

# NOTAS SOBRE EL REGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACION

Por

FRANCISCO CUENCA ANAYA (\*)

## SUMARIO

I. CARACTERISTICAS DIFERENCIALES: I.1. IMPRECISION DE LA NATURALEZA JURIDICA DE LAS S.A.T. I.2. FALTA DE JUSTIFICACION DE SU EQUIPARACION A LAS COOPERATIVAS. I.3. POLITICA DE PROTECCION A LA LLAMADA AGRICULTURA DE GRUPO. II. REGIMEN FISCAL GENERAL: II.1. TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS. II.2. IMPUESTO A SOCIEDADES. II.3. IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE EMPRESAS. III. CONCLUSION:

### I. CARACTERISTICAS DIFERENCIALES

**E**STE régimen es muy confuso, lo que se debe a estas tres cuestiones de fondo:

A) Imprecisión de la naturaleza jurídica de las Sociedades Agrarias de Transformación. (En lo sucesivo, S.A.T.)

B) Falta de justificación de su equiparación a las Cooperativas.

C) política de protección a la llamada Agricultura de Grupo.

I.1) IMPRECISION DE LA NATURALEZA JURIDICA DE LAS S.A.T.

Estas tienen su antecedente inmediato en los Grupos

---

(\*) Notario.

Sindicales de Colonización, creados por una Orden del Ministerio de Agricultura de 11 de Junio de 1941 "en el seno de las Hermandades Sindicales o de los Sindicatos Locales de la Falange Española Tradicionalista y de las J.O.N.S."

Otra Orden, la de 5 de Julio de 1941, completada por la de 25 de Agosto del mismo año aprueba el Reglamento Orgánico Tipo, conforme al cual —artículo 1.º— los Grupos se constituyen "para la realización de obras o mejoras de interés local".

Por la Orden de la Delegación Nacional de Sindicatos de 20 de Marzo de 1943 se crea, en el seno de la Obra Sindical de Colonización, un servicio de grupos sindicales, con la organización y competencias que señalan los artículos 52 y siguientes. Se amplian los posibles fines de los Grupos al permitirse —artículo 89.º— a los productores agruparse "para realizar o explotar obras en común o mejoras agrícolas o agroindustriales". Y el artículo 97.º los conecta con la Obra de Colonización al decir: "Podrá ser objeto de los Grupos Sindicales uno o más de los enunciados en la Ley de Colonización de Interés Local de 25 de Noviembre de 1940; la parcelación y concentración parcelaria; la explotación sindical de fincas y cualesquiera otras actividades que impliquen o permitan el establecimiento de una solidaridad entre los productores, por medio de la ejecución, el disfrute o ambas cosas a la vez de una obra o mejora común".

La Orden de 30 de Septiembre de 1943 crea el Registro de los Grupos Sindicales y establece una compleja clasificación, pudiendo estos ser —artículo 9.º— "Preparatorios" y "Definitivos", y estos "de capacidad plena" y "de capacidad limitada"; "Mayores" y "Menores", "Agrícolas" o "Agroindustriales". Clasificación que trasciende a su personalidad y régimen.

La Ley de ordenación Rural establece —artículo 1.º— la participación de los Grupos Sindicales en la tarea de reestructurar las zonas rurales.

Otras muchas Leyes, como la de Montes, Agrupación de productores Agrarios, Reforma y Desarrollo Agrario, se refieren, con distintas competencias, a ellos.

De lo expuesto resulta claro lo heterogéneo de estos

Grupos, la diversidad de sus fines, la profusión y diferencia de rango de sus normas reguladoras.

Suprimida, tras el cambio de régimen político, la Organización Sindical, se plantea el problema de qué hacer con los Grupos Sindicales de Colonización; a mi juicio se perdió la oportunidad de suprimir esta extraña e híbrida figura, reconduciendo los constituidos hacia las Cooperativas o las Sociedades Civiles o Mercantiles. Lo que se hizo fue rebautizarlos con el nombre de S.A.T.; la disposición adicional segunda del Decreto-Ley de 2 de Junio de 1977 facultó al Gobierno para "la regulación, adaptación y sistematización fiscal de los actuales Grupos Sindicales de Colonización, que con la denominación de Sociedades Agrarias de Transformación tendrán plena personalidad jurídica".

