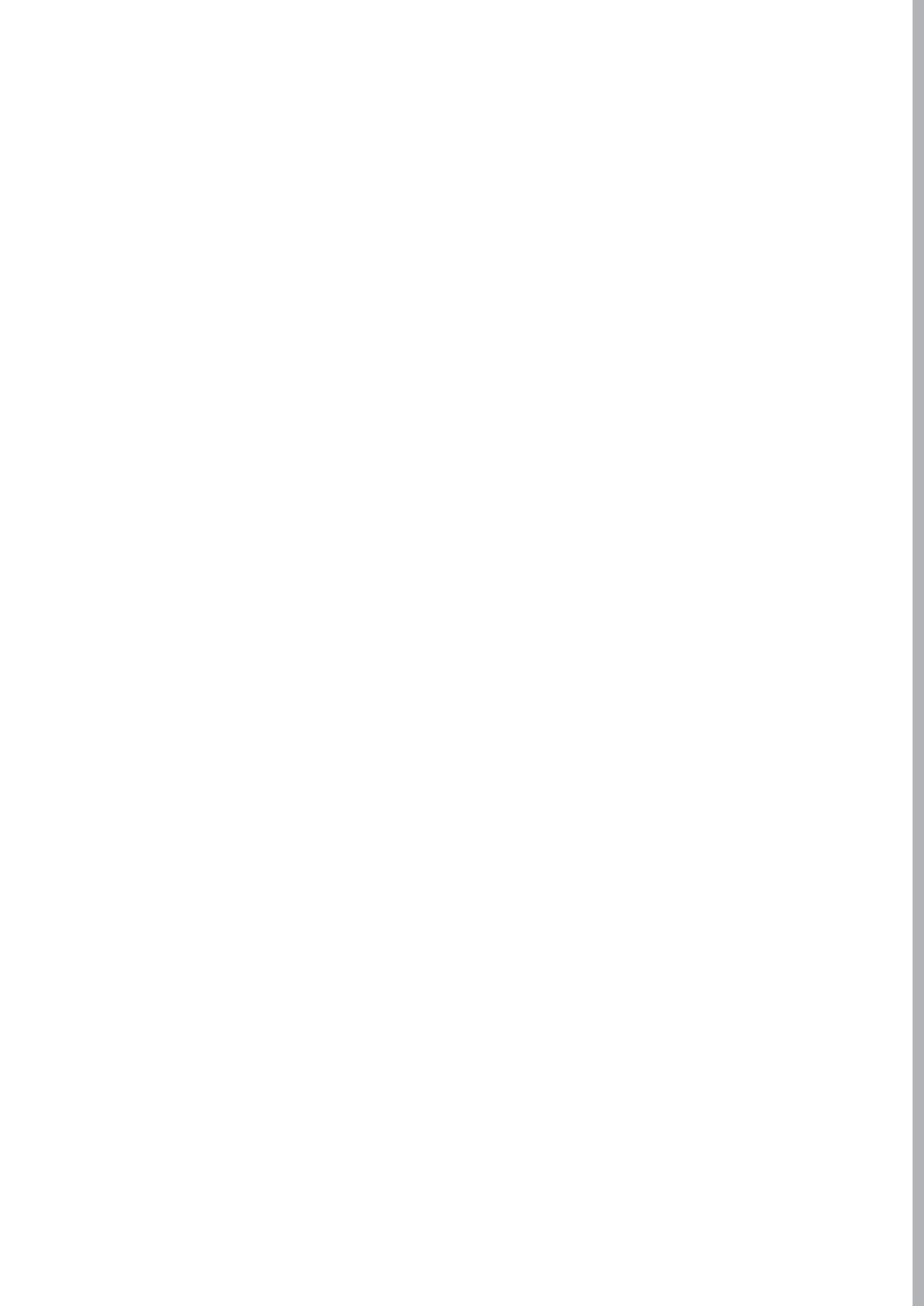


➤ Las cooperativas y la explotación comunitaria de la tierra: cuestiones de su régimen sustantivo y tributario

> **Autores:** María del Carmen Pastor del Pino y Francisco Torres Pérez



➤ Las cooperativas y la explotación comunitaria de la tierra: cuestiones de su régimen sustantivo y tributario

> **Autores:** María del Carmen Pastor del Pino y Francisco Torres Pérez

La reproducción de esta obra está permitida citando su procedencia.  
Septiembre 2022.  
Informe elaborado por la Cátedra Cooperativas Agroalimentarias.

**Edita y distribuye:**

Cooperativas Agro-alimentarias de España  
C/ Agustín de Bethencourt 17, 4ª planta.  
28003 Madrid  
cooperativas@agro-alimentarias.coop  
www.agro-alimentarias.coop

**ISBN:** 978-84-09-44390-1

**Depósito Legal:** M-23943-2022

**Imprime:** Publiequipo, S.L.

## > ÍNDICE

|   |    |
|---|----|
| <b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....  | 7  |
| 1.1. Justificación e interés del tema .....   | 7  |
| 1.2. Metodología y estructura .....   | 8  |
| <b>2. CUESTIONES NORMATIVAS RELEVANTES DE LAS COOPERATIVAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA</b> .....                            | 9  |
| 2.1. Aspectos generales de su regulación sustantiva .....   | 9  |
| 2.2. Aspectos generales del régimen fiscal específico aplicable.....  | 12 |
| <b>3. LAS COOPERATIVAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA</b> .....  | 15 |
| <b>3.1. Aspectos sustantivos relevantes: constitución y funcionamiento. Su relación con el posible régimen fiscal beneficioso</b> ..... | 15 |
| 3.1.1. La explotación en común como objeto social. Especialidades del Plan de explotación .....   | 15 |
| 3.1.2. Tipología de socios .....  | 17 |
| 3.1.3. La cesión de derechos. Alcance y duración .....  | 18 |
| 3.1.4. Operaciones con terceros .....   | 21 |
| 3.1.5. Relevancia de los aspectos sustantivos y su repercusión a efectos fiscales. El régimen fiscal beneficioso. ....                  | 22 |
| <b>3.2. Régimen económico y tributario</b> .....  | 27 |
| 3.2.1. Aportaciones y reembolsos.....   | 27 |
| 3.2.2. Imputación de resultados. Imputación de pérdidas .....   | 33 |
| <b>4. OTRAS POSIBLES FORMAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA</b> .....  | 36 |
| 4.1. La explotación en común a través de las cooperativas agroalimentarias .....  | 36 |
| 4.2. Cuestiones fiscales.....   | 37 |
| <b>5. A MODO DE CONCLUSIÓN</b> .....  | 39 |
| <b>6. BIBLIOGRAFÍA/WEBGRAFÍA</b> .....  | 40 |



## > 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. Justificación e interés del tema

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 agrícola. En España la aparición del movimiento comunitario de tierras es resultado de varios factores: unos internos, 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, etc.); y otros externos, derivados de las condiciones sociales, políticas y económicas del sistema de producción agraria. De acuerdo con ello, y con la expresión "explotación comunitaria de la tierra" fue apareciendo todo un movimiento asociativo ordenado a la gestión en común de la actividad agrícola primaria, es decir, al uso, aprovechamiento y disfrute colectivo de fincas rústicas. Este movimiento, que se ha ido desarrollando a través de fórmulas jurídicas puramente asociativas y/o de empresa del ordenamiento vigente, se ha ido ajustando a los condicionamientos y al tratamiento jurídico en cada caso aplicable. No es el objeto del presente trabajo efectuar una revisión individualizada de cada una de estas formas, sino analizar las posibilidades que presenta la explotación en común de la tierra a través de un modelo societario concreto: el modelo cooperativo, lo que responde a su especial idoneidad para desarrollar la actividad que nos ocupa. Y es que el modelo cooperativo no sólo dispone en su tipología de una cooperativa específica para ello: la de explotación comunitaria de la tierra, sino que además permite adecuar perfectamente esta actividad a otra de sus tipos más extendidos, las agrarias, presentando ambas opciones características que las hacen especialmente adecuadas para desarrollar ese aprovechamiento colectivo, persiguiendo no sólo una mayor eficiencia en la actividad económica sino también la mejor distribución de los bienes y de las condiciones de vida de sus miembros. Todo ello ha de considerarse además dentro del relevante papel que estas fórmulas societarias pueden desempeñar y desempeñan en el actual y necesario contexto general del desarrollo local, presentando así un interés especial en el mismo por su capacidad para hacer frente a los obstáculos que impiden la sostenibilidad de muchas zonas rurales, lo que las hace merecedoras de estudios que delimiten sus virtudes y la extraordinaria capacitación que presentan para ello.

Las denominadas cooperativas de explotación comunitaria de la tierra (en adelante, CECT), aparecen así como una clase de cooperativas idónea para articular procesos de integración en el sector agroalimentario, resultando ser un instrumento eficiente para canalizar dichos proyectos debido a la amplitud con la que se formulan las actividades que pueden conformar su objeto social y que abarcan no solo el proceso productivo sino cualquier labor que directa o indirectamente tenga relación con el mismo, desde la comercialización hasta el transporte y siempre que se respeten los límites previstos para las operaciones con terceros. Además de ellas, las propias cooperativas agroalimentarias también se presentan como un modelo óptimo para llevar a cabo supuestos de diversificación de su actividad pudiendo crear bien una línea de negocio o una sección específica para desarrollar precisamente una explotación en común. Cada una de estas fórmulas presenta ventajas y condicionamientos derivados de su regulación sustantiva, pero también tributaria, siendo precisamente estas cuestiones las que se analizarán en el presente Informe.

## 1.2. Metodología y estructura

El presente trabajo se articula sobre una base de análisis jurídico. Este enfoque exige la revisión de aquellas cuestiones normativas que van a condicionar el desarrollo de la explotación en común a través de sociedades cooperativas, siendo por ello fundamental abordar el régimen sustantivo que las regula. La normativa general reguladora de las sociedades cooperativas prevé, tal y como se analizará, que la explotación en común de la tierra pueda constituir precisamente la actividad cooperativizada de una CECT, pero también que constituya una parte de la actividad desarrollada por otro tipo cooperativo. Procederá, por tanto, revisar 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.

