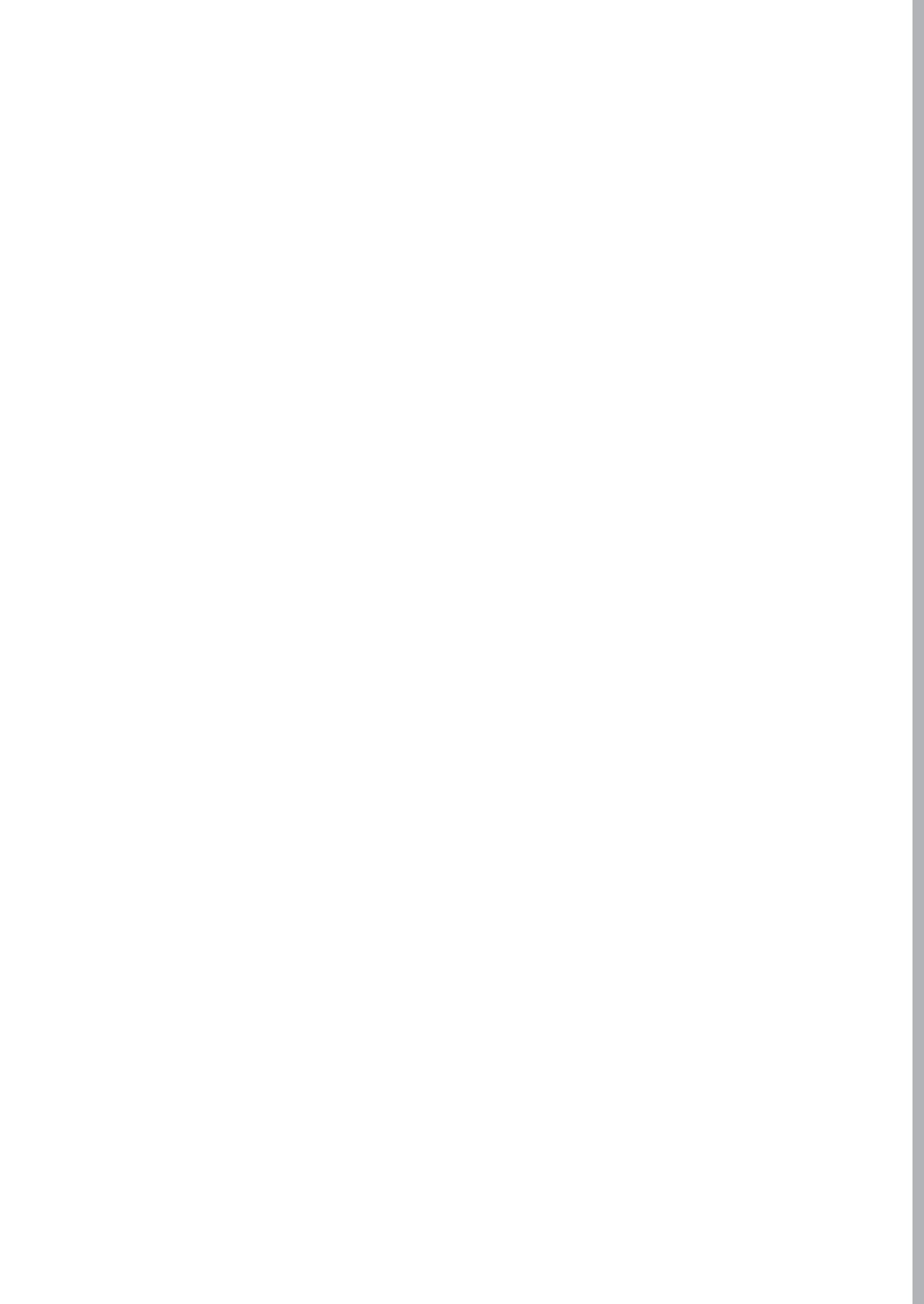


> La gestión directa de explotaciones  
por cooperativas agroalimentarias

> **Coordinadores:** María Pilar Alguacil Marí, Tomás Rojas Pacheco



# La gestión directa de explotaciones por cooperativas agroalimentarias

> **Coordinadores:** María Pilar Alguacil Marí, Tomás Rojas Pacheco  
> **Autores:** Sagrario Navarro Lérída, M<sup>a</sup> Pilar Alguacil Marí,  
Manuel Alegre Nueno

La reproducción de esta obra está permitida citando su procedencia.  
Septiembre 2023.  
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:** 978-84-09-54868-2

**Depósito Legal:** M-30223-2023

**Imprime:** Publico, S.L.

## > ÍNDICE

<b>0. INTRODUCCIÓN</b> .....	7
<b>1. BOLSAS O BANCOS DE TIERRAS</b> .....	9
1.1. Promoción pública de bancos de tierras.....	9
1.2. Las cooperativas como mediadores/dinamizadores .....	11
<b>2. SECCIÓN DE SERVICIOS Y/O CULTIVO</b> .....	12
2.1. Variantes del modelo: sección de servicios, sección de cultivo en un modelo "conservativo" y sección de cultivo en el marco de un plan de mejora.....	12
2.2. Concepto de sección .....	12
2.3. Elementos del modelo y encuadre jurídico.....	14
2.4. Régimen fiscal .....	17
2.5. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social .....	19
<b>3. PRODUCCIÓN DIRECTA A TRAVÉS DE INSTRUMENTOS DE CESIÓN</b> .....	21
3.1. Cesión parcela a parcela .....	21
3.1.1. <i>Elementos del modelo</i> .....	21
3.1.2. <i>Posible calificación jurídica del negocio de cesión</i> .....	23
3.2. Cesión por agrupación o gestión en común.....	26
3.2.1. <i>Elementos del modelo</i> .....	26
3.2.2. <i>Posible incardinación en iniciativas de gestión en común. Remisión.</i> .....	27
3.3. Tratamiento fiscal de las distintas posibilidades .....	28
3.4. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social .....	34
<b>4. SECCIÓN DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA</b> .....	36
4.1. Elementos del modelo .....	36
4.2. Encuadre jurídico de la cesión en el marco de la sección .....	36
4.3. Tratamiento fiscal de la cooperativa con una sección de explotación comunitaria .....	39
4.4. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social .....	43
<b>5. CONSTITUCIÓN DE UNA COOPERATIVA DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA</b> .....	44
5.1. Concepto CECT .....	44
5.2. Elementos del modelo .....	45
5.3. Calificación fiscal .....	47

5.4. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social .....	48
5.4.1. <i>Cooperativa de explotación comunitaria de la tierra     y estatuto jurídico de los socios trabajadores</i> .....	48
5.4.2. <i>Encuadramiento en Seguridad Social     de los socios trabajadores de las CECT</i> .....	54
<b>6. FORMULAS DE COPARTICIPACIÓN EN LA PRODUCCIÓN</b> .....	<b>56</b>
6.1. Modelo de incorporación de jóvenes agricultores .....	56
6.2. Modelo de explotación directa para evitar abandono.....	57
6.3. Modelo de "financiación" para crecimiento de las explotaciones de los socios a través de cesión a la cooperativa.....	57
6.4. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social .....	57
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>56</b>

## > 0. INTRODUCCIÓN

En España, como en muchos otros países europeos, especialmente los del sur de Europa, hay un serio problema con el relevo generacional y el abandono de explotaciones agrarias. Esta realidad es constatada a la vista de los datos oficiales aportados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación<sup>1</sup> y por el Instituto Nacional de Estadística<sup>2</sup>. Así, vemos que la edad media de los jefes de explotaciones agrarias<sup>3</sup> a nivel nacional es de 61,4 años, y el 41% de los agricultores tiene más de 65 años y sólo un 12% tiene 40 años o menos.

El envejecimiento de los agricultores y ganaderos y esa falta de relevo también se pone de manifiesto en la reducción de explotaciones que es de un 7,6% respecto al anterior censo agrario de 2009 (recordemos que el censo agrario se realiza cada 10 años) que hubiera sido mayor si no fuera por el cambio de umbrales de un censo a otro, que ha permitido en este último la contabilización de explotaciones más pequeñas.

