Es necesario que se trate de un contrato nuevo que suponga un incremento de puestos de trabajo y los trabajadores discapacitados contratados por la entidad deben figurar en el registro de trabajadores discapacitados demandantes de empleo de las Oficinas de Empleo. El importe de la deducción será:

- Para trabajadores con discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%: 9000 euros.
- Para trabajadores con discapacidad superior al 65%: 12.000 euros.

Según lo dispuesto en las NFIS, será deducible de la cuota líquida la cantidad de 4.900 euros por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido. Esta cantidad se incrementará en otros 4.900 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, en los términos que se determinen reglamentariamente⁴⁰.

Para la aplicación de la deducción será necesario que no se reduzca el número de trabajadores con contrato laboral indefinido existente a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación durante los períodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes, y que ese número de trabajadores sea superior al existente al principio del período impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma. Y además el número de trabajadores con contrato laboral indefinido del último ejercicio a que se refiere el apartado anterior deberá ser superior al existente en el período impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos, en el mismo número de contratos que generaron la deducción. Se considerarán como colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo,

39. El art. 26 Tres de la Ley 14/2013, de 27 septiembre, eliminó la exigencia de tipo de contrato y por tiempo indefinido.

40. En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa.

aquéllos que así se establezcan en la normativa aprobada por las Instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En cuanto a la regulación navarra, objeto de modificación recientemente⁴¹, prevé las siguientes deducciones:

CRITERIO	DEDUCCIÓN	DEDUCCIÓN
	Incremento promedio de la plantilla: - Trabajo indefinido - Salario superior a 27.000 € año Respecto de la plantilla media, doce meses antes del inicio del periodo impositivo	Manteniéndose la plantilla media, incremento: - Trabajo indefinido - Salario superior a 27.000 € año Que sea superior al incremento promedio de la plantilla total de la entidad
De trabajadores en general	De 2.500 € respectivamente por cada persona-año	De 1.000 € respectivamente por cada persona-año
De mujeres trabajadoras	De 5.000 € respectivamente por cada persona-año	De 2.000 € respectivamente por cada persona-año
De trabajadores discapacitados	De 6.800 € respectivamente por cada persona-año	De 3.200 € respectivamente por cada persona-año

Fuente: Elaboración propia de acuerdo con lo dispuesto en el art. 66 LFIS de Navarra.

5. Otros impuestos que gravan a las Sociedades Agrarias de Transformación

A. En las normas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas

Si bien la característica principal del régimen tributario de las SAT a partir de la LRFC fue la aplicación del régimen tributario general del Impuesto sobre Sociedades, el apartado tercero de la disposición adicional primera de esta norma previó una serie de beneficios fiscales en otros impuestos, como el ITPyAJD y el IAE. Así, la norma estableció, en el apartado tercero: «Las Sociedades Agrarias de Transformación constituidas para el cumplimiento de los fines recogidos en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, e inscritas en el Registro General de Sociedades Agrarias de Transformación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas, disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

41. A través de la Ley Foral 29/2019, de 23 de diciembre, art. 3.14, con efectos para períodos impositivos iniciados a partir del 21 de enero de 2019.

- a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención total para los actos de constitución y ampliación de capital.
- b) En el Impuesto sobre Actividades Económicas disfrutarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos correspondientes a las actividades que realicen».

Dispone acto seguido que, a efectos de lo previsto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales, se procederá según lo establecido en el apartado 4 del artículo 33 de la presente Ley⁴². Esto es, los Ayuntamientos comunicarán anualmente a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda la relación de cooperativas que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe total del gasto fiscal soportado. Previa las comprobaciones que sean necesarias, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ordenará las compensaciones que procedan con cargo a un crédito ampliable que se consignará, a tal efecto, en los Presupuestos Generales del Estado.