El análisis realizado no se circunscribe únicamente a los aspectos sustantivos (tipo de personas socias, objeto social, cesión de uso, régimen económico, etc.) sino que también aborda el régimen fiscal que le dispensa nuestro ordenamiento. Esta revisión tributaria que se efectúa sobre dos ejes: el conjunto de medidas tributarias beneficiosas de que pueden disponer estas sociedades cooperativas de explotación en común de la tierra o las agroalimentarias que incluyeran entre sus actividades esta explotación en común; y el de los principales gravámenes a que están sujetos tanto la sociedad como los socios en el desarrollo de esta actividad, exige del análisis previo de los requisitos sustantivos que caracterizan a tales tipos societarios, es decir de los previstos en la normativa propia de tales tipos societarios. Esta exigencia va a delimitar la estructura del trabajo, efectuando el análisis de los principales aspectos sustantivos y fiscales de forma conjunta para resaltar con más claridad los elementos más relevantes de esta figura, y los condicionamientos recíprocos que, en su caso, pueden existir.

De acuerdo con lo expuesto se efectúa en el trabajo una revisión de las normas reguladoras de esta figura y de las principales características que presentan, lo que permitirá sentar las bases de su empleo, para posteriormente analizar todos aquellos aspectos que desde un punto de vista sustantivo y tributario permitirán reflejar las virtudes y los condicionantes como figura societaria.

## > **2. CUESTIONES NORMATIVAS RELEVANTES DE LAS COOPERATIVAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA**

### **2.1. Aspectos generales de su regulación sustantiva**

El reconocimiento legal de las CECT parte del segundo Reglamento de la Ley de Cooperación de 1942 que fue aprobado por el Decreto 2396/1971. Con todo, el verdadero salto cualitativo en la regulación de la CECT se produjo con la Ley General de Cooperativas de 1987, en la que se prestó una "atención muy especial a estas cooperativas". Dicha Ley ha servido como modelo para muchas de las normas hoy en día vigentes. De hecho, la norma estatal -Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en adelante, LC)- disciplina esta figura societaria, siguiendo en gran parte el modelo de su predecesora, lo que también se produce en la normativa autonómica.

La regulación de las CECT en nuestro ordenamiento es minuciosa y detallada. Esto es así en prácticamente todas las leyes cooperativas vigentes en nuestro Estado, lo que viene a reflejar la complejidad estructural de esta clase de cooperativas. Su dificultad radica en la disciplina jurídica de su elemento definitorio. Y es que, en tales cooperativas, necesariamente, algunas personas socias han de ceder los derechos que ostentan sobre determinados bienes a la sociedad y hacerlo para su explotación en común, lo que repercute tanto en el estatuto jurídico de la persona socia como en su participación en la actividad cooperativizada y en los derechos económicos derivados del mismo.

La regulación de este tipo cooperativo, acorde con la complejidad estructural apuntada, 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 minuciosa que, no obstante, 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, presentando una especial idoneidad para lograr el desarrollo sostenible de determinadas zonas rurales.

Resulta importante destacar que con esta regulación detallada de las CECT se dispone de un marco normativo del que servirse para que estas actúen en todo el territorio español como agentes sociodemográficos activos de fijación de población en el ámbito rural y de modernización de las explotaciones agroalimentarias. De hecho, con un criterio acertado, algunas normativas autonómicas, como la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, recogen entre sus medidas de fomento del cooperativismo, específicamente, la promoción de las agrarias y de las CECT, con el objetivo de corregir los desequilibrios territoriales, fijando la población y el empleo en las comarcas en recesión<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Como consta en el art. 111.4 LCCV.

**Tabla 1.** Cuadro normativo con abreviatura y articulado que regula las CECT en cada norma

| LEY  | Arts. Regulación CECT | Arts. con otras referencias CECT | Abreviatura |
|--|-----------------------|----------------------------------|-------------|
| Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas<br><a href="https://www.boe.es/eli/es/l/1999/07/16/27/con">https://www.boe.es/eli/es/l/1999/07/16/27/con</a>  | 94 a 97               | 13.4, 26.5                       | LC          |
| Decreto Legislativo 2/2014, de 29 agosto, Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón<br><a href="https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOA-d-2014-90375">https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOA-d-2014-90375</a>   | 81                    | 18 y 66                          | LCAR        |
| Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas del la Comunitat Valenciana<br><a href="https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/DOCV-r-2015-90416-consolidado.pdf">https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/DOCV-r-2015-90416-consolidado.pdf</a> | 88                    | 104 y 111                        | LCCV        |
| Ley 1/2003 de Cooperativas de Illes Balears<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-ib/l/2003/03/20/1/con">https://www.boe.es/eli/es-ib/l/2003/03/20/1/con</a>   | 123 a 127             | 26                               | LCIB        |
| Ley 9/2018, de 30 de octubre, de sociedades cooperativas de Extremadura.<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-ex/l/2018/10/30/9/con">https://www.boe.es/eli/es-ex/l/2018/10/30/9/con</a>  | 153 a 156             | 35                               | LCEX        |
| Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-pv/l/2019/12/20/11/con">https://www.boe.es/eli/es-pv/l/2019/12/20/11/con</a>   | 114 a 116             | 136                              | LCEU        |
| Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-md/l/1999/03/30/4/con">https://www.boe.es/eli/es-md/l/1999/03/30/4/con</a>   | 110                   | 18, 104.1, 122.2                 | LCCM        |
| Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja<br><a href="https://www.boe.es/buscar/pdf/2001/BOE-A-2001-13944-consolidado.pdf">https://www.boe.es/buscar/pdf/2001/BOE-A-2001-13944-consolidado.pdf</a>  | 114 a 117             | 30, 41.3                         | LCLR        |
| Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-cl/l/2002/04/11/4/con">https://www.boe.es/eli/es-cl/l/2002/04/11/4/con</a>  | 108 a 111             | 35.3, 73.3, 74.1, 85.2           | LCCyL       |
| Ley 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas (Principado de Asturias)<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-as/l/2010/06/29/4/con">https://www.boe.es/eli/es-as/l/2010/06/29/4/con</a>  | 164 a 171             | 23.1, 31.2,                      | LCPA        |
| Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-ga/l/1998/12/18/5/con">https://www.boe.es/eli/es-ga/l/1998/12/18/5/con</a>  | 112 y 113             | 21.1                             | LCG         |
| Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-cb/l/2013/11/06/6/con">https://www.boe.es/eli/es-cb/l/2013/11/06/6/con</a>   | 108 a 111             |                                  | LCCAN       |
| Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-mc/l/2006/11/16/8/con">https://www.boe.es/eli/es-mc/l/2006/11/16/8/con</a>  | 117 a 120             | 24.1, 44.5                       | LCRM        |
| Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-cm/l/2010/11/04/11/con">https://www.boe.es/eli/es-cm/l/2010/11/04/11/con</a>   | 131 a 134             | 24.1, 49.2                       | LCCLM       |

| LEY  | Arts. Regulación CECT    | Arts. con otras referencias CECT | Abreviatura |
|--|--------------------------|----------------------------------|-------------|
| Ley 12/2015, de 9 de julio, de cooperativas (Catalunya)<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-ct/l/2015/07/09/12/con">https://www.boe.es/eli/es-ct/l/2015/07/09/12/con</a>   |                          | 110.4                            | LCCAT       |
| Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-nc/lf/2006/12/11/14/con">https://www.boe.es/eli/es-nc/lf/2006/12/11/14/con</a>   | 65.1, c), 65.2, b), 65.4 | 66                               | LCFN        |
| Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas<br><a href="https://www.boe.es/eli/es-an/l/2011/12/23/14/con">https://www.boe.es/eli/es-an/l/2011/12/23/14/con</a>   |                          | 107, 116.5                       |             |
| Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas<br><a href="https://www.juntadeandalucia.es/boja/2014/186/BOJA14-186-00293.pdf">https://www.juntadeandalucia.es/boja/2014/186/BOJA14-186-00293.pdf</a> | 102 a 105 (Reglamento)   | 19.2, 25.2 (Reglamento)          | LSCA        |

En la actualidad las CECT están reguladas a nivel estatal -en concreto, en el Capítulo X, Sección 5ª, arts. 94 a 97 de la LC- y en la práctica totalidad de la legislación autonómica bajo una nomenclatura bastante uniforme (CECT).

En todo caso, algunas normas autonómicas se separan de dicha nomenclatura común y las denominan, simplemente, “Cooperativas de explotación comunitaria” —al respecto, vid. LCEU y la LCCM—. Otras hablan de “Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y otras cooperativas de explotación en común” -LCCV-; y, finalmente, en la LCCyL encontramos la expresión: “Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y/o del ganado”. Con una similar formulación se expresa la LCCAN. También hay que apuntar que el art. 107 LSCA, bajo el título “Otras fórmulas cooperativas”, mantiene específicamente que serán objeto de regulación reglamentaria las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra<sup>2</sup>.

Por su parte, también existe cierta uniformidad en lo que concierne a la configuración de las CECT como una clase autónoma de cooperativas, incluíble en el género de las denominadas de producción. En consecuencia, la mayor parte de las normas disciplinan las CECT como una clase diferente de las agrarias y con una regulación mucho más detallada que aquéllas. En todo caso, a pesar de esta configuración como una clase autónoma, en la regulación de las CECT son habituales las remisiones normativas tanto a la disciplina de las cooperativas agrarias -respecto a las limitaciones con las operaciones con terceros no socios y a las actividades que se pueden desarrollar-, como a las de trabajo asociado, en particular, en lo referente al régimen de los socios trabajadores.

2 En concreto en el Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas (arts. 102 a 105). También hay que resaltar que el art. 3 de la Ley 4/2017, de Microempresas Cooperativas y Cooperativas Rurales de Castilla-La Mancha, contempla a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra (junto con las de trabajo asociado) como únicos tipos que pueden constituirse como microempresas cooperativas. En esa misma línea se expresa el art. 2 de la Ley 4/2019, de 31 de enero, de Microcooperativas de las Illes Balears.