Esta tesitura afecta especialmente a las cooperativas agroalimentarias, porque son una estructura económica que requiere, para funcionar correctamente, de una producción suficiente que gestionar, una masa de gestión que le permita comercializar adecuadamente, y poder prestar a sus socios todos los servicios que requieren sus explotaciones. Difícilmente esta producción podrá mantenerse si el socio agricultor de una cooperativa se jubila y no tiene un relevo que pueda seguir con la explotación y por consiguiente con la entrega de producto a la cooperativa.

Las cooperativas agroalimentarias han venido desarrollando diferentes medidas para paliar lo anterior entre las que destacamos dos: (i) procesos de integración en los que se consigue una mayor eficiencia y un mejor posicionamiento en los mercados y (ii) asesoramiento y servicio constante a los socios en incorporando mucha innovación y digitalización que han hecho que se esté produciendo más y mejor.

Pero lo anterior, que objetivamente está dando resultados, no es suficiente, y las cooperativas agroalimentarias se están viendo obligadas a buscar más soluciones. Y estas soluciones pasan porque la cooperativa pase a ser protagonista no solo en comercializar por un lado y asesorar y dar servicio por otro, sino en producir de forma directa. Y ello porque, como se ha podido constatar de una manera empírica en varias cooperativas, son fórmulas que están funcionando y que pueden servir de inspiración a otras muchas cooperativas que se están planteando adoptar estas soluciones.

El presente trabajo tiene por objeto analizar los modelos de gestión directa que se están desarrollando en el ámbito del cooperativismo agroalimentario. Se realiza, por tanto, un análisis de los posibles modelos, de sus fortalezas, sus debilidades o las cuestiones que desde el punto de vista jurídico deben tenerse en cuenta. En este sentido, supone una continuación de algunas de las líneas de investigación de la Cátedra, que constantemente ha investigado sobre modelos y fórmulas para conseguir mejorar la competitividad de las cooperativas, y supuestos de innovación de la actividad de las mismas para superar los retos de la despoblación, y la falta de relevo generacional. Así puede observarse de la lista de publicaciones de la Cátedra, que pueden

- 1 Una visión global de la agricultura española a través del análisis del censo agrario 2020. [https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/analisis-y-prospectiva/informemapaca2020\\_tcm30-653742.pdf](https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/analisis-y-prospectiva/informemapaca2020_tcm30-653742.pdf)
- 2 Censo Agrario 2020. <https://www.ine.es/censoagrario2020/presentacion/index.htm>
- 3 El jefe de explotación es la persona física responsable de las actividades financieras y de producción, corrientes y cotidianas de la explotación agrícola. En general, el jefe de explotación coincide con el titular. Cuando no es así, puede ser un miembro de la familia del titular u otra persona asalariada

consultarse en su página web: <https://www.uv.es/catedra-cooperativas-agroalimentarias/es/informes-publicaciones/publicaciones-catedra.html>.

En particular, sobre la gestión por parte de la cooperativa de explotaciones agroalimentarias, destacaremos los siguientes trabajos:

- > Las cooperativas y la explotación comunitaria de la tierra: cuestiones de su régimen sustantivo y tributario, 2022.
- > Impacto de las cooperativas agroalimentarias en el desarrollo territorial: primera aproximación a una herramienta de medición del impacto de cooperativas diversificadas en el territorio, 2021
- > Modelos innovadores para impulsar a las cooperativas agroalimentarias, evitar el abandono de explotaciones y fomentar el relevo generacional, 2020
- > Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de Explotación Comunitaria de la Tierra, 2020
- > Informe sobre la ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana: su impacto en cooperativas agroalimentarias, 2019

El censo agrario nos demuestra que en las zonas de España donde el problema del relevo y el abandono de explotaciones se está dando con más virulencia en las comunidades autónomas de Galicia y Valencia ya que son las que tienen las explotaciones más pequeñas de todo el País (junto con Canarias) y las dos en las que la media de los agricultores es mayor (64,4 años en la Comunidad Valenciana y 63,6 años en Galicia).

Por esa razón, empezamos el trabajo entrevistando a cooperativas de estas dos comunidades autónomas que, en diversas formas, realizaban esta gestión directa de explotaciones, para que nos informaran de lo que estaban haciendo y qué resultados tenían. Agradecemos desde aquí el tiempo y el cariño que nos han dedicado:

- > CANSO, Cooperativa agrícola Nuestra Señora del Oreto, de la Alcudia (Valencia)
- > VIÑA COSTEIRA, Ribadavia, Ourense
- > RURAL San Vicente Ferrer, Benaguasil, Valencia.

Los autores del trabajo son profesores universitarios expertos en el fenómeno cooperativo en general, y el agroalimentario en particular.

Sagrario Navarro Lérída es profesora titular de Derecho mercantil de la Universidad de Castilla La Mancha, y se ha ocupado de las cuestiones relativas al régimen jurídico.

Pilar Alguacil Marí es Catedrática de Derecho Financiero de la Universidad de Valencia, y ha tratado los aspectos fiscales.

Manuel Alegre Bueno es profesor titular de Derecho del Trabajo y la Seguridad social de la Universidad de Valencia, y ha elaborado la parte relativa a estas materias.

Esperamos que el presente Informe les sea de utilidad.

Pilar Alguacil Marí

Tomás Rojas Pacheco



## > 1. BOLSAS O BANCOS DE TIERRAS

Tradicionalmente, la promoción de bancos de tierras, desde la Administración pública o a través de iniciativas privadas, es un mecanismo que no ha tenido mucho impacto para incentivar el relevo generacional y el fortalecimiento del cooperativismo agroalimentario. Sin embargo, aunque la mera existencia de bancos de tierras no parece tener una incidencia directa en la rentabilidad de las explotaciones, sí deberían tomarse en consideración estos instrumentos como coadyuvantes a la finalidad de reactivación del medio rural e impulso al cooperativismo, convirtiendo en su caso a las empresas de economía social, y en particular a las cooperativas en entidades que puedan beneficiarse de este modelo de banco de tierras, en adquirentes preferentes<sup>4</sup>.

Podríamos señalar dos modelos dentro de este primer punto de análisis:

### 1.1. Promoción pública de bancos de tierras

En primer lugar, la promoción pública de bancos de tierras como instrumento de intermediación para la recuperación y prevención del abandono de terrenos con potencial agronómico. En este modelo el interés radica en la posibilidad de que los fondos del suelo agrario del banco de tierras se destinen preferentemente no sólo a la creación de nuevas explotaciones agrarias para evitar el éxodo rural, sino principalmente en el ámbito que nos ocupa en este informe, la ampliación de explotaciones agrarias ya existentes para hacerlas más competitivas<sup>5</sup>. En este sentido es interesante el Estudio sobre acceso a la tierra "Documento final del grupo focal de acceso a la tierra"<sup>6</sup>. Como se señala en el estudio, probablemente uno de los aspectos que atañe a la problemática sobre la falta de relevo generacional en el sector agrario es el acceso a los medios de producción y, en concreto, el acceso a la tierra. El insuficiente relevo generacional en la agricultura se ha convertido en un importante reto social, ambiental y territorial. Quizás un paso razonable y posible sería comenzar por intentar cambiar la tendencia del relevo generacional en la agricultura y esto necesita impulsar un proceso de

4 Como tuvimos ocasión analizar en nuestro trabajo ALGUACIL MARÍ/NAVARRO LÉRIDA/PASTOR DEL PINO/SACRISTÁN BERGIA, *Modelos innovadores para impulsar a las cooperativas agroalimentarias, evitar el abandono de explotaciones y fomentar el relevo generacional*, ALGUACIL MARÍ, P. (Coord.), p. 83, disponible en <https://www.uv.es/catedra/publicaciones/2020-modelos-innovadores.pdf>