Y continúa: «El disfrute de estos beneficios, sin perjuicio de la aplicación, en todo caso, de lo establecido en los apartados uno y dos de la presente disposición, quedará condicionado a que no se produzca una alteración sustancial de los caracteres propios de las Sociedades Agrarias de Transformación, a que se mantengan los requisitos necesarios para su inscripción en el citado Registro y a que no se vulneren las normas que las regulan». La concurrencia de circunstancias que la norma tipifica como inhabilitantes para el disfrute de un régimen tributario especial determina la pérdida de los beneficios disfrutados en el ejercicio en que se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre recargos e intereses de demora y sobre infracciones y sanciones, en especial las que incidan sobre la obtención indebida de beneficios fiscales, bonificaciones o desgravaciones.

En materia de aplicación y comprobación de los beneficios fiscales antes mencionados se aplicará a las Sociedades Agrarias de Transformación lo dispuesto en los artículos 37 y 38 de esta Ley, en cuya virtud no se requerirá previa declaración administrativa, siendo la Inspección de los Tributos el órgano competente para comprobar las circunstancias concurrentes para el disfrute de dichos beneficios.

Como ya hemos adelantado, las Normas Forales de Régimen Fiscal de Cooperativas de Euskadi supuso asimilar los regímenes forales a lo que ya se había establecido

42. Aunque la remisión es a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, no cambia el sentido con la regulación vigente en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

en las Comunidades de régimen general, hasta el punto de que las citadas normas incluyeron también una disposición adicional primera en los mismos términos en que lo hizo la LRFC.

La regulación de la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene el siguiente tenor⁴³:

Las Sociedades Agrarias de Transformación constituidas para el cumplimiento de los fines recogidos en el Real Decreto 1.776/1981, de 3 de agosto, e inscritas en el Registro correspondiente disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

- a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención total para los actos de constitución y ampliación de capital.*
- b) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa, los Municipios podrán conceder a las Sociedades Agrarias de Transformación una bonificación del 25, 50, 75 o 95 por 100 de la cuota, y, en su caso, de los recargos, del Impuesto sobre Actividades Económicas.*

El disfrute de estos beneficios quedará condicionado a que no se produzca una alteración sustancial de caracteres propios de las Sociedades Agrarias de Transformación, a que se mantengan los requisitos necesarios para su inscripción en el correspondiente Registro y a que no se vulneren las normas que las regulan. En materia de aplicación y comprobación de los beneficios fiscales antes mencionados se aplicará a las Sociedades Agrarias de Transformación lo dispuesto en los artículos 31 y 32 de esta Norma Foral.

Las disposiciones adicionales primeras de las NFRFC de Araba y de Bizkaia contienen exactamente los mismos beneficios fiscales que la de Gipuzkoa, con el mismo texto. En estas normas cambia la remisión en materia de aplicación y comprobación de los beneficios fiscales antes mencionados, que se hace a «lo dispuesto en los artículos 30 y 31 de esta Norma Foral».

La norma navarra también contiene las mismas previsiones con excepción de la bonificación en del Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal, que es del 95% en todo caso. Condiciona el disfrute de los beneficios a que se mantengan la naturaleza jurídica de las SAT y remite asimismo a los artículos de la norma que regulan a aplicación y comprobación de estos beneficios, los arts. 31 y 32 de la Ley Foral.

En cualquier caso, todos ellos nos llevan a extraer la misma conclusión que a nivel de régimen general: no se requerirá a las SAT previa declaración administrativa

43. Para tomarla como referencia no existe otra razón que esta es la más antigua de las tres normas.

y que será la Inspección de los Tributos de las Diputaciones Forales competentes el órgano que tendrá que comprobar las circunstancias concurrentes para el disfrute de dichos beneficios. Y, por supuesto, quedan condicionadas a que no se produzca una alteración sustancial de los caracteres propios de su tipo social y a que no se vulneren las normas que las regulan.