Asimismo, hay que apuntar que los aspectos concretos que son objeto de regulación en las CECT suelen coincidir en las diversas normas que conforman el panorama legislativo en materia cooperativa en nuestro Estado. En todo caso, dependiendo la norma estudiada, nos hallamos con los siguientes grupos de leyes.

En ciertas normas la regulación es bastante prolija y detallada dedicándole tres o cuatro artículos, usualmente extensos. En dichos artículos se disciplinan, normalmente por este orden, el objeto y ámbito de estas cooperativas, el régimen de las personas socias, la cesión de uso y aprovechamiento de bienes y, finalmente, el régimen económico. Este es el esquema que, tomando como referencia la ya citada Ley General de Cooperativas de 1987, adoptan la propia LC –en los ya mencionados arts. 94 a 97-, la LCRM –arts. 117 a 120-, la LCIB –arts. 123 a 127-, la LCLR –arts. 114 a 117-, LCCyL –arts. 108 a 111-, la LCCM –arts. 131 a 134-, la LCCAN –art. 108 a 111-, el Proyecto de Ley de Sociedades Cooperativas de Canarias –arts. 113 a 116-, e incluso con una normativa más amplia, la LCPA -arts. 164 a 171-.

Otro grupo de normas incorpora una regulación detallada, pero menos extensa, que las ya avanzadas y que, en todo caso, también “tiene por objeto atender a la complejidad estructural de dicha fórmula societaria”<sup>3</sup>. Esta opción legislativa se centra en el objeto y ámbito y en el régimen de los socios y económico de las CECT. Dicha estructura es la seguida por la LCEU –arts. 114 a 116- y, la LCG –arts. 112 y 113-.

Y, en un tercer grupo, nos hallaríamos con normas que, si bien con cierto grado de detalle, disciplinan este tipo de cooperativas en un solo precepto, por ejemplo: el art. 110 de la LCCM cuya regulación, en afirmación contenida en su Exposición de Motivos, resuelve y clarifica el marco jurídico de las de explotación comunitaria; el art. 81 LCAR; o, el art. 88 de la LCCV. Por otra parte, estarían aquellas leyes que incluyen a las CECT entre las agrarias, como hacen la LFCN y la LCCAT.

## 2.2. Aspectos generales del régimen fiscal específico aplicable

El régimen fiscal de las sociedades cooperativas está integrado principalmente 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 (en adelante 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<sup>4</sup>.

La LRFC 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

3 Tal y como declara el legislador del País Vasco en la EdM de la LCEU, apto. X. En esta línea también se expresa el legislador Cántabro, vid. EdM de la LCCAN, apto. IX

4 Ello ha de entenderse sin perjuicio del resto de gravámenes a los que pudiera estar sujeta la sociedad o los socios por otros hechos tipificados como gravámenes en el ordenamiento tributario (piénsese así en la titularidad de bienes inmuebles o de vehículos que genera la sujeción a los Impuestos sobre Bienes Inmuebles, o de Vehículos de Tracción Mecánica; o a aquellos otros que derivan de las entregas de bienes o prestaciones de servicios o que pudieran derivar de la propia cesión de los socios a la sociedad, tal y como luego se analizará).

de objetivos dignos de protección constitucional, como el del desarrollo local<sup>5</sup>. 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 autonómicas 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. En suma, el análisis de las características generales de las CECT resulta fundamental pues son las que van a condicionar en primer término el disfrute y el mantenimiento del régimen tributario específico previsto en la LRFC.

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 tributaria<sup>6</sup>.

**Tabla 2.** *Requisitos para gozar de tal tratamiento fiscal específico previsto en la LRFC*

| <b>Para ser cooperativas protegidas</b>   |
|---|
| <b>Primer requisito:</b> Ajuste a las exigencias sustantivas previstas en la LC o las correspondientes Leyes autonómicas para ser y actuar como CECT o, en su caso, como Coop. Agroalimentaria <sup>7</sup> . |
| <b>Segundo requisito:</b> No concurrencia de causa de pérdida de dicha condición, conforme el art. 13 LRFC  |

- 5 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, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social. 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).
- 6 Las normas autonómicas en materia de cooperativas regulan los aspectos sustantivos de este tipo societario de forma muy similar al de la LC, 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. Dada el objeto del presente trabajo no se analizarán de forma detalladas cada una de estas regulaciones, deteniéndonos tan sólo en algún aspecto diferencial que pueda resultar importante por sus efectos fiscales.
- 7 Señala el artículo 6 de la LRFC que “serán cooperativas protegidas aquellas entidades que, sea cual fuera su fecha de constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia, y que no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 de la Ley”.

### Para ser cooperativas especialmente protegidas

**Primer requisito:** Pertener a alguno de los tipos de cooperativos previstos para ello<sup>8</sup>.

**Segundo requisito:** El ajuste a las exigencias previstas por la propia LRFC para cada uno de estos tipos<sup>9</sup>.

**Tercer requisito:** No concurrencia de causa de pérdida de dicha condición conforme el art. 13 LRFC.

### Causas de pérdida de la condición de cooperativas protegidas

- > Falta de dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción en las condiciones establecidas por la normativa cooperativa.
- > Reparto entre los socios de los Fondos de Reserva irrepartibles durante la vida de la sociedad.
- > Destinar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas por la ley.
- > Destinar el resultado de la regularización del balance de las Cooperativas o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social a finalidades distintas de las previstas por la Ley.
- > Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las normas legales.
- > Acreditar retornos sociales a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la Cooperativa o distribuir los mismos a terceros no socios
- > Imputar inadecuadamente pérdidas del ejercicio económico, vulnerando las normas establecidas en la Ley, los estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.
- > Realizar aportaciones al capital social por parte de los socios o asociados que excedan de los límites legalmente autorizados.
- > Participar en otras entidades superando los siguientes límites: 10 por 100 del capital social de Entidades no Cooperativas; 40 por 100 del capital social de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la Cooperativa. En todo caso el total de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa<sup>10</sup>.
- > Realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios por encima de los límites establecidos en las leyes. Y así mismo el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones, así como del destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización; o la realización de un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50% 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, y las inversiones en valores emitidos por Empresas públicas<sup>11</sup>.
- > Emplear trabajadores asalariados por encima de los límites establecidos en las normas legales.
- > Existencia de un número de socios inferior al mínimo previsto en las normas legales, sin que el mismo se restablezca en el plazo de seis meses.
- > Paralización de la actividad cooperativizada o inactividad de los órganos sociales, sin causa justificada, durante un plazo de dos años.
- > Conclusión de la empresa por la cual fue constituida la Cooperativa, así como la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.
- > Falta de auditoría externa en los casos requeridos por las normas legales

8 Conforme el artículo 7 de la LRFC serían: las de Trabajo Asociado; las Agrarias, las de Explotación Comunitaria de la Tierra; las del Mar; y las de Consumidores y Usuarios.

9 Los artículos 8 a 11 de la LRFC recogen los requisitos que se exigen en cada uno de los tipos de cooperativas mencionados. Sin referirnos de forma pormenorizada a todos ellos, y sin perjuicio de la revisión posterior de aquellos que afectan a las cooperativas que constituyen el objeto del presente Informe, sí podemos indicar un aspecto relevante: el de la falta de ajuste en algún caso entre las exigencias previstas en la LRFC para determinar que un sociedad sea especialmente protegida y los requeridos por las normas sustantivas, lo que además de resultar incoherente puede llevar a resultados de imposible aplicación.

10 No obstante, los límites mencionados podrán superarse sin perder la condición de cooperativa protegida en caso de que se obtenga la preceptiva autorización de Ministerio de Economía y Hacienda. La concesión de esta autorización deberá fundamentarse en la justificación de que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativas y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades.

11 Hay que tener en consideración que tanto el TEAC como el Tribunal Supremo han adoptado un criterio flexible respecto a esta restricción, admitiendo en algunos casos que la realización de operaciones con terceros no socios por encima de los límites legales no siempre implica la pérdida de la condición de Cooperativa fiscalmente protegida.

## > 3. LAS COOPERATIVAS DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA

### **3.1. Aspectos sustantivos relevantes: constitución y funcionamiento. Su relación con el posible régimen fiscal beneficioso**

#### 3.1.1. La explotación en común como objeto social. Especialidades del Plan de explotación

Toda la actividad cooperativizada de este tipo societario es efectuada para que los bienes cedidos o los que posea la cooperativa por cualquier otro título sean explotados en común como una única empresa. De este modo, la finalidad de crear y gestionar una única empresa poniendo en común tierras y otros medios de producción agraria consta expresamente en ciertas normas<sup>12</sup>. Para mayor abundamiento, y con un criterio clarificador, alguna norma puntualiza que tal explotación en común ha de estar encaminada "...a la mejora, en cualquier área o vertiente económica o social de todas las explotaciones, bajo el amparo de la cooperativa, de sus elementos o componentes, de la propia cooperativa o de la vida en el medio rural"<sup>13</sup>.

Por tanto, resulta evidente que el objeto social de la CECT es la explotación en común de los bienes cedidos por las personas socias y de aquellos otros que posea la cooperativa por cualquier título<sup>14</sup>. En la normativa se suele estipular que el ámbito de la CECT se fijará en los estatutos determinando el espacio geográfico en el que los socios trabajadores de la cooperativa desarrollarán habitualmente su actividad cooperativizada consistente en la prestación de trabajo y dentro del cual han de estar ubicados los bienes integrantes de la explotación<sup>15</sup>.