5 Este es el espíritu entre otros del proyecto 'Red de Tierras' de La Rioja ha puesto en cultivo 15 parcelas de suelo agrario infrautilizado o abandonado en el valle del Oja y el valle del Iregua con variedades autóctonas; también de la nueva Ley 9/2023, de 3 de abril, de Agricultura Familiar y de Acceso a la Tierra en Castilla-La Mancha. La norma contiene un título III que bajo la denominación "Banco de tierras. Infrautilización del suelo agrario", recoge entre las finalidades del Banco de tierras en su art. 21 f) "Potenciar y garantizar, en su caso, una dimensión estructural adecuada de las explotaciones que coadyuve a su viabilidad económica y posibilite así la dedicación a la actividad agraria como principal actividad económica"; o por último, de las previsiones contenidas en la Ley de Estructuras Agrarias de la Comunitat Valenciana (LEA), sobre la creación de una Red de Tierras. A espera del desarrollo reglamentario, que permitirá que se conviertan en factibles desde el punto de vista del cooperativismo agroalimentario algunas medidas, así las relacionadas con las ventajas fiscales de las transacciones hecha en ese marco de red de tierras, especial interés presenta la posibilidad de que las cooperativas agroalimentarias aun no pudiendo ostentar la condición de Oficinas Gestoras de la Red de Tierras, sí puedan constituirse en entidades colaboradoras de las OGR inscritas y reconocidas de acuerdo con la LEA. Dicha colaboración deberá articularse a través de la suscripción de un convenio con cualesquiera de las personas del sector público constituidas como OGR, si bien, el alcance de la colaboración se limita a "la difusión de sus servicios y asesorar técnicamente a las OGR y a las personas agricultoras para el mejor aprovechamiento de las parcelas incorporadas en la Red"

6 Publicado por el Ministerio de agricultura, pesca y alimentación en 2021, y disponible en [https://www.mapa.gob.es/es/desarrollo-rural/temas/jovenes-rurales/grupo\\_focal\\_digital\\_tcm30-555421.pdf](https://www.mapa.gob.es/es/desarrollo-rural/temas/jovenes-rurales/grupo_focal_digital_tcm30-555421.pdf)

innovación sólido y sostenible. En particular, modificar los procedimientos de acceso a la tierra puede producir un impacto alto y duradero, y hay que considerar que la experiencia pone de manifiesto que incluso los proyectos concretos pueden enfrentarse con problemas prácticos importantes. Y en este sentido se habla específicamente de los bancos de tierras como instrumentos potencialmente muy útiles, pero que no pueden quedarse reducidos a una escala excesivamente local y aislada. Para mejorar su función, es necesario, del lado de la oferta, que haya suficiente flexibilidad para incorporar nuevas tierras y, por parte de la demanda, fomentar la diversidad de nuevos profesionales que planteen modelos de negocio viables, rentables, favorecidos con ayudas públicas con límites mínimos y máximos<sup>7</sup>.

Otro enfoque del banco de tierras enlaza con el problema de la infrautilización, y de las posibilidades, desde el Derecho para que esa tendencia se revierta y puedan incorporarse tierras para ponerse a disposición de la creación de riqueza. En este sentido es interesante, aunque compleja jurídicamente, la propuesta de la reciente, la Ley 9/2023, de 3 de abril, de Agricultura Familiar y Acceso a la Tierra en Castilla la Mancha. En su artículo 29 “Declaración de incumplimiento de la función social de la tierra” cristaliza la finalidad de la norma de recopilar los terrenos en desuso o «infrautilizados» para «conectar oferta con demanda».

De conformidad con ese artículo, en su apartado primero “la Consejería podrá acordar respecto a una parcela o finca rústica la declaración de incumplimiento de la función social del uso de la tierra, por su infrautilización”. En el segundo se explica que “se considerará incumplida la función social del uso de la tierra, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, si una parcela o finca rústica ha permanecido en el inventario del suelo infrautilizado previsto en el artículo 27.5 y 6 de esta ley durante dos años consecutivos”.

Pero a efectos de nuestro análisis lo dicho debe ponerse en conexión con lo que establecen los apartados tercero y cuarto de la norma, 29.3 y 29.4 al explicitar de una parte que “la declaración de incumplimiento de la función social del uso de la tierra podrá afectar al derecho de propiedad de la parcela o finca rústica afectada, o sólo al usufructo de la misma”, y de otra que “la declaración prevista en el apartado anterior conllevará, previa tramitación del expediente correspondiente, la cesión temporal de uso al Banco de Tierras, por un plazo no inferior a diez años ni superior a veinticinco, de la parcela o parcelas en las que se produce dicha situación».

Son muchas las cuestiones que plantea esta regulación, dado de una parte el propio concepto “vago” de lo que debe ser la infrautilización, y de otro la complejidad de lo que debe entenderse por función social de la tierra. En cualquier caso, más allá del análisis profundo que merecerían iniciativas como la descrita es un ejemplo de cómo elemento de los bancos de tierra es interesante a la hora de plantear soluciones y modelos que luchen contra el abandono.

<sup>7</sup> En el informe referido (pp. 74 y 75) se reconoce la limitación de los bancos de tierras, ligada especialmente a la escasa y fragmentada regulación y se pide mirar a casos de éxito de los bancos de tierras en Italia, donde la información de las parcelas gestionadas está disponible en una página web -[www.ismea.it](http://www.ismea.it)- en la que se puede presentar la manifestación de interés para la compra de uno o más lotes que se asignan posteriormente por subasta. Los jóvenes agricultores poseen en dicha web un espacio preferente con información sobre préstamos a largo plazo. Además, a los menores de 31 años se les permite abonar el precio de las tierras en cuotas semestrales o anuales mediante un plan de amortización que se desarrolla en un período máximo de 30 años. Asimismo, los recursos recabados mediante la venta de las tierras se utilizan para beneficiar a los jóvenes, bajo la forma de ayudas para la primera instalación como titulares de explotación y la adquisición o el desarrollo de empresas jóvenes.

## 1.2. Las cooperativas como mediadoras/dinamizadoras

Este modelo puro de intermediación sin embargo no es el usual porque, como veremos, la realidad del estado de esas tierras “abandonadas” requiere una puesta a punto, para que en efecto puedan ser gestionadas por quienes están interesados en hacerlo, bien sean jóvenes agricultores o no tan jóvenes, pero emprendedores. Así, el modelo de mero banco de tierras promovido por las cooperativas se integra en modelos que veremos a continuación, bien con elementos de gestión en común o a través de negocios de cesión.

La relación de las cooperativas con la tierra, y en particular, con la búsqueda de instrumentos para revalorizarla y gestionarla de manera eficiente es y ha sido una constante. Así, podría señalarse a modo de ejemplo la posición del sector agroalimentario en la dinámica de la gestión de terrenos comunales, por ejemplo, en Galicia. Los montes vecinales en mano común son un tipo de propiedad específico de Galicia, de titularidad germánica, es decir, no son públicos ni privados, son de titularidad comunitaria, gestionados por la comunidad de montes vecinales. Desde hace años se viene reclamando una reforma de su regulación. En similar línea, la Organización Gallega de Comunidades de Montes propone que este aprovechamiento ganadero o agrícola pueda hacerse tanto por parte del vecindario comunero de manera individual o en cooperativa por medio de lotes

En definitiva, se trata de analizar qué papel juegan o deben jugar las cooperativas en el acceso a la tierra. Es por eso por lo que debería tomarse en consideración la idea del actor “mediador/ dinamizador” de la que habla el estudio de acceso a la tierra aplicada a las cooperativas. En este sentido son varias las normativas autonómicas que, como se ha señalado, priorizan que los fondos del suelo agrario del banco de tierras se destinen preferentemente a ampliar la base territorial de las cooperativas, en la convicción de que debe buscarse fomentar la implicación de las cooperativas en el desarrollo rural y en la mejora de la calidad de vida de la población rural<sup>8</sup>.

---

8 A modo de ejemplo, art. 80 Ley 1/2014, de 19 de marzo, Agraria de Castilla y León.

## > 2. SECCIÓN DE SERVICIOS Y/O CULTIVO

### 2.1. Variantes del modelo: sección de servicios, sección de cultivo en un modelo “conservativo” y sección de cultivo en el marco de un plan de mejora

Debe destacarse en primer lugar que quizá sería conveniente eliminar la confusión terminológica que a veces se da, sobre todo el ámbito de las iniciativas de gestión en común, entre “cultivo” y “explotación”.