Cumpliendo, con evidente retraso, este encargo, ha sido promulgado el Real Decreto Ley 3 de Agosto de 1981, regulador de las S.A.T.; las cuales —artículo 1.º— "son Sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad".

Este Real Decreto ha sido complementado por la Orden del Ministerio de Agricultura de 14 de Septiembre de 1982 que regula el Registro y contabilidad.

No es mi intención entrar en el fondo de esta reglamentación, pero considero necesario referirme a las disposiciones adicionales segunda y tercera del Decreto de 3 de Agosto que dicen:

"Segunda.— Los antiguos Grupos Sindicales de Colonización legalmente inscritos, deberán adaptar sus Estatutos a los preceptos contenidos en el presente Real Decreto. En otro caso, quedarán disueltos de pleno derecho. Las S.A.T. constituidas con anterioridad a esta Real Decreto habrán asimismo de adaptar sus Estatutos a lo dispuesto en el mismo. En otro caso, subsistirán con sujeción al régimen común."

"Tercera.— La adaptación a que hace referencia la disposición anterior, será realizada en el plazo máximo de un año desde la entrada en vigor del presente Real Decreto."

De estas disposiciones resulta que pueden existir tres

clases de Sociedades diferentes, con tratamiento fiscal, en algunos aspectos, también diferentes:

a) Grupos Sindicales de Colonización que no hayan adaptado sus estatutos. Transcurrido ya el año, quedan disueltos de pleno derecho. El único acto que puede tener interés fiscal es el de la disolución.

b) S.A.T. constituidas antes de la entrada en vigor del Decreto de 3 de Agosto de 1981, que no hayan adaptado sus estatutos. Subsisten como personas jurídicas, pero "con sujeción al régimen común".

¿Qué entiende el legislador por "régimen común"? Parece que como las S.A.T. son "sociedades civiles" —artículo 1.º del Decreto— de unas características especiales, el régimen común debe de ser el de las sociedades civiles ordinarias.

Aceptado esto, no se resuelve de manera clara el problema del trato fiscal, pues puede entenderse:

1) Que someterse al régimen común es a efectos de su personalidad, capacidad y funcionamiento, pero no de afectar a los principios fiscales, que serían como un derecho adquirido que debe subsistir conforme a la disposición final segunda.

2) Que el régimen común es a todos los efectos, puesto que la Ley no distingue, incluidos por lo tanto los fiscales; así —y esta es mi opinión— estas S.A.T. no adaptadas carecerían de beneficios o exenciones fiscales.

c) S.A.T. que podríamos llamar ordinarias, o normales, que serían las constituidas después del Decreto de 3 de Agosto, o que constituidas antes hubieran adaptado sus estatutos en tiempo y forma.

#### I.2) FALTA DE JUSTIFICACION DE SU EQUIPARACION A LAS COOPERATIVAS

Si algo tipifica a las Cooperativas frente a otras formas societarias es la observancia de unos principios determinados; fueron formulados por la Alianza Cooperativa Internacional en su reunión de Viena el año 1966. (Tomo su redacción del libro "*Los Principios Cooperativos*" editado en Zaragoza por el Centro Nacional de Educación Cooperativa).

Pues bien ninguno de estos principios tiene aplicación clara a las S.A.T. veamos:

1.—Principios de puerta abierta. “La Asociación a una Sociedad Cooperativa debiera ser voluntaria... para todas las personas que puedan hacer uso de sus servicios y deseen aceptar las responsabilidades...”

El párrafo a) del artículo 2.º del Reglamento por el que se rigen las Cooperativas, de 16 de Noviembre de 1978, establece “la libre adhesión y baja voluntaria de los socios”. Por el contrario, para las S.A.T., del párrafo 1.º del artículo 6.º del Decreto que las regula resulta la libertad de establecer los requisitos precisos para la admisión de socios.

2.— Principio democrático. “Las Sociedades Cooperativas son organizaciones democráticas... Los socios de las Cooperativas primarias deben gozar de los mismos derechos de voto (un socio un voto)...”

Recogido en el párrafo c) del artículo 2.º del Reglamento: “Todos los socios tendrán igualdad de derechos para garantizar la organización, gestión y control democráticos en los términos fijados en aquella Ley”.