Esta explotación, como avanzamos, se llevará a cabo a través de la gestión de tal pluralidad de bienes como una única empresa<sup>16</sup>. Para alcanzar el objeto social se considera viable, por regla general, cualquier tipo de actividad agraria -incluidas las de suministro y transformación-. Y esto es así dado que la determinación del tipo de actividades que puede llevar a cabo una CECT se realiza con amplitud en el precepto que regula el objeto y ámbito de la CECT<sup>17</sup>. Este hecho, como bien se ha señalado, implica que no exista prácticamente restricción alguna en relación con su ámbito de actuación. En concreto, dichas actividades abarcarían las directamente relacionadas con la obtención de productos agrarios, pero también las preparatorias a ésta, así como aquéllas orientadas al perfeccionamiento de la explotación en común. En esta línea, algunas normas específicamente citan como

12 En este sentido, vid. arts. 111.1, I LCEU; 88.1, I LCCV; 110.1, I LCCM; 112.1 LCG; o 81.1 LCAR.

13 Vid. art. 123 in fine LCIB

14 A diferencia de otras clases de cooperativas, en las de explotación comunitaria no se aporta tanto el producto de cada explotación individual de cada socio al modo de las cooperativas transformadoras, sino que todos los socios obtienen el producto dimanante de una explotación que hacen en común.

15 Como ejemplos, vid. entre otras: art. 94.3 LC; art. 114.3, II LCLR; art. 117.1, II LCRM; art. 164.3 LCPA; art. 114.3 LCEU; art. 153.3 LSCEX; art. 108.3 LCCyL; art. 131.3 LCC-LM; art. 108.3 LCCAN; etc.

16 En definitiva, en las CECT se busca una recombinación más racional de factores de producción con la finalidad de integrarlos en una nueva explotación de la que es titular la cooperativa.

17 Esta amplitud en las actividades que puede desarrollar la CECT se plasma en ciertas normas, como ejemplo vid., entre otras: art. 111.1, II LCEU; art. 112.3 LCG; art. 65.1, c) LFCN; art. 114.2 LCLR; art. 108.2 LCCAN; art. 117.2 LCRM; art. 164.2 LCPA; etc.

otras posibles actividades, las de recolección, almacenamiento, tipificación, transporte, transformación, distribución y venta, al por mayor o directamente al consumidor, de los productos de su explotación<sup>18</sup>. En suma, dada la permisividad legal, la actividad de las CECT no solo ha de limitarse a una única fase de la producción agroalimentaria, sino que puede comprender todas las fases del proceso productivo y de comercialización tanto antes como después de la producción, lo que dota a este tipo social de cierta flexibilidad con respecto a las cooperativas agrarias.

Es más, en algunas leyes incluso se ofrece una perspectiva más amplia e innovadora de esta materia, por ejemplo, el art 88.2 LCCV que permite la explotación en común de inmuebles e instalaciones pertenecientes a diversos titulares, susceptibles de aprovechamiento empresarial común turístico, industrial o de servicios. Finalmente, y como consecuencia de las numerosas actividades que puede llevar a cabo la CECT, puede indicarse que será de gran utilidad la mención del CNAE de cada actividad económica que pretenda desarrollar la cooperativa en sus propios Estatutos<sup>19</sup>.

Avanzado lo anterior, y a nivel organizativo, el denominado plan de explotación en común abarcará tanto los bienes cedidos como otros que posea la cooperativa por cualquier título. En este punto, las normas suelen prever reglas que protegen específicamente a la persona socia en su calidad de cedente y también a la propia sociedad. En particular, son habituales las siguientes:

Para llevar a cabo obras, mejoras o establecer servidumbres sobre los bienes cedidos se suele exigir: i) que esta posibilidad figure prevista en los estatutos incorporando el régimen de indemnizaciones y de determinación del cambio del valor contable del bien cedido; ii) la adopción del acuerdo en el seno de la Asamblea General y con una mayoría cualificada. Recogidas y respetadas estas cautelas, el socio cedente no podrá oponerse a lo acordado<sup>20</sup>.

Se podrán establecer límites estatutarios a la transmisión por los socios cedentes a terceros de los bienes cedidos o derechos sobre tales bienes durante el período de permanencia obligatoria, pero siempre y cuando se impidiera, con dicha transmisión, su “normal aprovechamiento por parte de la cooperativa”<sup>21</sup>. Con todo, dada la indeterminación de este criterio, convendría fijar estatutariamente o, de existir, en el Reglamento de régimen interno, aquello que implica un impedimento para el normal uso y aprovechamiento del bien cedido. Nada obsta, además, para establecer derechos de tanteo y retracto a favor de la CECT y hacerlo vía estatutaria, en el Reglamento de régimen interno o por medio de documento privado –que podrá ser elevado a público– entre la persona socia y la propia cooperativa.

18 Incluso matizándose, en alguna norma, que la actividad de industrialización y comercialización de la producción y de sus derivados, podrá llevarse a cabo con productos agrarios no procedentes de su explotación con los límites fijados en los Estatutos sociales, que no podrán superar, en cada ejercicio económico el cinco por ciento del precio de mercado obtenido por los productos que procedan de la actividad de la sociedad cooperativa. En este sentido, vid. art. 117.2, b) LCRM

19 De acuerdo con el RD 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009)

20 Al respecto, vid. art. 96.6 LC; art. 133.4 LCC-LM; art. 110.5 LCCyL; art. 156.6 LSCEX; art. 119.6 LCRM; art. 167 LCPA; art. 126.7 LCIB, art. 110.6 LCCAN.

21 Al respecto, vid. art. 96.7 LC; art. 109.6 LCCyL; art. 126.8 LCIB; art. 166.4 LCPA; art. 119.7 LCRM; art. 156.7 LSCEX; etc.

En suma, dada esta flexibilidad en su configuración legal y organizativa focalizada en la explotación en común como una única empresa, la CECT puede presentarse como una clase adecuada para canalizar procesos de integración en el sector agroalimentario en los que una cooperativa de segundo grado del sector desee transformarse en una de primero bajo la forma de CECT, absorbiendo a las cooperativas preexistentes.

### 3.1.2. Tipología de socios

El aspecto más característico de las CECT es que éstas asocian a titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles que ceden dichos derechos a la cooperativa y que pueden, al margen de tal cesión, trabajar en la misma. También podrán asociar a otras personas físicas que únicamente presten su trabajo o servicios en la cooperativa<sup>22</sup>.

En relación con las personas físicas que pueden ser socias, se permite que accedan a la CECT tanto aquellas que son titulares de ciertos derechos y los ceden -denominadas habitualmente socios cedentes del goce de bienes a la cooperativa-; como aquellas otras que únicamente prestan su trabajo -catalogadas como socios trabajadores<sup>23</sup> o socios de trabajo<sup>24</sup>-, siendo imprescindible al menos la presencia de socios cedentes.

Los socios cedentes personas físicas pueden, a su vez, prestar su trabajo o sus servicios en la cooperativa. Si es así, tendrán de forma simultánea una "doble cualidad" puesto que serán socios cedentes y socios trabajadores<sup>25</sup>; y, como tales, se les aplicará el régimen de las cooperativas de trabajo asociado, con las excepciones que se contengan en la ley para las CECT<sup>26</sup>.

Cuando un socio trabajador o cedente causa baja -voluntaria u obligatoria-, y siempre que ésta sea calificada como justificada, podrá transmitir las aportaciones realizadas, no la condición de socio en sí, a su cónyuge, ascendientes o descendientes si dichas personas son socias, o bien adquieren tal condición en un plazo de tres meses desde la baja<sup>27</sup>.

Asimismo, puede acceder como socia cedente a una CECT cualquier persona jurídica que sea titular de derechos de uso y aprovechamiento de la tierra u otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria y los ceda a la cooperativa. No obstante, ciertas normas citan en particular como posibles personas socias solo a los entes públicos y a las sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente aquellos<sup>28</sup>. En tal caso, dichos entes y sociedades no estarán afectados por el habitual límite legal -que sí afecta a otras personas socias- y de acuerdo con el cual un socio no puede ceder el usufructo de tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor de los integrados en la explotación<sup>29</sup>.

22 En este sentido se expresan prácticamente todas las normas. Al respecto, entre otras, vid. art. 94.1 LC; art. 164.1 LCPA; art. 153.1 LSCEX; art. 114.1 LCLR; art. 131.1 LCC-LM; art. 108.1 LCCyL; art. 109.1 LCCAN; etc.

23 Vid. art. 95.1, b) LC; art. 165.1, b) LCPA; art. 154.1, b) LSCEX; art. 115.1, b) LCLR; art. 118.1 LCRM; art. 125.1, b) LCIB; art. 112.1 LCG; art. 81.3 LCAR. Con un criterio más correcto desde el punto de vista de la igualdad, en alguna norma se habla de socios trabajadores y socias trabajadoras, vid. art. 132.1, b) LCC-LM.

24 Vid. art. 88.4 LCCV, art. 115.2 LCEU.

25 La citada "doble cualidad" es resaltada expresamente en alguna norma, al respecto, vid. art. 122.1 LCEU.

26 En este sentido, vid., por ejemplo, art. 165.2 LCPA; art. 118.3 LCRM; art. 109.2 LCCyL; art. 95.2 LC; art. 155.3 LSCEX; art. 115.2 LCLR; art. 115.2 LCEU; etc.

27 Al respecto, entre otras, vid. art. 110.7 LCCyL; art. 133.7 LCC-LM; art. 169 LCPA; art. 156.8 LSCEX; art. 96.8 LC; art. 119.8 LCRM; art. 126.9 LCIB; etc.

28 Al respecto, vid. art. 155.1, c) LSCEX; art. 115, 1, c) y d) LCLR; art. 132.1, c) LCC-LM; art. 165. 1, c) 1º y 2º LCPA.

29 Vid., entre otros: art. 156.5 LSCEX; art. 116.5 LCLR; art. 168 LCPA; art. 126.6 LCIB; art. 110.4 LCCyL; art. 88.3, II LCCV (aplica el límite al conjunto de personas socias); art. 96.5 LC; etc.

Por todo ello, nada obsta a que en la CECT puedan confluír como socias también alguna cooperativa o sociedad –si bien las dedicadas a actividades agroalimentarias son las que más se podrían beneficiar de dicha participación– que participen en la misma cumpliendo con el compromiso de cesión antes aludido<sup>30</sup>.