Así quizá, dentro de este modelo debería hablarse de tres variantes: la de la cooperativa con sección de servicios, la cooperativa con sección de cultivo y la de la cooperativa con sección de cultivo en el que la explotación se hace en el marco de un plan de mejora.

En efecto, tradicionalmente el concepto sección de cultivo se anudaba a la idea de que la cooperativa facilitaba a los socios, a través de una sección específica, todas las actividades que el cultivo requería, incluyendo los requerimientos derivados del cumplimiento de la normativa aplicable a la actividad (fitosanitarios...). Así, el origen de la sección de cultivo estaba anudado a la prestación de servicios a los socios por parte de la cooperativa. En particular servicios que van ligados a la actividad de suministros.

Este concepto de sección de cultivo ligado al de prestación de servicios debe distinguirse, de la creación de secciones de cultivo en la que el componente más importante no es esa mera prestación de servicios sino un verdadero cultivo en común, una gestión en común de la explotación, y que trataremos en un apartado aparte. En este último caso, y por último, cabe una sección de cultivo en común en el que el objetivo estratégico pasa no sólo por una mera gestión, conservativa, podríamos decir, de la finca, sino que incluya mejoras en la explotación.

En este trabajo se analiza, en ese marco del estudio de los modelos que producción directa, tanto la creación de secciones de cultivo como la sección de explotación.

### 2.2. Concepto de sección

Antes de entrar a analizar el modelo de constitución de una sección de cultivo, debe recordarse que cuando hablamos de constitución de secciones<sup>9</sup> hay que tener en cuenta **algunas consideraciones comunes** que derivan de la regulación tanto estatal como autonómica, aunque pueda haber ciertas diferencias entre las distintas normas:

- > En cuanto al **concepto**, las secciones pueden definirse como un elemento funcional en el seno de la cooperativa que, sin llegar a tener personalidad jurídica propia o independiente de la cooperativa, es gestionada separadamente. En definitiva, por tanto, las secciones son unidades organizativas internas de la cooperativa, con autonomía de gestión y contabilidad separada, sin perjuicio de la responsabilidad general y unitaria de la cooperativa.
- > Está compuesta por la **agrupación voluntaria de los socios de la cooperativa**, en virtud del principio cooperativo de adhesión voluntaria y abierta.

---

<sup>9</sup> Sobre la regulación de las secciones ver entre otros, GADEA SOLER, E., “Las secciones de las cooperativas”, en *Cooperativas agrarias y sociedades agrarias de transformación* / VARGAS VASSEROT, C. (Coord.), Juana Pulgar Ezquerro, 2006, pp. 605-630.

- > Para que nazca la sección, los **Estatutos de la cooperativa** deben contemplar la creación de la misma.
- > En la medida en que la constitución de la sección tiene por objeto la realización de una actividad comprendida en el **objeto social de la cooperativa**, de pretenderse crear una sección que no estuviese comprendida, debería procederse previamente a modificar el objeto social.
- > La sección funciona a través de dos **órganos**: la asamblea de socios de la sección y el Consejo Rector de la cooperativa, aunque puede delegar en una comisión ejecutiva, en el director de la cooperativa o en caso de ser designado, en el director o apoderado de la sección.
- > Tienen **autonomía de gestión**.
- > Las secciones llevarán una **contabilidad independiente**, aunque debe recordarse que no se crea un **patrimonio de responsabilidad** distinto del de la propia cooperativa. En este sentido, la mención en la Ley estatal y en las leyes autonómicas de la responsabilidad en primer lugar del patrimonio formado por las aportaciones a la sección, no opera como una limitación de responsabilidad sino de una prelación de responsabilidad que tiene eficacia interna, vinculando a los socios y a la cooperativa, pero no a los terceros que contratan con ésta. Salvo que se comprometan los terceros expresamente a perseguir en primer lugar los bienes afectos a esa sección, como ocurre con la previsión de la LCCV, cuando establece en su artículo 8.6 que del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la actividad de la sección responderán, en primer lugar, las aportaciones hechas o prometidas y las garantías prestadas por los socios integrados en la sección. Esta condición constará necesariamente en los contratos celebrados con terceros, consintiendo éstos en no perseguir directa o inmediatamente los demás bienes de la cooperativa, bajo la responsabilidad de los que hayan contratado en representación de la cooperativa.

Así, de constar en los contratos celebrados con terceros el consentimiento de éstos de no perseguir directa o indirectamente los demás bienes de la cooperativa, el patrimonio ajeno al formado por la sección no respondería. Siempre que se trate de terceros a los que las leyes permitan renunciar a derechos, es decir: ni consumidores ni acreedores públicos, ni laborales ni extracontractuales. La no constancia de esta voluntad de no perseguir directa o indirectamente los demás bienes de las cooperativas da lugar además a responsabilidad de los que hayan contratado en representación de la cooperativa. En este caso, de no constancia en los contratos de esa voluntad de los terceros, de las obligaciones de la sección responderá de manera subsidiaria el resto de bienes de la cooperativa, pudiendo la cooperativa reclamar a los que en su nombre han celebrado esos contratos omitiendo esa cláusula. Ahora bien, debe recordarse que en situación concursal, no pudiendo concursar la sección, concursa la cooperativa formando la masa activa todos los bienes y derechos de la misma, entre los que se encuentran los derechos sobre los bienes cedidos a la sección<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Como ya tuvimos ocasión de analizar en ALGUACIL MARÍ, P. /MOLINER BERTRÁN, V. / NAVARRO LÉRIDA, M<sup>ª</sup> S., *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de explotación comunitaria de la tierra, Cooperativas Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana*, 2020, esp. pp. 21 y 22. Sobre el tema ver entre otros trabajos, el de FAJARDO GARCÍA, G. "La masa activa y pasiva en el concurso de cooperativas", en *Estudios sobre la Ley concursal: libro homenaje a Manuel Olivencia*, Vol. 5, 2005 (Liquidación concursal, conclusión y reapertura del concurso, calificación del concurso, supuestos especiales), pp. 5235-5280; también DOMINGUEZ CABRERA, M<sup>ª</sup> P., "Responsabilidad patrimonial de las "secciones" de las cooperativas en proceso concursal", *Aranzadi Civil: Revista Doctrinal*, 2010, pp. 49-75

Señalados los elementos comunes de las secciones en este epígrafe se analiza el modelo que posibilita que la cooperativa, a través de la constitución de una sección ofrezca a los socios servicios para el manejo de su explotación. Es decir, hablaremos de “sección de cultivo” para referirnos a aquellas secciones a través de las cuales la cooperativa presta al socio (o, eventualmente, a terceros) servicios de gestión de la explotación, de la que sigue siendo titular el socio/dueño de los derechos de explotación.

### 2.3. Elementos del modelo y encuadre jurídico

El modelo basado en la constitución de una sección cultivo en común, más allá de coadyuvar a la lucha por el fortalecimiento del cooperativismo agrario y el abandono de tierras, presenta una serie de ventajas:

- > Para el propio socio de la cooperativa que mantiene la titularidad de la explotación, percibiendo una renta adecuada, variable en función del rendimiento de dicha explotación.
- > Para la cooperativa, porque le permite asegurar su competitividad, realizando una planificación productiva, introduciendo en su caso cambios varietales y manteniendo su estructura de costes.

Antes de establecer las características, fortalezas o debilidades de este modelo, es interesante señalar que el mismo enlaza con la tendencia actual a la externalización de servicios y al fenómeno de la cada vez más generalizada agricultura a tiempo parcial, derivada de la falta de relevo generacional, con la creciente desaparición del agricultor profesional. En un contexto de menor interés de los jóvenes por la agricultura se hace necesario caminar hacia un modelo de organización en red, donde la propia cooperativa organiza la gestión y las tareas de la finca del socio. Las cooperativas así, a través de sus secciones de cultivo contribuyen a hacer frente a las dificultades inherentes a conformar explotaciones de cierto tamaño en un contexto minifundista<sup>11</sup>.