Por tanto, las SAT están sujetas y tributan al tipo general del ITPyAJD en todo el territorio español y cuentan con las exenciones de que les han dotado las normas reguladoras del régimen fiscal de cooperativas.

La exención total por los actos de constitución y ampliación de capital en la modalidad Operaciones Societarias, en su momento, supuso una ventaja a la hora de elegir el tipo social a constituir puesto que se partía de un ahorro, que se mantiene después respecto a la variabilidad del capital social⁴⁴. No obstante, esta exención era más amplia para las cooperativas agroalimentarias, en consonancia con el régimen de “protección fiscal” de que disfrutaban y que no ampara ya a las SAT⁴⁵. En todo caso, el citado beneficio fiscal carece de importancia, desde que el art. 3 del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, modificó el apartado I.B).11 TRLITPAJD, generalizó la exención a la constitución y ampliación de todas las sociedades⁴⁶.

Junto a esta bonificación, a efectos de este impuesto, es necesario apuntar que cuando la SAT tenga la calificación de explotación asociativa prioritaria gozará de otras dos exenciones, en atención a lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias:

44. En opinión de LUQUE MATEO, para quien esta exención encuentra justificación precisamente en la gran flexibilidad de estas sociedades (LUQUE MATEO, M.A., *op. cit.*, p. 77).

Esta exención también la recoge expresamente el art. 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Así, también el art. 69.Uno.b).24 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y el art. 59.7 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Bizkaia. No encontramos una previsión expresa en la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Gipuzkoa, pero eso no significa que no sea de aplicación la exención puesto que está recogida en su NFRFC.

45. Para ellas la exención incluye todos los conceptos de impuesto excepto el referente a la modalidad Actos Jurídicos Documentados que afecte a documentos notariales, matrices, testimonios y las copias de escrituras y actas notariales respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; constitución de préstamos; así como las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción en cumplimiento de los fines que le son propios.

46. Según la redacción actual del citado precepto, estará exenta la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea, bajo ciertas condiciones.

- Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos a IVA, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (art. 8).
- Determinadas permutas de fincas rústicas, así como la adquisición de terrenos que realice la SAT para completar bajo una sola linde la superficie para constituir una explotación prioritaria, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Cuando solo se complete el 50 % se aplica una reducción del 50 % en la base imponible del impuesto. (art. 10). En los supuestos de adquisición parcial de explotaciones y de fincas rústicas la reducción alcanzará el 75 % (art. 11) y será del 90 % cuando se adquiera la totalidad de la explotación agraria (art. 9).

En Impuesto municipal sobre Actividades Económicas sujeta a las SAT desde el momento en que van a ejercer una actividad empresarial pero, gracias a la exención que establecen las normas reguladoras del régimen fiscal de las cooperativas para las SAT, el 95 % de la cuota y de los recargos correspondientes a las actividades que realicen, sin restricción alguna en función del tipo de actividad, está bonificado⁴⁷. Pesa sobre los municipios la obligación de comunicar anualmente a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, la relación de las SAT que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe del gasto fiscal soportado, a efectos de lo establecido en el art. 9.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (en adelante, LRHL).

En Euskadi, las normas reguladoras de este tributo son la Norma Foral 43/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Actividades Económicas de Araba (NFIAE de Araba); el Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Actividades Económicas de Bizkaia (DFNIAE de Bizkaia); y el Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que se apruebe el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas de Gipuzkoa (DFNIAE de Gipuzkoa).

47. Así, el art. 88 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales dispone que: «Sobre la cuota del impuesto se aplicarán, en todo caso, las siguientes bonificaciones:

a) Las cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación tendrán la bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas».

Esta norma encuentra sus equivalentes en los regímenes forales en el art. 11 (Araba y Bizkaia) y en el art. 12 (Gipuzkoa) de las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas en estos territorios y se remiten a sus respectivas NFRFC.