Algunas normas admiten como socios a entes sin personalidad jurídica. En esta materia encontramos leyes en las que su admisión sería automática, dado que las disposiciones generales de la norma permiten tales socios en cualquier tipo de cooperativa. Por tal motivo, y quizás con el objetivo de no redundar con tal regla general, en los preceptos que regulan las CECT en la LC no se citan concretamente a este tipo de figuras<sup>31</sup>. Por el contrario, otros textos legales enumeran expresamente qué tipo de entes sin personalidad jurídica tendrán acceso a una CECT. Por ejemplo, y sin ánimo de exhaustividad, se suelen citar las comunidades de bienes y derechos, los aprovechamientos agrícolas y forestales, los montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga<sup>32</sup>.

Finalmente puede destacarse con relación al derecho al voto en la Asamblea General y la doble condición que pudiera ostentar el socio en los términos que acabamos de referir que, aunque una persona socia pueda ostentar la doble condición indicada, ciertas normas suelen garantizar expresamente el principio de una persona un voto<sup>33</sup>. Por el contrario, en otras leyes se admite el voto plural sometándolo, eso sí, a unos criterios de ponderación y a unos límites máximos en la atribución. En consecuencia, a las personas socias cedentes se les puede atribuir un voto plural o fraccionado en función o bien de la valoración de los bienes cedidos a la cooperativa o, de forma menos usual, de la actividad cooperativizada<sup>34</sup>. Por lo demás, se suele imponer un límite específico en el número de votos que puede detentar un socio cedente con respecto a los de su misma clase<sup>35</sup>.

### 3.1.3. La cesión de derechos. Alcance y duración

El elemento definitorio de las CECT es la cesión que necesariamente han de realizar algunas personas socias de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria<sup>36</sup>. La finalidad de tal cesión, como veremos

30 Desde un punto de vista de gestión, esta puede ser una correcta decisión estratégica por ejemplo para aquellas cooperativas o sociedades agroalimentarias de cierta dimensión que decidan separar su línea de negocio centrada básicamente en la comercialización de los productos agrícolas y de servicios a los cooperativistas, de una más específica focalizada en la explotación de tierras o bienes inmuebles que podría llevarse a cabo a través de su participación en una CECT como titular cedente, respetando los límites cuantitativos máximos de aportación fijados en la normativa.

31 Al respecto, vid. art. 95 en relación con el art. 12 LC.

32 De acuerdo con el art. 155.1, c) LSCEX, el art. 165.1, c) LCPA o, en términos similares, de acuerdo con el art. 109.1, c) LCCyL y el art. 109.1, c) A) LCCAN. De una manera más genérica, las comunidades de bienes y derechos según el art. 132.1, a) LCC-LM.

33 Vid. art. 115.1 LCEU; art. 155.2 LSCEX; art. 112. 7 LCG; art. 88. 3, I LCCV; art. 109.2 LCCAN.

34 Vid. art. 65.5, b) LFCN; art. 35.3 LCCyL.

35 Situado en el quintuplo de la fracción de voto que ostente otro socio de la misma modalidad, vid. art. 26.5 LC, art. 44.5 LCRM, art. 41.3 LCLR, art. 110.3 LCCM (remisión a LC); se otorgará a cada socio entre uno y diez votos no pudiendo ser la ponderación inferior a tres votos, vid. art. 65.5, a) LFCN.

36 Dicha cesión se ha catalogado como un verdadero contrato agrario entre la persona socia cedente y la CECT. Desde este punto de vista, como bien se ha destacado, el cedente puede ser o bien el propietario del bien del que cede su explotación, o bien un arrendatario, usufructuario o cualquier otro titular de un derecho de goce. Esto, sin duda tiene una especial relevancia tanto en la relación antes apuntada entre el cedente y la CECT como en la que le une con el propietario.

a continuación (vid. infra), será la explotación en común de tales bienes, lo que incide en la especial caracterización de la actividad cooperativizada en esta clase de cooperativas. En relación con dicha cesión, hay que puntualizar lo siguiente.

De inicio, hay que matizar que la propia configuración legal de las CECT no impide que se puedan aportar a la CECT -y además de los ya señalados derechos de uso y aprovechamiento- otro tipo de bienes o derechos susceptibles de valoración económica y que esto pueda hacerse en la fase constitutiva de la misma o bien en una posterior. En tal caso, como es bien sabido, nos encontraríamos ante una aportación no dineraria que integraría el capital social y que estaría supeditada a los criterios legalmente establecidos a efectos de su correcta valoración, en aras de evitar el riesgo de infracapitalización. No obstante, interesa destacar que las normas cooperativas suelen matizar que dichas aportaciones no dinerarias no producirán cesión o traspaso a los efectos de la normativa de arrendamientos urbanos o rústicos y que, por tal razón, la sociedad cooperativa se convierte en continuadora de la titularidad del uso del bien o derecho cedido.

Otra cuestión que tradicionalmente resultaba controvertida era la posibilidad de aportar ganado. De hecho, fue una de las principales críticas que se realizaban a la regulación de las CECT en la LC. En la actualidad, la posibilidad de que tanto el ganado como otros activos complementarios puedan ser aportados se recoge expresamente en varias normas. Dicho esto, habría que señalar que ciertas normas admiten la posibilidad de constituir una cooperativa de explotación comunitaria solo aportando ganado; mientras que en otras tal opción está condicionada a la cesión de derechos de uso y aprovechamiento sobre tierras u otros bienes inmuebles.

Entre las del primer grupo habría que destacar la LCCyL. Esta Ley de forma expresa permite la constitución de una cooperativa de explotación comunitaria exclusivamente ganadera, es decir, prescindiendo de la cesión de otra clase de derechos o bienes de diferente naturaleza a la misma<sup>37</sup>. En esta línea parecen decantarse también la LCCM al matizar, en su art. 110.2, que “la explotación comunitaria de ganado, y de animales de otra clase cualquiera que fuere su destino final, será posible cuando los Estatutos regulen, al menos, los criterios básicos ordenadores de aquélla”; o la LFCN, en su art. 65.1, c) al establecer que las CECT tendrán por objeto “c.1) La adquisición o arrendamiento de tierras, ganados, bosques, u otros bienes similares para explotarlos en común, mediante la constitución y posterior gestión, de una única empresa agraria”.

En un segundo grupo estarían aquellas otras normas que permiten tal aportación, pero no independientemente de la cesión de tierras o bienes inmuebles. En esta línea, por ejemplo, estaría la LCCAN en su art. 108.1 cuando define las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y ganado como “(...) las que asocian a titulares de derecho de uso y aprovechamiento de tierras, otros bienes inmuebles y ganado, susceptibles de explotación agraria y pecuaria (...)”; y, la LCCT que en su art. 110.4 declara que las cooperativas agrarias también pueden realizar conjuntamente la explotación comunitaria de una tierra y el aprovechamiento de ganado, tierras e inmuebles susceptibles de explotación agraria.

---

37 Art. 108.1 LCCyL

Finalmente, en un tercer grupo, figuran normas donde tal aportación se admitiría por la remisión que en la disciplina de las CECT se realiza a las actividades propias de las cooperativas agrarias<sup>38</sup>.

Por tanto, en línea con lo que se afirmaba con anterioridad respecto a la posible participación en la actividad cooperativizada de la CECT de otras personas jurídicas (incluso otra cooperativa o una sociedad), nada obsta para que la misma se concrete aportando ganado de su titularidad o incluso que pueda consistir en la cesión del uso de bienes inmuebles necesarios para tal explotación ganadera. En suma, la CECT se presenta también en este punto como una clase de cooperativa muy adecuada para diversificar cierta línea de negocio sin recurrir a una modificación estructural del cedente (vía escisión) y, al propio tiempo, como un instrumento organizativo óptimo para mitigar el riesgo empresarial.

Por lo demás, las personas socias “cedentes”, han de poseer la titularidad -plena o limitada- sobre estos derechos<sup>39</sup>. Serán cedidos a la CECT durante un determinado período de tiempo de permanencia obligatoria que estará fijado estatutariamente y circunscribiéndose a los límites máximos marcados por ley.

Pues bien, según la norma que analicemos, nos encontramos con diversos plazos máximos que oscilan entre los 10 y 40 años, por ejemplo:

- > 10 años de acuerdo con el art. 112,2, II LCG y el art. 116.1 LCLR;
- > 12 años según el art. 133.1 LCC-LM;
- > 15 años según el art. 81.5 LCAR, el art. 119.1 LCRM, el art. 166.1 LCPA, el art. 110,1 LCCyL, el 96.1 LC y el art. 110.1, I LCCAN;
- > 25 años, ampliable a 40 en el caso de aportación de explotaciones forestales, de acuerdo con el art. 88.8 LCCV

Además, de acuerdo con la mayor parte de las normas, esta permanencia es susceptible de prórroga automática por sucesivos períodos. En este punto, hay que resaltar dos cuestiones. Por una parte, que ciertas normas determinan que no se procederá a tal renovación automática si la persona socia comunica su decisión de causar baja con una anticipación mínima de seis meses a la finalización del plazo de permanencia obligatoria<sup>40</sup>. Y, por otra, que el período de renovación se sitúa en un plazo diverso según la norma analizada, a saber:

- > no superior a 5 años según el art. 96,1,II LC, el art. 131.1, II LSCEX, el Art. 119.1 LCRM, el art. 126.2 LCIB, el art. 110.1, II LCCyL, el art. 116.1 LCLR; y el art. 110, 1, II LCCAN;

38 Por ejemplo: art. 94.1 en relación con el 93.2 LC; art. 114.1 en relación con el 113.2 LCLR; art. 123 en relación con el 120 LCIB; etc. En otras normas -por ejemplo, la LCG-, aunque no se cite ni exista la citada remisión, en la práctica se aporta ganado en las CECT.

39 En ciertas normas se cita la expresión «titularidad suficiente». La doctrina ha tratado de precisar dicho criterio. Tal cualidad — «titularidad suficiente»— se convertiría, al margen de la posible prestación de trabajo, en otro criterio diferenciador entre los diversos socios cedentes que tenga la CECT. De hecho, como se deduce de la normativa, pueden existir socios cedentes que sí tengan tal «titularidad suficiente» sobre el bien cedido y otros no. En este sentido, vid. art 96.6 LC; art. 126.7 LCIB; art. 110.5 LCCyL; art. 167, I LCPA; art. 133.4, II LCC-LM; etc.