Se busca, en fin, el desarrollo de la actividad de cultivo en común de las parcelas de sus socios, fomentando la mejora de competitividad de sus explotaciones agrarias, mediante la gestión unitaria de mayores superficies y la aplicación de las economías de escala para garantizar la eficiencia económica de las mismas.

Ahora bien, la externalización de los servicios y esa búsqueda de economías de escala puede encajarse no sólo en el modelo que aquí se comenta, de constitución de una sección de cultivo o servicios, sino que la prestación de esos servicios puede hacerse también a través de sociedades y empresas, lo que llevaría a otra realidad que se analiza más adelante, y en el que pueden aflorar cuestiones relacionadas con los grupos de sociedades.

Entre los elementos de este modelo pueden destacarse.

- > **No existe cesión de la titularidad de la explotación.** Así desde el punto de vista de la protección, no hay razones para la pérdida de esa protección en la medida en que

<sup>11</sup> En palabras de GALLEGO BONO, J. “La agricultura a tiempo parcial y la externalización de servicios agrarios como vehículo del cambio estructural” en *Revista española de estudios agrosociales y pesqueros*, ISSN 1575-1198, nº 225, 2010, pp. 13-45, p. 19.

la cooperativa agroalimentaria con sección de cultivo, sigue siendo una cooperativa agroalimentaria, en cuyo objeto social se puede incardinar sin problemas la función de la sección de cultivo, y los socios, insistimos, siguen siendo los titulares de la explotación<sup>12</sup>.

- > La sección está abierta a **cualquiera de los socios de la cooperativa**, pudiendo exigir su pertenencia a la organización de productores.
- > La cooperativa con sección de cultivo y/o servicios realiza la **gestión de la explotación con prestación de servicios**.
- > La gestión se lleva a cabo en el marco de un plan estratégico de la cooperativa. La elección de los cultivos e inversiones a realizar se realizarán desde el servicio técnico.
- > La sección de cultivo, deslindada por tanto conceptualmente de la mera prestación de servicios aislados, se basa en la cesión por parte de los socios a la cooperativa de la gestión. Ahora bien, quizá habría que entender el **título jurídico que permite el funcionamiento y los objetivos de la propia sección de cultivo**. Es cierto que al hablar de secciones estamos en el ámbito de la **relación cooperativizada** y por tanto, las condiciones de esa "cesión" para poder llevar a cabo el cultivo en común se establecerá según los criterios de calificación y valoración de las parcelas y de la situación de los socios, desde la dirección técnica que se ha mencionado, y por tanto, con criterios derivados de los estatutos y el reglamento de la sección y acuerdos sociales toda vez que estamos ante una relación societaria. Ahora bien, no es menos cierto que en algunos modelos de constitución de una sección de cultivo se mencionan concretos tipos contractuales sobre los que se construye el funcionamiento de la sección.

En este sentido, por tanto, y en línea con lo que se ha analizado antes al hablar de los modelos de cesión, habría que estar a la naturaleza jurídica de ese "contrato" que aflora la relación cooperativizada y establece los detalles de las obligaciones del socio y de la cooperativa, sin perjuicio, como hemos dicho también, que será el propio reglamento de la sección y los estatutos los que lo perfilen.

Así, siguiendo con la división que hemos avanzado en este modelo, ese negocio jurídico podría encajar en distintos esquemas dependiendo de si estamos hablando de una sección de cultivo "conservativo" o si estamos hablando de un cultivo en común sobre la base de un plan estratégico que incluye mejoras en las fincas. En este sentido, lo más importante es entender que desde el punto de vista jurídico en este modelo de creación de sección de cultivo no hay cesión de la explotación sino únicamente de la gestión de la misma.

Así, quizá aquí podrían tomarse en consideración algunos esquemas contractuales. A modo de ejemplo, podría tomarse en consideración como instrumento para que la cooperativa lleve a cabo su objeto de gestión el mandato, regulado en los artículos 1709 y ss CC, que lo define como aquel contrato por el que se obliga una persona a prestar algún servicio o hacer

12 ALGUACIL MARI, P., "Tratamiento fiscal de las iniciativas de gestión en común de cooperativas agroalimentarias" en ALGUACIL MARI, P. (Coor.). *Informe sobre la ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana: su impacto en cooperativas agroalimentarias*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2019, pp. 68 y ss., esp. pp. 70 y ss.

alguna cosa, por cuenta o encargo de otra. La sociedad cooperativa sería así la mandataria, y se obligaría a gestionar o explotar en común, incluyendo una cláusula condicional en el contrato: la mandataria - a la que se le ha mandado modernizar la explotación en los términos que se digan- sólo recibe la remuneración si el terreno da beneficios. Entraríamos en el ámbito del mandato con provisión de fondos, recogido en el art. 1728 CC. En este sentido, en cuanto a las inversiones necesarias para la ejecución del mandato: si el mandatario las hubiese anticipado, debe reembolsarlas el mandante, aunque el negocio no hubiera salido bien. En nuestro análisis, por tanto, aunque no haya beneficios en la explotación mejorada.

Por último, y sin perjuicio de que el encaje nos parece más complicado, en algún supuesto, en el marco de las secciones de cultivo se habla de contrato de usufructo.

En la regulación del contrato el art. 487 señala que *El usufructuario podrá hacer en los bienes objeto del usufructo las mejoras útiles o de recreo que tuviere por conveniente, con tal que no altere su forma y sustancia; pero no tendrá por ello derecho a indemnización. Podrá, no obstante, retirar dichas mejoras, si fuere posible hacerlo sin detrimento de los bienes.* Por tanto, podría pensarse, en el modelo de sección de cultivo "conservativa" en una suerte de usufructo a favor de la cooperativa, tomando en consideración este régimen aplicable a las hipotéticas mejoras.

Ahora bien, no es menos cierto como hemos visto, que puede pensarse en la constitución de una de sección de cultivo en el marco de un plan de gestión en común que incluya mejoras en las fincas. En este caso no hablaríamos de mejoras necesaria, que debe configurarse como gasto de conservación, sino de mejora útil o de recreo, que aumenta por tanto el valor de la finca.

- > De conformidad con los Estatutos y el reglamento de la sección se pueden habilitar **perfiles diferentes de socios**. Con relación al ámbito laboral, los socios productores que cedan sus tierras a la sección de cultivo podrían pasar a trabajar dentro de la sección dentro de la dinámica que marque el servicio técnico.
- > Puede pensarse en la llevanza de una **contabilidad individualizada de cada parcela**, teniendo en cuenta, no obstante, el principio de gestión autónoma de la sección.
- > Por lo que respecta a la posibilidad de establecer algún tipo de **cláusula penal** por la salida del socio de la sección, hay que tener en cuenta que al estar este modelo incluido precisamente en el de la constitución de una sección, hay que tomar en consideración el régimen de derechos y deberes de los socios. Así, estos se corresponden con los contenidos en los Estatutos sociales para el común de los socios de la cooperativa. Ahora bien, con independencia del período mínimo fijado en los estatutos, **el socio de la sección de cultivo dadas sus particularidades, tiene el deber de permanecer en la misma**, con carácter obligatorio, durante un período mínimo que se haya establecido, y que como hemos visto constaría en el negocio jurídico que se establezca.



## 2.4. Régimen fiscal

Como hemos indicado, hablaremos de “sección de cultivo” para referirnos a aquellas secciones a través de las cuales la cooperativa presta al socio (o, eventualmente, a terceros) servicios de gestión de la explotación, de la que sigue siendo titular el socio/dueño de los derechos de explotación. Esta actividad de la cooperativa plantea las siguientes cuestiones en el ámbito fiscal<sup>13</sup>:

### > Protección fiscal

En cuanto a la protección fiscal de una cooperativa que tuviera una sección de este tipo, no hay nada que señalar en cuanto a la protección fiscal general, ya que no parece que exista ningún problema para que la cooperativa con una sección de cultivo disfrute de la misma. En el art. 13 de la ley 20/1990 no hay ninguna causa de pérdida de la condición de protegida en la que incurran estas cooperativas intrínsecamente por razón de esta actividad.