Para las S.A.T. el párrafo dos del artículo 11.º del Decreto de 3 de Agosto, aunque comienza afirmando que cada socio dispondrá de un voto, sigue diciendo “Los Estatutos sociales, no obstante, podrán establecer que para la adopción de acuerdos que entrañen obligaciones económicas para los socios, éstos dispongan del número de votos que corresponda a la cuantía de su participación en relación con el capital social”. Hay pues una participación en las decisiones de los órganos de la Sociedad que está en función directa de la participación del capital.

3.— Principio de retribución limitada del capital. “El capital de participación, en el caso de recibir interés, debe ser en una tasa estrictamente limitada”.

Recogido en el párrafo d) del artículo 2.º: “La limitación del interés que los socios puedan percibir por sus aportaciones al capital social”.

Ningún precepto encontramos que limite la retribución por el capital aportado a una S.A.T., es indudable que para estas rigen criterios capitalistas. Así el artículo 7.º, al tratar de los derechos de los socios se refiere a “las ganancias o beneficios comunes proporcionales a su participación”.

4.— Principio de retorno. “Los excedentes o ahorros producidos por las operaciones de una cooperativa, si los hay, pertenecen a los socios y deben distribuirse de tal manera que se evite que un socio obtenga ganancias a expensas de los otros...”

c) Distribuyéndolos entre los socios en proporción a las operaciones realizadas en la sociedad”.

Formulado en el párrafo e) del artículo 2.º del Reglamento: “La participación de cada socio en los excedentes netos, que puedan repartirse en concepto de retorno cooperativo”.

Principio que de ninguna manera inspira el régimen de las S.A.T., que es, insistimos, el propio de una sociedad capitalista. (Ver artículos 7 y 8, entre otros, del Decreto).

5.— Principio de educación. “Todas las cooperativas deben tomar providencias para la educación de sus miembros, empleados y dirigentes, y público en general, en los principios y técnicas, tanto económicos como democráticos, de la cooperación...”.

El Reglamento lo recoge en el apartado f) del artículo 2.º y lo desarrolla en el artículo 42, que establece la obligatoriedad de constituir un fondo para Educación y Obras Sociales, nutrido con, al menos, el diez por ciento de los excedentes netos de cada ejercicio.

Tampoco hay nada parecido a este fondo en las S.A.T.

6.— Principio de mutuo apoyo y colaboración. “Las cooperativas, para servir mejor a los intereses de sus miembros y sus comunidades, deben colaborar por todos los medios con otras cooperativas a los niveles local, nacional e internacional”.

Recogido en el apartado g) del artículo 2.º del Reglamento.

Cierto que el Decreto de 3 de Agosto permite las agrupaciones de S.A.T. —artículo 9—; pero esto es común a cualquier otro tipo de sociedad; para las cooperativas se estimulan las asociaciones y conciertos como lo demuestra el capítulo XII del Reglamento y especialmente su artículo 126: “El Estado favorecerá las asociaciones y conciertos de las cooperativas”.

No hay pues semejanza alguna entre S.A.T. y Coopera-

tivas, salvo las muy generales e intrascendentes derivadas de ser ambas formas asociativas.

Donde si puede haber analogía es en sus fines, en cuanto que unas y otras son formas de la llamada "agricultura de grupo". Y esta analogía es, creo, la que ha llevado al legislador a tratarlas fiscalmente de una manera semejante.

### I.3) POLITICA DE PROTECCION A LA LLAMADA AGRICULTURA DE GRUPO

Es indudable que los agricultores, particularmente los modestos, participan en la generación de riqueza que supone la actividad agraria sólo en un momento concreto, el de la producción; la comercialización y la transformación industrial se le escapan, y con ello, la principal fuente de beneficios. Como por otra parte los servicios que necesitan —maquinaria, fertilizantes, energía, semillas selectas, créditos— también están fuera de su control, de hecho trabajan para el capital, transfiriendo en otros sectores la plus valía que generan. Este es, sin duda, el gran problema, el drama de dimensión mundial con el que se enfrenta la Agricultura.

La consciencia de esto lleva a la lucha por extender el "acto agrario" a la transformación y comercialización. Y de ahí que en las declaraciones oficiales, en la verborrea política — no en los hechos— se diga proteger las formas asociativas que permitan a los aislados agricultores unir sus fuerzas. Como consecuencia de la política oficialmente declarada de protección hacia la Agricultura de Grupo, afirmada constantemente en textos y declaraciones a todos los niveles, se ha creado la convicción de que las S.A.T. están en los aspectos fiscales y crediticios particularmente protegidas. Y aunque la legislación positiva pueda llevar, como veremos, a una conclusión bien diferente, pienso que hay que tener en cuenta, como criterio interpretativo, como verdadero "uso social", esa "communis opinio".