40 Al respecto, entre otras, vid. art. 96,1,II LC; art. 126.2 LCIB; art. 110.1, II LCCyL; art. 166. 1, II LCPA; art. 116.1 LCLR; art. 110.1, II LCCAN; etc.

- > a 6 años de acuerdo con el art. 133.1, II LCC-LM;
- > o a 10 años según el art 112.2, II LCG

Estos períodos de permanencia obligatoria, que pueden generar cierto conflicto con el principio de libre adhesión, resultan necesarios para garantizar la viabilidad económica de este tipo de explotaciones. En efecto, la caracterización de este tipo de cooperativas exige la fijación estatutaria de un período de tiempo de permanencia obligatoria por cuanto que, como mínimo, mientras que el socio permanece en la sociedad ha de ceder los derechos de uso y aprovechamiento de tierra u otros bienes susceptibles de explotación agraria<sup>41</sup>. No obstante, esta regla estatutaria e imperativa de permanencia obligatoria suele exceptuarse para los denominados -siguiendo la habitual terminología legal-, "arrendatario y demás titulares de un derecho de goce". En estos supuestos, la citada cesión se podrá establecer por el plazo máximo de duración del título que le confiere esa titularidad, aunque tal plazo sea inferior al determinado legalmente<sup>42</sup>. En este punto, como bien se ha señalado, tal cesión no sería considerada como una causa resolutoria del eventual contrato de arrendamiento rústico existente entre el arrendatario por falta de explotación de la finca cedida, dado que sería la CECT la que pasaría a explotarla.

Finalmente, hay que apuntar algo relevante: la CECT puede conservar los derechos cedidos cuando el socio cedente causa baja y hasta que finalice el período por el cual fueron cedidos. En tales casos, la cooperativa ha de compensar al socio que ha causado baja, abonándole la renta de la zona referida a tales bienes hasta la finalización del periodo de permanencia obligatoria<sup>43</sup>.

### 3.1.4. Operaciones con terceros

En esta materia, de gran relevancia práctica y que ha generado cierta controversia, las diferentes leyes suelen optar por realizar una remisión normativa a la disciplina de las cooperativas agrarias/agroalimentarias en cuanto a la fijación del límite al volumen de operaciones que se pueden realizar con terceros no socios. En este sentido, la solución más habitual es que se permite tal tipo de operaciones siempre que no superen un determinado porcentaje, en particular:

- > El 50% del total de operaciones de la cooperativa con las personas socias (arts. 94.2-93.4 LC; arts. 108.4 -121 LCCAN; arts. 164.4-163 LCPA); matizándose en algunos casos que tal 50% será computado sobre 50% de las realizadas por los socios para cada tipo de actividad desarrollada por la cooperativa (arts. 108.2-114 LCCyL)
- > El 50% ampliable en determinados supuestos y con previa autorización y plazo determinado (arts. 131.4-130.9 LCC-LM; arts. 112.4-111.7 LCG; arts. 117.5-113.4 LCLR)
- > El 20% de la actividad respectiva realizada con los socios cada año (arts. 110.4, b)-Art. 109.4 LCCM)

41 Descriptivamente se ha señalado que, si no se estableciera este período, se podría poner a la cooperativa en una situación complicada si el socio titular de la explotación o de un derecho de uso se diera de baja por cualquier motivo.

42 Al respecto, vid., por ejemplo: art. 115.4, II LCEU; art. 112.2, III LCG; art. 116.3, II LCLR; art. 166.3 LCPA; art. 119.3 LCRM; art. 133.3 LCC-LM; art. 110.3 LCCAN; etc.

43 En tal caso, en efecto, se afecta la facultad de dominio sobre los bienes cedidos. Al respecto, vid. art 112.2.IV LCG; art. 133.2 LCC-LM; art. 126.3 LCIB; art. 96.2 LC; art. 155.2 LSCEX; art. 119.2 LCRM; art. 166.2 LCPA; etc.

- > Con ciertas diferencias de matiz: hasta un 5 por 100 sobre el total anual facturado por la sociedad cooperativa ampliable, estatutariamente, al 49% (arts. 114.2 L-Art. 113,1, b) LCEU) o el 50 % (arts. 153.4-Art. 142 LSCEX; arts. 124-121 LCIB); y previendo, debido a determinadas circunstancias no imputables a la cooperativa y tras la oportuna autorización, la superación de tal límite estatutario (ibidem. LCIB y LCEU).

Finalmente, hay que destacar que otras normas no fijan ningún límite específico para las actividades de las CECT con terceros ni directamente ni cuando se efectúa una remisión normativa a la disciplina de las cooperativas agroalimentarias.

### 3.1.5. Relevancia de los aspectos sustantivos y su repercusión a efectos fiscales. El régimen fiscal beneficioso

Todos y cada uno de los aspectos sustantivos referidos y aquellos otros no indicados pero que también se recogen en las normativas reguladoras de este tipo cooperativo resultan relevantes a efectos fiscales. Y es que como ya sabemos la primera exigencia prevista en la normativa fiscal para poder disfrutar de las diferentes medidas es precisamente el cumplimiento de los requisitos sustantivos para ser y actuar como CECT.

La cooperativa que quiera disfrutar del régimen fiscal previsto en la LRFC debe, en consecuencia, ajustarse a las exigencias sustantivas referidas al objeto y el alcance de la cesión<sup>44</sup>, la condición de los socios, o las operaciones con terceros<sup>45</sup>, para poder aplicar las medidas previstas en la norma tributaria. El primer nivel de protección que otorga la LRFC, el de protegida, exige por tanto que la cooperativa se ajuste a los requisitos previstos en la normativa mercantil (estatal o autonómicas) para ser y actuar como CECT, pero además que no se incurra en alguna de las causas previstas en la propia norma para originar la pérdida de esta condición (art. 13 de la LRFC), y que más tarde se expondrán.

Pero además la LRFC considera a las CECT dentro de los tipos cooperativos susceptibles de ser tratados como especialmente protegidos, para lo cual deben cumplir con las exigencias previstas a continuación en la propia norma. El ajuste a estas exigencias

44 Deben respetarse de este modo todas las limitaciones temporales y de disponibilidad de los bienes y derechos cedidos, así como las relativas a la cuantía de los elementos cedidos o de las actuaciones susceptibles sobre ellos. 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). O, por ejemplo, y como se indica en el art. 96. 5 de la LC, 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. 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.

45 Así, como se dispone en el art. 94. 2 de la LC, 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.

añadidas, recogidas en el art. 10 de la LRFC, implica que la cooperativa además de actuar y desarrollar su actividad cumpliendo las exigencias sustantivas de su normativa, 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 CECT: “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 análogas”<sup>46</sup>

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 estos”<sup>47</sup>.

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 asociado<sup>48</sup>.

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 terceros<sup>49</sup>.

46 Artículo 10. 1 de la LRFC. Sólo las CECT que reúnan los requisitos contemplados en la normativa fiscal gozarán de la condición de especialmente protegidas y las que se ajusten a la normativa sustantiva, la de simplemente protegida, lo que exige de la concurrencia de las exigencias referidas para poder disfrutar del régimen fiscal específico, quedando excluidas aquellas que no se ajusten a las mismas.

47 Art. 10.5 de la LRFC.

48 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.

49 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.

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 cuantía<sup>50</sup>.

Pues bien, las CECT 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 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 de la misma norma referidas a normas de ajuste del Impuesto sobre Sociedades (art. 6.2 LRFC), y lógicamente con independencia del resto de medidas que la propia norma reguladora del impuesto pueda contemplar, al serles de aplicación como norma supletoria.

Los beneficios tributarios de que pueden disponer las CECT serían, por lo tanto, 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 protegidas<sup>51</sup>.

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 cooperativos<sup>52</sup>, así como la libertad de amortización para los elementos del activo fijo nuevo amortizable adquiridos

50 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 concurría 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.

51 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).

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

e inscritos en un determinado plazo<sup>53</sup>. Finalmente, por lo que se 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 tierra<sup>54</sup>. 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 disfrute. 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 de la actividad cooperativizada o inactividad de los órganos sociales, conclusión de la empresa, o la falta de auditoría externa en los casos requeridos<sup>55</sup>.

Finalmente, y con relación a las cooperativas que pueden desarrollar diferentes actividades cooperativizadas propias de distintas clases de cooperativas<sup>56</sup>, cabe indicar que para ser especialmente protegidas deben cumplir en principio todos y cada uno de

53 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 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.

54 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*).

55 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.

56 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".

los requisitos exigidos para las diferentes categorías que la conformaran. De modo que si todas las actividades desarrolladas entrasen dentro de las categorías proclamadas como especialmente protegidas no se produciría conflicto alguno. En cualquier caso, la pérdida de los beneficios por no cumplir con los requisitos específicos previstos para cada tipo de cooperativa especialmente protegida, no supondrá la pérdida total de la condición fiscal de protegida pudiendo aplicarse los previstos para las protegidas si se dan los requisitos sustantivos necesarios. En la primera de las situaciones referidas nos encontraríamos por ejemplo si una cooperativa de explotación comunitaria de la tierra, desarrollase además una actividad propia de cooperativa 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 cada uno de los tipos cooperativos<sup>57</sup>.