En relación con la protección fiscal especial, varios son los requisitos que exige el art. 9 de la Ley 20/1990 que podrían verse afectados:

En primer lugar, que se trate de una “Cooperativa agroalimentaria”, lo que requiere que pueda encuadrarse en lo que considera tal su ley reguladora.

En principio, la cooperativa que tiene una sección de cultivo con gestión en común, si los socios son titulares de explotaciones agrícolas, se considerará cooperativa agroalimentaria según las distintas leyes cooperativas, estatal y autonómicas.

Por su parte, en cuanto a la condición de los **socios**, la ley 20/1990 (art. 9.1) establece que las cooperativas agroalimentarias especialmente protegidas deberían asociar a “...titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la Cooperativa.”

Este requisito se cumpliría, en la medida en que los socios seguirían siendo titulares de las explotaciones.

### > Tratamiento en la imposición directa (IS/IRPF)

Si los socios siguen siendo titulares de la explotación, la cooperativa podría estar realizando, respecto de los socios afectados por la sección, dos actividades:

- > Comercialización de los productos agrarios
- > Gestión (gerencia) de la explotación, con prestación de servicios para dicha explotación.

En el caso de que la configuración de la sección estableciera los parámetros de la gestión por parte de la cooperativa, no parece que hubiera que acudir a una figura contractual adicional para regular la relación entre la cooperativa y el socio.

<sup>13</sup> Véase el trabajo ya citado de la Cátedra de cooperativas agroalimentarias “Informe sobre la ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana: su impacto en cooperativas agroalimentarias”, pp. 70 y ss, que puede consultarse gratuitamente en el siguiente enlace: <chrome-extension://efaidnbnmnncbjpcglclefindmkaj/https://www.uv.es/catedrae/novetats/2019/11-01-informe-lea/informe-lea.pdf>

En la imposición directa, el tratamiento debería ser el mismo que en una cooperativa “normal”, en la medida en que lo único que incluye es una mayor intensidad en la prestación de servicios agrarios, incluyendo en su caso la gerencia de la explotación, que pasarían a ser, bien una prestación en sí misma, o un componente de los costes repercutidos al socio al liquidar el “valor neto de realización”.

Se podrían plantear cuestiones respecto de la valoración, pero en todo caso, se aplicaría el art. 15 de la ley 20/1990, con lo que el valor a efectos del retorno obtenido por el socio para su imputación en la base imponible del IRPF sería el efectivamente obtenido, una vez deducido el coste de los servicios de gestión, y se calificarían de rendimientos de actividades económicas (art. 36 ley IRPF).

### > **Tratamiento a efectos del IVA**

Depende de cómo se configuren los Estatutos en la regulación de la sección, el tratamiento en IVA puede ser diferente, ya que caben dos posibilidades:

- > La cooperativa factura por sus servicios separadamente respecto de la liquidación del producto comercializado del socio,
- > La cooperativa liquida al socio el importe del producto comercializado descontando los gastos generados para su producción (esto es, la gestión de la explotación), de la misma forma que lo hace con la transformación, depósito y comercialización.

La DGT en algunos casos, ha considerado que se trataba de una única operación compleja (gastos asociados a la operación de comercialización), y por tanto, el régimen era el de la entrega de los productos agrarios del socio a la cooperativa. Y así, en la Consulta V0474-09 sobre una cooperativa vitivinícola, llega a la conclusión de que la base de la compensación a realizar al socio (REAGP) debe ser el precio pagado finalmente.

Ahora bien, en el caso de una cooperativa que establecía cada una de las actividades por separado en los Estatutos, y que facturaba separadamente, la DGT consideró bien hecha la facturación separada, lo que implicaba:

- > La cooperativa compensaba al socio al 12% por la entrega del producto agrario (en este caso, también maíz) (art. 130.Tres 1º LIVA), ya que el socio estaba en el REAGP.
- > La cooperativa repercutía al socio al 10 % el importe del servicio de secado de dicho maíz, aplicando el artículo 91, apartado uno.2, número 3º de la Ley 37/1992, que establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, entre otras, a las siguientes prestaciones de servicios:

“3º. Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.”.

Así también en la consulta V2180-14, si bien en este caso la DGT se pronuncia sobre la base de que la cooperativa ha separado ambas actividades. Esto se ve particularmente claro en la Consulta V2471-10, de 17 de noviembre de 2010, en que el consultante es titular de un olivar, socio de una cooperativa que le abona la aceituna entregada, pero también le entrega aceite para consumo.

Por lo tanto, parece depender de la forma en que se articule en los Estatutos, si como prestación accesoria a la comercialización, o independiente de ésta, aunque es muy habitual facturar por separado la prestación de servicios.

¿Cuál será la base de la compensación IVA? Intentaremos una aproximación breve al tema:

- 1) Todas las consultas de la DGT sobre casos similares hacen referencia al precio de venta de las entregas como base para la compensación, no al precio pagado finalmente por la cooperativa (que sería resultado de descontar el importe de los servicios prestados), incluso la V0474-09. Así, en el caso de aquellas relativas al maíz, separa el precio del servicio de secado (al 10%) y el precio de las entregas de maíz (compensación al 12%).
- 2) En el caso del maíz, vino y situaciones similares, los servicios que presta la cooperativa podrían descontarse del precio de las entregas (forzando un poco las normas de facturación) si habláramos de socios en régimen general, pero es mucho más complicado que pueda hacerse para socios en REAGP.

Por lo tanto, en el caso de comercialización + gestión, la DGT, en materia de IVA, parece considerar que son dos servicios diferentes y el tratamiento debería ser éste:

- > servicio de gestión al 10%, facturado por la cooperativa al socio,
- > y precio de las entregas de productos naturales para la comercialización como base de cálculo para la compensación.

## **2.5. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social**

De estar prevista en los estatutos sociales de la cooperativa y constituirse una sección de cultivo para una gestión en común de las explotaciones agrarias, la sociedad cooperativa debe tener en cuenta que si el socio titular de la finca se integra en la sección de cultivo, desempeñando actividades agrarias deberá ser contratado laboralmente por la cooperativa o adquirir la condición de socio de trabajo, si esta posibilidad está prevista en los estatutos sociales.

En cambio, si la cooperativa opta por ofrecer a los socios que lo deseen la posibilidad de contratar servicios parciales o integrales para gestionar su explotación, la sección de cultivo deberá contar con trabajadores propios con contratos indefinidos ordinarios o fijos-discontinuos para prestar tales servicios. Ahora bien, dichos servicios deberán prestarse

bajo la dirección y supervisión de la sociedad cooperativa, no limitándose ésta a aportar mano de obra para dichas tareas y sin destinar a la explotación agraria una organización empresarial -medios materiales y organizativos propios- completa, pues podría calificarse este negocio jurídico de cesión ilegal de trabajadores, lo que determinará la responsabilidad conjunta de cooperativa –cedente- y del socio titular de la explotación –cesionario- que ha contratado los servicios de aquélla, respecto de las obligaciones laborales contraídas con los trabajadores y con la Seguridad Social, además de otras responsabilidades que quepa exigir como las administrativas y penales.

Si el socio cedente cede a la cooperativa la explotación de las parcelas, pero manteniendo su propiedad, contando el propietario con personal que llevaba a cabo la explotación de las tierras cedidas, se producirá un fenómeno de sucesión empresarial, de modo que las relaciones laborales existentes no se extinguirían por la sucesión, quedando la cooperativa cesionaria subrogada en los derechos y obligaciones laborales y de Seguridad Social del titular de la explotación agraria -anterior empleador-. Además, la cooperativa adquirirá una responsabilidad solidaria junto al socio o tercero cedente de las tierras respecto de las obligaciones laborales y de Seguridad Social pendientes previas a la cesión, que alcanzaría a las deudas posteriores en caso de que la cesión fuese declarada delito.