A pesar de lo que pueda parecer atendiendo al tenor literal de la norma, no todas las actividades que realizan las SAT que no están sujetas por razón de la materia: actividades agrícolas, ganaderas dependientes o forestales, actividades que según el RDSAT pueden constituir su objeto social⁴⁸. En este sentido, por ejemplo, las SAT que realicen actividades agrícolas propiamente dichas no tendrán que satisfacer cuota alguna por el desarrollo de su actividad, por la importación de materias primas que integran en su proceso productivo, por la venta al por mayor o al por menor, o por la exportación de los productos objeto de su actividad ni por la titularidad de almacenes y depósitos afectos a las actuaciones anteriores⁴⁹.

No podemos obviar otras exenciones contenidas en la LRHL que pueden favorecer, en su caso, también a las SAT: una dirigida a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto⁵⁰; y otra para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros (la exención asciende a dos millones en Bizkaia)⁵¹.

B. En la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Estas sociedades no disfrutaban de ningún beneficio fiscal subjetivo específico en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ni en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de este impuesto en el régimen general ni en las que adaptan su contenido en el régimen foral vasco y navarro⁵².

Además, la previsión contenida en la letra c) del número Tres de la disposición adicional primera de la LRFC que establece que disfrutarán de exención las operaciones sujetas al Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas que realicen las Sociedades Agrarias de Transformación con sus socios, en Canarias, Ceuta y Melilla,

48. Art. 78.2 LRHL y art. 1.2 de las normas forales vascas.

49. LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, cit., pp. 83 y 84.

50. Art. 82.1.b) LRHL, art. 5.1.b) NFIAE de Araba y DFNIAE de Gipuzkoa y art. 5.1.g) DFNIAE de Bizkaia.

51. Art. 82.1.c) LRHL, art. 5.1.c) NFIAE de Araba y DFNIAE de Gipuzkoa y art. 5.1.h) DFNIAE de Bizkaia.

52. Tanto es así que la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, primera Ley reguladora del tributo en España y predecesora de la actual, contenía una disposición final tercera que decía que «Los beneficios fiscales establecidos con anterioridad a la vigencia de la presente ley no producirán efectos en relación con el impuesto sobre el valor añadido». Se refería a los supuestos de exención de las SAT en el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, al cual vino a sustituir el IVA.

con excepción de las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles, no está vigente actualmente, puesto que en las citadas Ciudades Autónomas y Comunidad Autónoma se establecieron nuevas figuras tributarias que suprimieron el referido impuesto sin regular ningún tipo de beneficio fiscal para las SAT. En concreto, el Impuesto General Indirecto Canario no contempla exenciones para las SAT en buena lógica con su paralelismo con el IVA y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación vigente en Ceuta y Melilla se remite a las operaciones exentas en el IVA, de lo que podemos deducir la ausencia de bonificaciones para las SAT⁵³.

6. Notas finales

El tratamiento fiscal de las SAT es similar en los regímenes general y forales. Solo la norma navarra contempla un beneficio específico para este tipo social en los grandes impuestos que gravan la renta y el consumo, en concreto la deducción en la cuota del 50% en el Impuesto sobre Sociedades. Esto es, en general, no tienen exenciones subjetivas por ser SAT, ni en el principal impuesto de carácter directo que grava su renta, el Impuesto sobre Sociedades, ni en el IVA, impuesto de carácter indirecto, que grava las transacciones económicas que realizan. Ello no obsta que puedan acceder tanto a los regímenes especiales como a las exenciones objetivas que se regulan para estos impuestos en la medida en que cumplan con los requerimientos oportunos.

Donde sí se encuentran reguladas bonificaciones pensadas expresamente para este tipo social es el ITPyAJD y en el IAE local, idénticas en el régimen general y en los forales, aunque sin demasiado peso en el conjunto del sistema.