Ahora bien, dentro de este ámbito de la realidad sociológica conviene destacar lo que también es un hecho, y que puede servir de contrapeso a lo expuesto: con frecuencia las S.A.T. no son constituidas para obtener los fines que las caracterizan, sino que con verdadero fraude de la ley, se subvierten fines y medios y se crean para eludir impuestos o para tener acceso fácil a una subvención o a un crédito.

## REGIMEN FISCAL GENERAL

Vistas brevemente las cuestiones previas que me parecen indispensables para comprender lo impreciso del régimen fiscal de las S.A.T. procede examinar éste más concretamente.

La disposición final segunda del Decreto de 3 de Agosto de 1981 dice: "Las S.A.T. continuarán disfrutando de las exenciones fiscales y beneficios de cualquier clase actualmente reconocidos, sin perjuicio de las que, como Sociedades de derecho común, pudieran serles aplicables".

¿Cuáles son las exenciones y beneficios fiscales actualmente reconocidos?

La norma básica es el Decreto de 21 de Mayo de 1970 cuyo primer artículo dice: "Se declaran de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización constituidos para los mismos fines que caracterizan a las Cooperativas de Campo los preceptos que para éstas contiene el Decreto 888/1969, de 9 de Mayo.

Tanto por lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones generales como al procedimiento a seguir en toda clase de reclamaciones y recursos y en el reconocimiento y alcance de beneficios fiscales, serán de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización las mismas normas, en idénticos términos y límites, establecidos en favor de las Sociedades Cooperativas por el Decreto 888/1969, de 9 de Mayo".

Parece fuera de duda que el párrafo primero se refiere a las S.A.T. que en lo sucesivo llamaremos protegidas, siendo tales las constituidas para los mismos fines que caracterizan a las Cooperativas del Campo. Estos fines los determina, en la actualidad, el artículo 97.º del Reglamento de Cooperativas.

El párrafo segundo puede plantear dudas en cuanto a su contenido, pues podría pensarse que se refiere a los Grupos Sindicales de Colonización en general, para aplicarles el régimen fiscal también general de las Cooperativas que establece el Estatuto de éstas. Así habría S.A.T protegidas, con el régimen de las Cooperativas protegidas (párrafo primero del artículo); y S.A.T. no protegidas, con el régimen fiscal de las Cooperativas no protegidas (párrafo segundo).



Creo más acertado pensar que el párrafo segundo se refiere al cumplimiento de las obligaciones generales y al procedimiento a seguir en reclamaciones, recursos y para el reconocimiento y alcance de los beneficios fiscales concedidos; es decir, no establece ningún beneficio fiscal, sino que aplica a las S.A.T. las normas de procedimiento establecidas en el Estatuto de las Cooperativas; estas serían las comprendidas bajo los epígrafes "Registro fiscal" (artículo 2); "Obligaciones formales" (artículo 3); "Controversias" (Artículo 3); "Controversias" (artículo 4); y "Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas" (artículo 5).

Con arreglo a esta interpretación, las S.A.T. protegidas se rigen por las normas de las Cooperativas fiscalmente protegidas, pero las S.A.T. no protegidas no se rigen por las de las Cooperativas no protegidas, y carecen de tratamiento fiscal específico, salvo el derivado de su carácter de sociedades civiles.

En la práctica, sin embargo, la distinción entre S.A.T. protegidas y no protegidas será irrelevante, pues no parece posible constituir alguna cuyos fines no coincidan con los de las Cooperativas del Campo; tengase en cuenta la minuciosa descripción de estos fines que contienen el citado artículo 97.º, en sus seis apartados, e incluso el "numerus apertus" que supone la letra f) del número 1 que habla de "Cualesquiera otros fines que sean propios de la actividad agraria o sean antecedente, complemento o consecuencia directa de la misma". Y que el artículo 1.º de Decreto regulador de las S.A.T. señala que "son Sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad". De no ser constituidas para estos fines, que les son de esencia, no podrían obtener la calificación favorable, y por lo tanto, no ingresarían en el Registro especial creado, con lo que no serían S.A.T., pues la inscripción es constitutiva.