**Tabla 3.** Beneficios fiscales aplicables a las CECT

| Cooperativas protegidas   |
|---|
| <p><b>1.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:</b> Exención respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; Actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión</li> <li>&gt; Constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones</li> <li>&gt; Adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación.</li> </ul> <p><b>2.- Impuesto sobre Sociedades:</b><br/>Los beneficios se centran en los tipos de gravamen.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; Los resultados cooperativos tributarán al 20%, frente a los extracooperativos que lo harán al tipo general del 25%.</li> <li>&gt; Libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de 3 años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales de la Comunidad Autónoma.</li> </ul> <p><b>3.- Impuestos locales:</b><br/>Bonificación del 95% de la cuota y de los recargos si los hubiese, de los siguientes tributos locales:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; Impuesto sobre Actividades Económicas.</li> <li>&gt; Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.</li> </ul> |
| Cooperativas especialmente protegidas   |
| <p>Además de los anteriores, los dos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios</li> <li>&gt; En el Impuesto sobre Sociedades: una bonificación del 50% de la cuota.</li> </ul>  |

<sup>57</sup> Las cooperativas susceptibles de ser consideradas como especialmente protegidas son conforme a lo dispuesto en el art. 7 de la LRFC 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.

## 3.2. RÉGIMEN ECONÓMICO Y TRIBUTARIO

### 3.2.1. Aportaciones y reembolsos

La complejidad estructural de esta clase de cooperativas también tiene reflejo en su régimen económico. Las diversas leyes prevén reglas específicas sobre su régimen económico para solventar los problemas derivados de dos de los elementos caracterizadores de esta clase de cooperativas, esto es, la dualidad en la tipología de personas socias -cedentes y/o trabajadores-, y la explotación en común, como una única empresa, de los bienes cedidos y otros que pueda poseer la CECT.

La aportación obligatoria mínima para acceder como socio a una CECT se fijará en los estatutos. En los mismos se deberá diferenciar -dado que existe una doble tipología de socios- entre la que se ha de realizar como persona socia cedente y/o como persona socia trabajadora<sup>58</sup>.

En coherencia con la posible “doble condición” del socio, la mayor parte de las normas cooperativas determinan que si una persona socia cesa en una de esas dos condiciones se reembolsarán únicamente las aportaciones realizadas en función de esa condición. En efecto, como regla general, diversas leyes establecen que el plazo para el reembolso de las aportaciones al capital social comenzará a computarse desde la fecha en que termine el último plazo de la permanencia obligatoria<sup>59</sup>; y que cuando el socio cause baja en una de ellas, tendrá derecho al reembolso de las aportaciones realizadas en función de la condición en que cesa en la cooperativa<sup>60</sup>.

No obstante, esta genérica referencia efectuada por algunas normas al derecho al reembolso, parece contradictoria con la disciplina general del reembolso contenida en las mismas. Esto es así, en particular, a raíz de la reforma de las leyes cooperativas de nuestro estado a partir de la cual se diferencia entre las aportaciones que dan derecho a reembolso cuando la persona socia causa baja y aquellas otras cuyo reembolso puede ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector en caso de baja de la persona socia<sup>61</sup>. Pues bien, la duda surge al mencionarse el reembolso de aportaciones en las CECT, y ello porque éste parece disciplinarse como el tradicional derecho que la persona socia (sea cedente o trabajadora) tenía a obtener el reembolso del capital. Es más, teniendo en cuenta la redacción vigente de las normas parecería impedirse en las CECT la creación de aportaciones cuyo reembolso pueda ser rehusado incondicionalmente por el órgano de administración en caso de baja<sup>62</sup>.

58 Como bien se puntualiza en el art 116.1 LCEU, hay que diferenciar entre las aportaciones patrimoniales efectivas, dinerarias o no dinerarias, que integran el capital social de las prestaciones consistentes en la obligación de aportar trabajo, servicios o asistencia técnica, que no podrán integrar el capital social.

59 Vid. art. 110.1, III LCCyL; art. 166.1, III LCPA; art. 156.1, III LSCEX; art. 119.1 LCRM; art. 96.1, III LC

60 Vid. Art. 97.2 LC; art. 111.2 LCCyL; art. 127.2 LCIB; art. 170.2 LCPA; art. 156.2 LSCEX; art. 120.1, II LCRM; art. 111.1, II LCCAN.

61 Al respecto, y como ejemplo, vid. art. 45.1 LC; art. 74.8 LCC-LM; art. 60.1 LCPA; art. 58.1 LCG; etc.

62 De hecho, los artículos que disciplinan esta cuestión en sede de las CECT, no han sido modificados – probablemente por mero despiste- como sí ha sucedido con otros preceptos de dichas normas donde se hacía referencia al reembolso. Es más, incluso en leyes promulgadas con posterioridad a tal modificación, el reembolso parece configurarse en las CECT como un verdadero derecho no susceptible de limitación, al respecto, vid. art. 170.2 LCPA; art. 111.1, II LCCAN; art. 134.2 LCC-LM; o incluso en el Proyecto de Ley de Sociedades Cooperativas de Canarias, art. 116.1

Con relación a las operaciones de cesión del uso o disfrute de sus tierras para la explotación en común y su sujeción a los tributos que gravan las transmisiones de bienes o derechos 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 dichos 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 impuesto<sup>63</sup>. 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 incorporeal 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 éstos, 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 conjunta<sup>64</sup>.

63 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.

64 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".

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 dichos 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, capaz 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 común. 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 actuaciones<sup>65</sup>.

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.

65 Art. 34. 1 de la LRFC.

El socio, persona física, está sujeto a los correspondientes tributos que graven 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 ésta, 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 ésta, manteniendo así la titularidad de dicha actividad económica<sup>66</sup>.

Podemos plantearnos qué 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 producción<sup>67</sup>.

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 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 empresa<sup>68</sup>.

Así, por ejemplo, puede considerarse que el socio de la cooperativa 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 éste 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 percibido. Y además porque también concurre en el socio la segunda exigencia de la norma fiscal: su participación en la ordenación de los medios

<sup>66</sup> Véanse en este sentido los FJ 24 ,23 y 32 de la referida sentencia.

<sup>67</sup> 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).

<sup>68</sup> 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”.

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 explotación<sup>69</sup>. 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)<sup>70</sup>.

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. Esa<sup>71</sup>.

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)<sup>72</sup>. Por lo demás y, en cualquier caso, cabe señalar que todas estas retribuciones percibidas por el socio como rendimientos de diferente naturaleza a efectos

69 En este sentido, 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.

70 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 tributar 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.

71 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.

72 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.

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 LRFC<sup>73</sup>.

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 socio. 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 ello<sup>74</sup>. 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 relacionados con un mayor retorno cooperativo, sino con mayores intereses (por ejemplo, de las aportaciones capitalizadas o de los retornos incorporados al Fondo Especial).

73 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".

74 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.

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 establecidos<sup>75</sup>.

### 3.2.2. La imputación de resultados. La imputación de pérdidas

En la imputación de resultados de las CECT existe una genuina manifestación del riesgo empresarial: lo que sin duda es reflejo de la inequívoca configuración de esta clase de cooperativas como verdadera empresa común. En esta materia, la primera observación que hay que realizar es que se podrán percibir cantidades a cuenta de los resultados finales. La cuantía de estos anticipos -denominados laborales o societarios cuando sean percibidos por los socios trabajadores- se regulará por la normativa de las cooperativas de trabajo asociado. En el caso de anticipos a los socios cedentes, se suele establecer que su cuantía consista en la renta usual en la zona para fincas análogas<sup>76</sup>.

Ya centrándonos específicamente en la imputación de resultados en las CECT, las diferentes leyes suelen centrarse en dos cuestiones: el régimen del retorno cooperativo y la imputación de pérdidas.

Según la norma analizada encontramos una de las dos siguientes soluciones:

Primera<sup>77</sup>.- Supeditar el criterio atributivo al origen del excedente. Si tiene su origen en un bien no cedido a la CECT se distribuirá únicamente a los socios trabajadores. En el caso de originarse en un bien cedido a la CECT se repartirá entre socios cedentes y socios trabajadores. Tal distribución se realizará:

- > De acuerdo con el régimen de las cooperativas de trabajo asociado para aquellos excedentes con origen en los bienes propios de la cooperativa y se imputarán a los socios trabajadores;

75 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.

76 Vid. art. 97.3 LC; art. 156.3 LSCEX; art. 171.1 LCPA; art. 120.2 LCRM; art. 134.3 LCC-LM, art. 113.2 LCG; art. 111.3 LCCyL; art. 116.2 LCEU; art. 127.3 LCIB.

77 Vid.: art. 97.4 LC; art. 127.4 LCIB; art. 117.3 LCLR; art. 156.4 LSCEX; art. 134.4 LCC-LM; art. 120.3 LCRM; art. 171.2 LCPA; art. 110.5, I LCCM; art. 111.3 LCCAN.

- > Fijando unos criterios valorativos de la actividad cooperativa para imputar los excedentes con origen en bienes cedidos: i) a los socios cedentes de acuerdo con la renta usual en la zona para fincas análogas; y, ii) para los socios trabajadores de acuerdo con el salario del convenio vigente en la zona para su puesto de trabajo<sup>78</sup>.

Segunda<sup>79</sup>.- Distribuir dichos retornos según la actividad desarrollada por cada socio en la cooperativa en proporción a los anticipos laborales que tenga que abonar la CECT a los socios trabajadores o las rentas por la cesión del uso de los bienes a los socios cedentes.

Desde un punto de vista tributario, 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 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 rendimiento<sup>80</sup>, 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"<sup>81</sup>. De acuerdo con ello, los retornos

78 No obstante, el art. 171.2, b) 2º LCPA se separa de la regla común estableciendo que la actividad consistente en la prestación de trabajo por el socio será valorada conforme a la retribución usual en la zona para la actividad desarrollada (prescindiendo de la referencia al salario del convenio vigente).

79 Vid. art. 81.6 LCAR; art. 88.10 LCCV; art. 113. 2, II LCEU; art. 113.3 LCG.

80 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.

81 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".

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 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)<sup>82</sup>. 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 LRFCA, 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.

Con relación a la imputación de pérdidas, las leyes suelen remitirse a la solución adoptada para acreditar los retornos, pero garantizando una mínima retribución a las personas socias trabajadoras. Por tal motivo, si la explotación de bienes cedidos genera pérdidas, aquellas que correspondan a la actividad cooperativizada de prestación de trabajo sobre dichos bienes se imputarán a los fondos de reserva y a las personas socias en su condición de cedentes. El objetivo de esta medida es garantizar a las personas socias trabajadoras una compensación mínima igual al setenta por ciento de las retribuciones satisfechas en la zona por igual actividad o trabajo y, en todo caso, nunca inferior al salario mínimo interprofesional<sup>83</sup>

82 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.