La conclusión obvia es que las SAT no cuentan con régimen fiscal específico que promueva su constitución y funcionamiento. En la medida en que, por un lado, como hemos adelantado, se considera que estas sociedades tienen carácter mutualista, en reconocimiento de su finalidad económica-social y que, por otro lado, esto hace que se incluyan entre las entidades de la llamada Economía Social, sería deseable que el legislador las dotara de incentivos fiscales propios, en cumplimiento del mandato de fomento y difusión de la economía social que contiene el art. 8 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

53. *Vid.* LUQUE MATEO, M.A., *op. cit.*, pp. 88 y 89.

Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, M.: “La tributación de las sociedades agrarias de transformación en el régimen general y en el régimen foral de Euskadi”, *Forum Fiscal: La Revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, nº 239, 2018.
- AGUILAR RUBIO, M.: “El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo (BAIDC)*, nº 50, 21 diciembre, 2016, pp. 49-71.
DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp49-71>
- ARGUDO PÉRIZ, J.L.: “El nuevo estatuto de las sociedades agrarias de transformación (SAT) en Aragón”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 23, diciembre, 2012, pp. 205-236.
- BARBERENA BELZUNCE, I.: *Sociedades Cooperativas, Sociedades Agrarias de Transformación y Sociedades Anónimas Laborales: Régimen fiscal*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1994.
- CARBONELL DE MASY, R. & PANIAGUA GIL, J.: “Grupos Sindicales de Colonización”, *Estudios Cooperativos*, nº 32, 1974, pp. 19-32.
- CORRAL DUEÑAS, F.: “Sociedades Agrarias de Transformación: su regulación vigente”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº (65)591, abril, 1989, pp. 437-456.
- CORRAL DUEÑAS, F.: “Las Sociedades Agrarias de Transformación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 64(584), 1988, pp. 135-138.
- CORRAL DUEÑAS, F.: “Régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº (61)571, 1985, pp. 1471-1497.
- CUENCA ANAYA, F.: “Sociedades Agrarias de Transformación: constitución, representación y régimen fiscal”, *Revista de Derecho Notarial*, nº XXX(CXX), 1983.
- ELORRIAGA PISARIK, G.: “Naturaleza. Ámbito de aplicación. Hecho Imponible. Sujeto pasivo. Exención total y parcial”. En: *El nuevo impuesto sobre Sociedades: Manual con casos prácticos*, Expansión-Coopers Lybrand, 1995.
- JULIÁ IGUAL, J.F. & SERVER IZQUIERDO, R.J.: *Fiscalidad de cooperativas. Teoría y Práctica*, Editorial Pirámide, Madrid, 1992.
- LÓPEZ DE MEDRANO, F.: “Notas críticas al Estatuto Jurídico Privado de las Sociedades Agrarias de Transformación”, *Revista General de Derecho*, nº 564, 1991, pp. 7593-7639.

- LUQUE MATEO, M.A.: *Régimen fiscal de la Sociedad agraria de Transformación*, Editorial Universidad de Almería & Instituto de Estudios Almerienses, Almería, 2000.
- MAULEÓN MÉNDEZ, E. & GENOVART BALAGUER, J.I.: “El capital y la aplicación de resultados en las sociedades agrarias de transformación: praxis y propuestas ‘*lege ferenda*’”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 118, 2015, pp. 148-179. DOI: https://doi.org/10.5209/rev_REVE.2015.n118.49060
- ROSEMBUJ, T.: *Régimen fiscal de las Cooperativas*, Promociones y Publicaciones Universitarias (PPU), Barcelona, 1991.
- VARGAS VASSEROT, C.: *Sociedades Agrarias de Transformación. Empresas agroalimentarias entre la economía social y la del mercado*, Dykinson, Madrid, 2012.
- VARGAS VASSEROT, C.: “Las Sociedades Agrarias de Transformación. Aproximación crítica a su régimen legal”, *Revista de Derecho de Sociedades (RdS)*, nº 35, 2010, pp. 159-180.
- VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. & SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas*, Madrid, La Ley, 2017.