Examinemos la situación fiscal de las S.A.T. en cuanto a cada uno de estos tres impuestos: transmisiones patrimoniales, sociedades y tráfico de empresa.

## II.1).— TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

Dos posiciones parecen defendibles:

*Primera.* Estimar que las S.A.T. no gozan de ninguna exención. En apoyo de esta postura se pueden invocar:

1.— El artículo 48.<sup>o</sup>, letra B), número 12 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 30 de Diciembre de 1980 coincidente con el número 11, letra B) del artículo 59.<sup>o</sup> del Reglamento declara exenta "La constitución, aumento de capital y fusión de las cooperativas fiscalmente protegidas, con arreglo a su legislación específica y la adquisición por éstas de bienes o derechos que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales".

No hay ninguna mención, ni en este número ni en ningún otro a las S.A.T.

2.— El apartado III del artículo 59.<sup>o</sup> del mismo Reglamento que dice: "Quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este artículo, a cuyos preceptos habrá de estarse exclusivamente para determinar la extensión de las en él recogidas, todo ello sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido". A la frase "sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor" no se le pueden dar una interpretación extensiva, que desnaturalizaría por completo la "ratio" del nuevo texto que es la de reducir y clarificar el número de exenciones.

Carmen BOTELLA comentando los párrafos citados del artículo 59.<sup>o</sup> en un trabajo que publica la revista "Crónica Tributaria" —(Problemas derivados de la tributación de los antiguos Grupos Sindicales de Colonización y Sociedades Agrarias de Transformación)— afirma: "Ante lo taxativo de este precepto, y ante el espíritu de la reforma de esta figura impositiva de reducir al máximo la multitud de exenciones y bonificaciones anteriormente existentes, puede quedar únicamente la duda de la interpretación que deba darse a los derechos adquiridos o expectativas de derechos, al tratar de

plantear la inclusión de estas entidades, las S.A.T., dentro de las Cooperativas fiscalmente protegidas con arreglo a su legislación específica, todo ello de muy difícil encaje ante la formulación de estas normas". Y un poco antes había afirmado que "la defensa de la aplicación de la exención reconocida a las Cooperativas, a las Sociedades Agrarias de Transformación, no tiene un sólido fundamento ante la lectura de los preceptos del nuevo Reglamento del Impuesto".

Narciso PAZ, en su trabajo el "Nuevo Estatuto reglamentario de las S.A.T. y la Reforma de la legalidad cooperativa", publicado en la revista "Agricultura y Sociedad", también piensa que el régimen establecido para las Cooperativas en el Reglamento del Impuesto no cabe extenderlo por vía analógica a las S.A.T., por aplicación del artículo 24.º de la Ley General Tributaria que establece: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones".

*Segunda.* Estimar que las S.A.T protegidas gozan de las mismas exenciones que las Cooperativas protegidas. Esta es la postura que considero correcta, basándome en la remisión del Decreto 21 de Mayo de 1970 a los preceptos referentes a las Cooperativas del Campo contenidos en el Estatuto fiscal de 1969, dado que estas Cooperativas subsisten y también ahora tienen el carácter de protegidas.

Pero se ha producido una modificación importante, me refiero al tratamiento fiscal de la extinción de Cooperativas; en el Estatuto era considerada como acto exento y en la Ley y Reglamento actuales, como hemos visto, no se menciona entre las exenciones, y por lo tanto es hoy acto sujeto. Y siéndolo para las Cooperativas protegidas también lo será para las S.A.T.

## II.2).— IMPUESTO DE SOCIEDADES

El artículo 1.º del tantas veces citado Decreto de 21 de Mayo de 1970 se remitía para los Grupos Sindicales de Colonización al Estatuto fiscal de las Cooperativas de 9 de Mayo de 1969. Este contenía las normas relativas al Impuesto General sobre la Renta de Sociedades en el artículo 11.º en cuanto a las protegidas y en el 14.º para las no protegidas.

La Disposición final tercera del

1978, que regula en la actualidad el Impuesto sobre Sociedades deroga "todas las normas legales y reglamentarias que regulan el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas..." Por ello han sido derogados los citados artículos 11.º y 14.º, y entiendo que la remisión que hacía el Decreto de 21 de Mayo hay que referirlo al régimen actual de las Cooperativas en la Ley de 27 de Diciembre de 1978, complementada por la Orden de 14 de Febrero de 1980.