83 En este sentido, vid. art. 117.4 LCLR; art. 156.5, II LSCEX; art. 111.5, II LCCyL; art. 127.5, II LCIB; art. 134.5 LCC-LM; art. 171.3, II LCPA; art. 97.5, II LC; art. 111.4 LCCAN. Con un criterio similar, el art. 110.5, II LCCM determina que: "Si se producen pérdidas éstas no podrán imputarse a los socios trabajadores cuando, en el cómputo anual, las rentas que percibirían los mismos resultasen inferiores al mayor de estos parámetros: el setenta y cinco por ciento de las retribuciones salariales satisfechas al personal laboral de categoría igual o análoga en la zona o bien el salario mínimo interprofesional. Los Estatutos determinarán la forma de cubrir las pérdidas no imputadas al colectivo societario prestador de su trabajo"

## > 4. OTRAS POSIBLES FORMAS DE EXPLOTACIÓN EN COMÚN

### 4.1. La explotación en común a través de las cooperativas agroalimentarias

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 y/o servicios al socio 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 que tal hecho genera, 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 forestales<sup>84</sup>, participarían de este modo en las actividades 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 participación<sup>85</sup>.

84 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 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".

85 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".

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 remuneraciones.

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 ésta un mayor control sobre la explotación en común, 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 tierras.

## 4.2. Cuestiones fiscales

Las cooperativas agroalimentarias que pudieran desarrollar una actividad de explotación en común de la tierra a través de cualquiera 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 protegida<sup>86</sup>. 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

86 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".

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 explotación<sup>87</sup>. 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.

---

87 En este sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en la Sentencia 2253/2014, de 28 de mayo de 2014, FJ 24. 4º.

## > 5. A MODO DE CONCLUSIÓN

I.- La explotación en común desarrollada a través de cooperativas de explotación comunitaria de la tierra o de cooperativas agroalimentarias constituye una fórmula perfectamente válida para paliar muchos de los problemas actuales de las zonas agrarias.

II.- Las CECT se disciplinan en la Ley estatal y en todas las normas autonómicas de forma bastante uniforme y con un carácter detallado. Esto supone una ventaja a la hora de constituir una CECT debido a que la propia normativa prevé una "red" de seguridad ante cualquier tipo de omisión o incoherencia que contengan los Estatutos o el Reglamento de régimen interno de tal cooperativa.

III.- También cabe afirmar, en líneas generales, que la normativa permite cierta flexibilidad en la configuración de una CECT. Es decir, respetando los requisitos básicos previstos en la norma que sea aplicable –autonómica o estatal según el ámbito de actuación previsto-, las personas promotoras de una CECT pueden prever soluciones específicas a nivel estatutario para adaptar el tipo societario a su realidad social/económica.

IV.- Aunque es cierto que su régimen regulatorio puede presentar cierta complejidad, ésta queda compensada por la amplitud con la que puede configurarse el objeto social, y la posibilidad de disfrutar de ciertas medidas de beneficio tributario que, aunque exigen de nuevas limitaciones y condicionamientos de actuación, permiten adecuar la carga fiscal y contribuir a la viabilidad financiera de tales entidades.

V.- También hay que apuntar que las CECT se presentan como una clase de cooperativas especialmente eficientes para realizar procesos de integración empresarial en el sector agroalimentario, en particular en aquellos supuestos en los que exista necesidad de gestionar tierras o bienes inmuebles en común para el ejercicio de la actividad empresarial.

VI. Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y las agroalimentarias que desarrollen una explotación en común pueden disfrutar como cooperativas especialmente protegidas de las medidas de beneficio fiscal previstas en la LRFC siempre que se ajusten a las exigencias de la norma sustantiva para ser y actuar como tales tipos cooperativos y a las demás previstas en la propia normativa fiscal. Tales medidas pueden suponer desde luego un estímulo para desarrollar la explotación comunitaria de tierras a través de estos tipos societarios, sin perjuicio de los condicionamientos y limitaciones exigidas no obstante para poder disfrutar de ellas, quedando en manos de la propia cooperativa la correspondiente toma de decisiones al respecto.

VII. Los gravámenes tributarios sobre sociedad y socios están vinculados al propio carácter esencial de la explotación en común. De este modo resulta esencial revisar las condiciones concretas en que se efectúa cada cesión para comprobar si las aportaciones de los socios no estarían sujetas a los gravámenes de transmisión patrimonial. Del mismo modo, 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.

## > BIBLIOGRAFÍA/WEBGRAFÍA

- > ABERASTURI LAUZURIKA, F.: "Cooperativas agrarias y de explotación comunitaria", en AAVV, *Manual de Derecho de Sociedades Cooperativas*, MERINO HERNÁNDEZ, S. (Dir.), Vitoria-Gasteiz, 2008.
- > ALGUACIL MARÍ, P y ROMERO CIVERA, A, "Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 110, 2013, pp. 13 a 28.
- > ALGUACIL MARÍ, P, NAVARRO LÉRIDA, M<sup>a</sup> S., VICENTE MOLINER, V., *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de Explotación Comunitaria de la Tierra*, ALGUACIL MARÍ (Dir.), Cátedra Cooperativas Agroalimentarias – Generalitat Valenciana, Valencia, 2020.
- > BORJABAD GONZALO, P.: *Manual de Derecho Cooperativo. General y Catalán*, Barcelona, 1993.
- > BOTANA AGRA, M.J y MILLÁN CALENTI, R. A.: *Lei anotada de Cooperativas de Galicia*, Santiago de Compostela, 2009.
- > CORONADO FERNÁNDEZ, F.: "Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra", en AAVV., *Cooperativas: Comentarios a la Ley 27/1999 de 16 de julio*, GARCÍA SÁNCHEZ, (Dir.), Madrid, 2001.
- > DE LUIS, J. M., "La fiscalidad en las cooperativas", *Jornadas sobre Cooperativismo en Castilla y León*, 1996, Valladolid, pp. 45 y ss.
- > DEL ARCO, J.L.: "Las cooperativas de explotación en común de las tierras y del ganado", *Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 43, septiembre-diciembre, 1977.
- > GALESKI, B: *Sociología del campesinado*, Península, Barcelona, 1977.
- > GARCÍA FERNÁNDEZ, G.: "Las explotaciones comunitarias; una realidad cooperativa gallega", *Revista de Estudios Cooperativos*, mayo-agosto, 1972.
- > MARTÍN FERNÁNDEZ, J, MARTÍN SALCINES, F. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, 2006.
- > NAVARRO LÉRIDA, M. S, ALGACIL MARÍ, M. P y MOLINER BERTRÁN, V, *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de explotación comunitaria de la tierra*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2020.
- > PASTOR SEMPERE, C.: *Los recursos propios en las sociedades cooperativas*, Madrid, 2002.
- > PAZ CANALEJO, N./VICENT CHULIÁ, F.: *Comentarios al Código de Comercio y legislación mercantil especial. Tomo XX: Ley General de Cooperativas*, vol. 3, Madrid, 1994.

- > PORRAS DEL CORRAL, M.: "Las aportaciones y su régimen en las Cooperativas de explotación comunitaria agropecuarias", *Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 34, septiembre-diciembre 1974.
- > SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Á.: "Las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra. Un análisis desde perspectivas jurídicas y económico-empresariales", *Anuario de Estudios Cooperativos*, núm. 1, 1993.
  - *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, A.: "El contrato agrario", en *Derecho agrario: modernización y desarrollo rural*, Orduña Moreno (Dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 190-193.
  - "Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra", *Revista de Derecho agrario y alimentario*, Año XV, núm. 34.
- > SANZ JARQUE, J. J.: *Cooperación, teoría general y régimen de las sociedades cooperativas, el nuevo derecho cooperativo*, Granada, 1994.
- > SUSO VIDAL, J. M<sup>a</sup>: "Formas sociales de organización de la actividad agraria", en *El Derecho agrario: modernización y desarrollo rural*, ORDUÑA MORENO (Dir.), Valencia, 2001.
- > TATO PLAZA, A.: "As cooperativas de explotación comunitaria da terra", en AAVV., *Estudos sobre a Lei de Cooperativas de Galicia*, BELLO JANEIRO (Dir.), Santiago de Compostela, 1999.
- > TORRES PÉREZ, F.J.: "Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra", en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tomo II, PEINADO GRACIA (Dir.) VÁZQUEZ RUANO (Coord.), Valencia, 2013.
  - "Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra", en AAVV. *Integración y concentración de empresas agroalimentarias. Estudio jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa*, Carlos Vargas Vasserot (Dir.), Dykinson, 2018, pp. 80 a 95.
- > VALDÉS DAL-RÉ, Fernando: "Tierra y trabajo en las cooperativas de explotación comunitaria: teoría e ideología", *Agricultura y sociedad*, núm. 16, 1980, pp. 155 a 255.
- > VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E., SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas. Régimen económico, integración, modificaciones estructurales y disolución*, Madrid, 2017.

**Cooperativa Fresnillo:**

<https://www.fresnillosociedadcooperativa.com/>

**Cereales Alcamancha S.Coop.:**

<http://www.alcamancha.com/>

**Cátedra Cooperativas Agroalimentarias Universitat de València:**

<https://www.uv.es/catedra-cooperativas-agroalimentarias/es/catedra-cooperativas-agroalimentarias.html>

**Cooperativas Agroalimentarias de España:**

<https://www.agro-alimentarias.coop/>

**Observatorio de Economía Social:**

<http://www.observatorioeconomiasocial.es/>

**Registro Estatal de Cooperativas:**

[https://www.mites.gob.es/es/sec\\_trabajo/autonomos/economia-social/Regsociedades/index.htm](https://www.mites.gob.es/es/sec_trabajo/autonomos/economia-social/Regsociedades/index.htm)