Por último, puede resultar problemático el encuadramiento en el sistema de Seguridad Social de los trabajadores que realicen labores agrarias, habida cuenta que el alta en el Sistema Especial de Trabajadores Agrarios por Cuenta Ajena del Régimen General (SEARG) requiere que las “labores agrarias” recaigan, única y exclusivamente, sobre frutos y productos obtenidos directamente en las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, cuyos titulares realicen las operaciones indicadas, individualmente o en común, mediante cualquier clase de agrupación. De no cumplirse este requisito, el alta de los trabajadores por cuenta ajena deberá llevarse a cabo en el Régimen General de la Seguridad Social (RGSS).

## > 3. PRODUCCIÓN DIRECTA A TRAVÉS DE INSTRUMENTOS DE CESIÓN

La incorporación de la producción directa por parte de las cooperativas se ha convertido en un mecanismo de búsqueda de rentabilidad de las explotaciones. Lo primero que quiere destacarse es que este modelo de gestión de fincas adquiridas o arrendadas a socios o no socios en muchas ocasiones pueden entenderse incluidas en el marco de iniciativas de gestión en común, a través de creación de secciones de cultivo o explotación en común, o un incluso, de creación de cooperativas de explotación comunitaria. Por lo que, desde el punto de vista de análisis, el modelo de producción directa analizado en este apartado se ciñe a la posibilidad de que la cooperativa se haga con más hectáreas y las gestione de manera directa.

Dentro de este modelo podemos encontrar dos submodelos: cesión parcela a parcela o bien cesión con agrupación de parcelas (“gestión en común”).

### 3.1. Cesión parcela a parcela

En el primer modelo de cesión parcela a parcela se parte de una realidad: a pesar de no haber relevo generacional el apego a la tierra hace que no se vendan parcelas. Muchas de esas tierras son tierras con poco valor. Así, lo que se propone a socios (o también terceros) es un contrato de cesión con una duración amplia, plazo durante el que la cooperativa explota directamente la tierra.

Los elementos del modelo influyen en la posible calificación jurídica del negocio de cesión que hay en su base.

#### 3.1.1. Elementos del modelo

- > Si el **cedente es socio** de la cooperativa, no necesariamente dejaría de ser socio. Ahora bien, podría pasar a tener una condición de socio diferentes. En efecto, como ha señalado la doctrina, aunque el trato igualitario a los socios es una característica consustancial al cooperativismo, los derechos y las obligaciones de los socios de las cooperativas no van a ser siempre los mismos, sino que dependerán del tipo de socio que se trate. En este punto ha habido poca uniformidad entre las leyes cooperativas españolas no sólo a la hora de regular las distintas tipologías de socios distintos a los ordinarios (comunes o cooperadores), tanto en las denominaciones utilizadas (colaboradores, asociados, inversores, inactivos, de servicios, etc.), como por el contenido de sus diferentes estatus jurídicos, sino también la posición jurídica de los socios que, por diferentes razones, han dejado de desarrollar la actividad cooperativizada pero que siguen ligados a la cooperativa como socios, lo que varias leyes cooperativas denominan socios inactivos cuando el cese es permanente o en excedencia, cuando este cese es temporal<sup>14</sup>. Por tanto, podría pensarse en ese socio cedente tanto en como socio cooperador como en un socio inactivo o, dependiendo de si participa o no en actividades complementarias, en socio colaborador.

<sup>14</sup> En palabras de VARGAS VASSEROT, C. /SACRISTÁN BERGIA, F./ CANO ORTEGA, C. en ALGUACIL MARÍ, P. / ROJAS PACHECO, T. (Coor.) *El régimen jurídico de las cooperativas agroalimentarias en la Ley 27/1999. Cuestiones de debate y propuestas de mejora*, Cooperativas agroalimentarias de España, 2021, pp. 106 y ss.

- > La cesión se hace para un **periodo de tiempo lo suficientemente amplio como para poder amortizar los gastos realizados para la mejora/puesta en funcionamiento**. Lo que se busca es devolver al socio si así lo desea, el campo transformado con la obligación de aportar esos kilos durante el periodo de la cesión. Ahora bien, los cedentes pueden recuperar su tierra antes. Para evitar que algún cedente buscase financiar la mejora de la explotación “gratuitamente”, se puede establecer una suerte de **cláusula penal**, y utilizando el montante de “inversión” calcular dicha sanción por romper contrato. Esta idea no obstante debe relacionarse con la naturaleza jurídica del negocio en sí, como veremos. Es decir, por más que insistimos en que el concepto utilizado será en genérico el de “contrato de cesión” habría que ver si en esta fase de la relación entre el cedente y la cooperativa se asimilaría esta cesión más a un tipo de contrato u otro, por ejemplo, al préstamo parciario <sup>15</sup>. Incluso, más allá de la caracterización de este porcentaje como cláusula penal, se podría acudir a la buena fe contractual en caso de esa voluntad de “aprovechamiento de la financiación”.
  - > Debe tenerse en cuenta que pasan unos años hasta que hay producción. Hasta ese momento, la parcela con sus mejoras podría considerarse para la cooperativa como **inmovilizado de puesta en marcha**.
  - > **Amortizada la deuda**, podría pensarse en ofrecer dos **posibilidades al socio cedente en función del “riesgo”** que el socio quiera asumir: Si el socio no quiere asumir riesgos derivados de la explotación, el reparto de beneficios se hace 50/50 (u otro porcentaje). Si el socio quiere el 100% de los beneficios, participará de los años que haya beneficios y los años que haya pérdidas. En esta segunda opción el socio “recupera” la explotación. Aquí de nuevo llamamos la atención sobre la necesidad de entender bien la naturaleza jurídica del contrato de cesión y si esa “comunidad de pérdidas y ganancias” haría aflorar, en esta segunda etapa de la relación una suerte de cuentas en participación. Esta idea de comunidad es importante, en la medida en que, en este modelo, y sobre la base del principio democrático, la planificación de la mejora, de la inversión... se hace por la cooperativa, pero consultando al cedente.
  - > Por lo que respecta a quién realiza la explotación, en este modelo podría pensarse en una **explotación directa por parte de la cooperativa con sus trabajadores**. Ahora bien, en el supuesto de escasez de trabajadores de la propia cooperativa habría que pensar en la necesidad de acudir a empresas de servicio, lo que haría que el modelo tuviese otra problemática, más relacionada con puntos que trataremos más adelante.
- También podría pensarse en que la explotación la lleven a cabo los demás socios, pero en este caso, estaríamos hablando de otro modelo que analizamos en líneas posteriores.
- > Se hace un contrato por cada parcela. Se puede llevar una **contabilidad individualizada, analítica**. No hay ninguna sección específica.

---

<sup>15</sup> Entendido como un contrato mixto, que tiene como base el préstamo (art. 1750, 1753 CC), al que se le añade un pacto parciario, y cuya posibilidad y validez queda garantizada por el principio de autonomía de la voluntad (art. 1255 CC). El pacto parciario consiste en el acuerdo entre el prestatario y el prestamista para que la remuneración a percibir por éste consista en una parte de la ganancia que aquél obtenga mediante la operación financiada.

- > Con relación al **contagio hipotético del riesgo** de este “préstamo- inversión” a la cooperativa en general, dado que no hay sección, para evitar que el resto de socios no cedentes tuviesen reticencias a la implantación de este modelo podría pensarse en la creación de una reserva voluntaria con un porcentaje del beneficio. El riesgo es controlado, porque en el modelo las parcelas cedidas no constituyen un porcentaje elevado de la producción gestionada por la cooperativa. Esto plantea quizá cuestiones relacionadas con la diligencia del Consejo Rector. En cualquier caso, hay que recordar que las actuaciones que se lleven a cabo estarán enmarcadas en un plan estratégico y de negocio.

Estos elementos del modelo, el diseño concreto de las relaciones, en cuanto pueden ser diversas, llevan, como hemos indicado, a poder asimilar el negocio de cesión que hay en la base a diferentes figuras.