Consecuente con la interpretación que dabamos al artículo 1.º del Decreto de 1970, las S.A.T. protegidas se asimilaran a las Cooperativas protegidas y por tanto, conforme al artículo 25.º de la citada Ley tendrán una bonificación en la cuota del 50% pero sólo en cuanto —párrafo 2.º a) del artículo 3.º— a la parte de ingresos que correspondan a los rendimientos de las explotaciones. (No, —ver párrafo b) y c) del mismo artículo— de los rendimientos derivados de bienes no afectos a los fines de la Sociedad o de incrementos patrimoniales).

Aquí surge una cuestión a la que es necesario aludir:  
¿Qué tipo se aplica a la base para reducir la cuota obtenida al 50%?

A mi me parece que debe de ser el establecido en general para las Coopeativas, es decir el del 18 por ciento.

Carmen BOTELLA, por el contrario, estima que debe de ser el del 33%; en efecto en el citado artículo dice: "Ahora bien, esta asimilación en cuanto a beneficios fiscales... es a estos efectos exclusivamente, pero no en cuanto al régimen general aplicable, y por ello el tipo de gravamen debe de ser el 33 por ciento, ya que el tipo forma parte del régimen jurídico aplicable, y no de las exenciones o beneficios".

Y Narciso PAZ opina que las S.A.T. están sujetas al tipo general del 33% sin ninguna clase de bonificación en la cuota.

Finalmente debe de tenerse en cuenta que conforme a la Disposición transitoria tercera de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades, las S.A.T. protegidas constituidas antes de la entrada en vigor de esta Ley, pueden seguir gozando de la exención total del impuesto hasta el 1 de Enero de 1984; esto es así porque el Estatuto fiscal de las Cooperativas establecía para las protegidas la exención durante el plazo de diez años, plazo reducido a un máximo de cinco, a conta

desde la entrada en vigor de la Ley de 1978 que tuvo lugar el 1 de Enero de 1979. (Ver *Disposición Final primera*).

II.3).— IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRAFICO DE LAS EMPRESAS

El artículo 34.º del Reglamento de éste impuesto de 19 de Octubre de 1981, dice: "Operaciones exentas"... Las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecuciones de obras y servicios que celebren las Cooperativas fiscalmente protegidas entre sí o con sus miembros. Esta exención no alcanza a las operaciones celebradas con personas que no sean miembros de las Cooperativas, ni tampoco a las importaciones. Tienen la naturaleza de Cooperativas fiscalmente protegidas, a los efectos anteriormente indicados, las enumeradas en el art. 6.º del Estatuto Fiscal de las Cooperativas, promulgado por Decreto 888/1969, de 9 de Mayo, y en los arts. 1.º y 3.º del Real Decreto 1855/1978, de 29 de Junio, que no hayan perdido esta condición por haber incurrido en alguna de las causas generales o especiales de pérdida de los beneficios fiscales, que se enumeran en los arts. 7.º y 8.º y 9.º del mencionado Estatuto. la exención será aplicable a las operaciones que realicen las Sociedades Agrarias de Transformación (Grupos Sindicales de Colonización) fiscalmente protegidas, con sus miembros".

El precepto tiene un especial interés por lo siguiente:

1.º) Es la única norma fiscal que contiene una referencia expresa y precisa a las S.A.T.

2.º) Usa la expresión "Sociedades Agrarias de Transformación fiscalmente protegidas".

3.º) Al contenerse ésta referencia en el párrafo siguiente al que fija las condiciones que deben reunir las Cooperativas para estar fiscalmente protegidas, parece evidente que las S.A.T., para merecer este título, deben reunir las mismas condiciones.

4.º) Al ser el Reglamento del I.T.E. —19-October-1981— posterior al Decreto regulador de las S.A.T. —3-Agosto-1981— puede generalizarse su criterio —equiparación de S.A.T. protegidas a Cooperativas protegidas— y aplicarse a otros Impuestos, considerándolo como una especie de interpretación auténtica de la legislación anterior.

5.º) Obsérvese la diferencia existente entre Cooperativas y S.A.T. en cuanto a las operaciones exentas; para las Cooperativas lo están las realizadas con otras Cooperativas, mientras que para las S.A.T. no lo estarán las que realicen con otras S.A.T.

#### CONCLUSION

Los textos legales son lo suficientemente confusos como para admitir múltiples interpretaciones. Creo que debemos de buscar la que sea más congruente con la política oficial de protección a las S.A.T., puesto que los órganos del Estado serán los encargados de aplicar las exenciones fiscales, y no parece razonable que unos declaren un objetivo y otros lo desvirtúen.

Como prueba de que en los medios agrarios existe la creencia de que las S.A.T. están especialmente protegidas, transcribo lo que una publicación de un grupo de Cooperativas piensa sobre los beneficios fiscales de que gozan:

**Tráfico de Empresas:** Exención por las operaciones realizadas con sus miembros, con otras S.A.T. o con Cooperativas.

**Renta de Sociedades:** Exención total durante diez años, y permanente del 50 por ciento a partir del año undécimo.

**Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:** Exención total por los actos de constitución, unión, modificación y disolución y por los de adquisición de bienes o derechos.

**Impuesto Industrial:** Bonificación permanente del 95 por ciento de las cuotas de licencia fiscal.

**Recargos Provinciales y Municipales:** Las exenciones y bonificaciones enumeradas se extienden a los recargos sobre cada impuesto.

**Ayudas del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación:** ante todo clase de ayudas y subvenciones que se aprueben, las S.A.T. tienen prioridad con los porcentajes máximos.

## RESUMEN

El autor de este trabajo lo inicia afirmando que el régimen fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT) es muy confuso, debido a tres cuestiones fundamentales: la imprecisión de su naturaleza jurídica; la falta de justificación de su equiparación a las cooperativas y, por último, la política de protección a la llamada agricultura de grupo, cada una de las cuales analiza ampliamente.

Estudia a continuación, ya concretamente, el régimen fiscal de las SAT, examinando, por separado, la situación fiscal de estas en relación con tres clases de impuestos: transmisiones patrimoniales, sociedades y tráfico de empresas.

Concluye afirmando que los textos legales en relación con las SAT son lo suficientemente confusos como para admitir múltiples interpretaciones y, a juicio del autor, debe de buscarse la que sea más congruente con la política oficial de protección a estas sociedades agrarias; ya que serán los órganos del Estado los encargados de aplicar las exenciones fiscales, y, por lo tanto, no sería razonable que unos declaren un objetivo y otros los desvirtúen.

## RESUME

L'auteur de ce travail commence celui-ci en affirmant que le régime fiscal des Sociétés agricoles de Transformation (SAT) est très confus, à cause de trois questions fondamentales: l'imprécision de leur nature juridique; le manque de justification de leur égalité de traitement avec les coopératives et, enfin, la politique de protection de ce qu'on a appelé l'agriculture de groupe. Il analyse minutieusement chacune de celles-ci.

Puis il étudie, concrètement le régime fiscal des SAT, en examinant séparément leur situation fiscale par rapport à trois sortes d'impôts: ceux sur les transmissions de biens, sur les sociétés et sur le trafic des entreprises.

Il conclut en affirmant que les textes légaux sur les SAT sont suffisamment confus pour admettre de multiples interprétations et, suivant l'auteur, on doit chercher celle qui sera le plus en rapport avec la politique officielle de protection de ces sociétés agricoles, car ce seront les organes de l'Etat qui seront chargés d'appliquer les exemptions fiscales. Il ne serait donc pas raisonnable que les uns déclarent un objectif et que les autres le faussent.

## SUMMARY

The author starts by stating that the fiscal system of the Agrarian Transformations Societies (SAT) is very confused, owing to three fundamental questions: the impreciseness of its juridical nature, the lack of justification for equating them with the cooperatives, and lastly the policy of protecting the so-called group agriculture. The writer makes a full analysis of each of these.

He goes on to study, now in detail, the legal system of the SAT, examining separately their fiscal situation with regard to three classes of tax: transfers of ownership, companies, and business of companies.

He ends by stating that the legal texts concerned with the SAT are sufficiently confused to admit various interpretations, and, in his opinion, something ought to be sought that is more congruent with the official policy of protecting these agrarian societies; for it is the bodies of the State that are entrusted with the application of fiscal exemptions, and it would therefore not be reasonable for some of them to declare an objective and for others to weaken it.