### 3.1.2. Posible calificación jurídica del negocio de cesión

Sin entrar a debatir si esta cesión se incardina en la categoría vaga de los contratos agrarios, en relación instrumental con la empresa agraria, lo que debe recordarse es que la calificación jurídica (mercantil/civil/tributaria) de esa cesión, debe hacerse tomando en consideración los diferentes aspectos que se han señalado, a saber:

- > Periodo temporal de la cesión.
- > Amortización de los gastos de mejora realizados, en su caso. Se plantea el problema de qué debe calificarse como mejora -aliud pro alio-, esto es, si lo que el socio o tercero recibe tras el periodo del contrato es un bien “diferente” al cedido, dadas las mejoras hechas.
- > Obligaciones de las partes: remuneración de los socios y rendimiento obtenido por la cooperativa.
- > Derecho del cedente a recuperar la explotación y efectos de su retirada antes del plazo (cláusula penal).

La interacción de estos ítems lleva a defender que el instrumento jurídico (contractual) que puede darse es variado. Por tanto, ese negocio de cesión para que la cooperativa explote puede tener diferente naturaleza, pudiendo señalar entre otras: Arrendamiento, préstamo parciario, cuentas en participación, aportación a sociedad<sup>16</sup>. Dejamos al margen en este punto esta última opción de aportación a sociedad, sobre lo que se volverá en líneas posteriores.

#### > Arrendamiento

Queremos por tanto insistir aquí en que el negocio jurídico de cesión que posibilita el modelo que analizamos en este apartado puede asimilarse en primer lugar al **arrendamiento**. La cooperativa por tanto sería arrendatario. El régimen a tomar en consideración sería el de los arrendamientos rústicos: contrato mediante el cual se cede temporalmente una o varias fincas, o parte de ellas para su aprovechamiento

<sup>16</sup> Un análisis detallado de los instrumentos jurídico que permiten la cesión puede verse en nuestro trabajo: NAVARRO LÉRIDA, M<sup>a</sup> S., "Las cooperativas agroalimentarias como iniciativas de gestión en común de la LEA", en ALGUACIL MARÍ, P. (Coor.). *Informe sobre la ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana: su impacto en cooperativas agroalimentarias*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2019, pp 44 y ss esp. pp.56 y ss.

agrícola, ganadero o forestal a cambio de un precio o renta. Estará sujeto a lo acordado por las partes y la LAR, supletoriamente el CC y los usos y costumbres aplicables.

En cuanto a las obligaciones de las partes, y más allá de las cuestiones que específicamente se contienen en la regulación de los arrendamientos rústicos (derecho de tanteo y retracto...), la cuestión más relevante tiene que ver con la retribución. Si la finca cedida es una explotación y no una mera tierra abandonada o baldía podría considerarse un arrendamiento de empresa. Así el arrendamiento de explotación podría asimilarse analógicamente al de establecimiento o arrendamiento industrial. Podría pensarse en la existencia de un derecho – que no deber- del arrendatario (la cooperativa) a mejorar. En este sentido podría plantearse la eventual exoneración del pago arrendaticio por la cooperativa hasta la amortización de las mejoras. Podría aplicarse por analogía la figura del arrendamiento *ad meliorandum*. Con este término se conocen los arrendamientos cuya característica principal es el pacto mediante el cual el arrendatario asume, como obligación principal, la de mejorar o acondicionar el bien arrendado, sustituyendo total o parcialmente el precio o la renta por esta obligación, con el compromiso de que, al finalizar el contrato, las obras quedarán en propiedad del arrendador, sin indemnización alguna a su cargo. En este tipo de contrato, el concepto de mejora hace referencia a una actividad realizada en interés propio, por la que una persona realiza un gasto, sobre cosa ajena (como sería en nuestro caso) con la finalidad de que su valor resulte aumentado de forma permanente. En este contrato, reconocido en el art. 21 LAR, la diferencia entre propiedad y posesión es muy relevante en la medida en que las mejoras realizadas por el arrendatario pueden afectar al estado posesorio.

De considerar así el contrato que posibilita a la cooperativa en este primer modelo a llevar a cabo su objeto, como arrendatario, debería quedar muy claro en el mismo, qué “mejoras” son las que se harán, calificando de manera muy detallada que son mejoras obligadas por el contrato, por contraposición a las mejoras facultativas que puedan hacerse. Esa cuestión es delicada y complicada, toda vez que el propio objeto del contrato de arrendamiento *ad meliorandum* es revalorizar, no en vano, en este tipo de contrato, el proyecto de obras, consensuado por las partes, es parte del contrato de arrendamiento, normalmente como anexo. En este sentido en nuestro caso es claro que se da ese pacto pudiendo afirmarse por tanto que quizá lo que se produce es la sustitución de la renta por introducción de las mejoras (*facere vs dare*). Entendemos por otra parte que en nuestro análisis, por más que pudiese acudir al régimen del arrendamiento *ad meliorandum* no entrarían en juego otras implicaciones tradicionalmente ligadas a este tipo de contratos, por ejemplo, el derecho de retención (*ius retentionis*) por remisión al régimen del poseedor de buena fe del CC (que reconoce la obligación por parte del propietario, al pago de gastos por mejoras que haya hecho el poseedor de buena fe) porque al arrendatario de explotación agrícola o finca, no es poseedor de buena fe (tampoco es que sea poseedor de mala fe) es sólo que sabe que está mejorando un bien ajeno.

En definitiva, la cooperativa mejora una explotación ajena. Cuestión importante también es la relacionada con la deuda por la mejora, y el debate sobre si la misma es deuda nominal o deuda de valor. En el ámbito de nuestro estudio, si en el diseño del contrato de arrendamiento, sea este *ad meliorandum*, la valoración de esas mejoras obligadas por contrato, que eximen del pago del canon arrendaticio a la cooperativa o SL, toman como referencia el nominal de la mejora o el valor del bien mejorado.



## > Préstamo parciario

En segundo lugar, podríamos asimilar el negocio de cesión en este primer modelo a un **préstamo parciario**, en el que late una mínima promoción del interés común: que la cooperativa realice las mejoras (inversiones) que el cedente no puede hacer. La cuestión en este punto es si ese negocio de cesión sería un contrato de préstamo

Pues bien, cuando el prestatario y el prestamista acuerdan que la retribución a percibir por éste consista en una parte de la ganancia que aquél obtenga mediante la operación financiada, nos encontramos ante un negocio parciario del que se discute si sigue mereciendo la denominación de préstamo, si se convierte en un contrato de cuentas en participación o en un contrato atípico a caballo entre éstas y aquél. De calificar de préstamo parciario<sup>17</sup> el instrumento para ordenar las obligaciones de las partes en una hipotética cesión en el marco de este modelo de gestión, estaríamos en el marco de un contrato sinalagmático. La doctrina mercantil explica el préstamo parciario como un contrato mixto, que tiene como base el préstamo (art. 1750, 1753 CC), al que se le añade un pacto parciario, y cuya posibilidad y validez queda garantizada por el principio de autonomía de la voluntad (art. 1255 CC). El pacto parciario consiste en el acuerdo entre el prestatario y el prestamista para que la remuneración a percibir por éste consista en una parte de la ganancia que aquél obtenga mediante la operación financiada.

No hay por tanto en principio, participación en pérdidas por parte del prestamista – de manera tal que, en nuestro caso, la cooperativa no daría retorno al agricultor hasta la amortización de la inversión, y se habla de retorno si, en línea con lo dicho se entiende relación cooperativizada la entablada a raíz de la cesión-, en el que además cabría posibilidad de desistimiento unilateral (con cláusula penal), resolviéndose así el contrato. Es cierto, que nada impediría, en el diseño que en su caso se hiciese de este contrato, la participación en pérdidas de la cooperativa (que adelanta la inversión en los términos vistos y arriesga así el capital prestado), cuestión diferente es si ese diseño acercaría el préstamo parciario al ámbito asociativo, al de las cuentas en participación.

## > Cuentas en participación

Entrando en el análisis de las **cuentas en participación** como instrumento jurídico que está en la base de la cesión en este primer modelo, debe recordarse que este contrato consagra el nacimiento de un tipo de sociedad interna. Regulado en el art. 239 y ss. Ccom., en virtud de este contrato un sujeto (el partícipe o *cuentalpartícipe*) se “interesa” en el negocio de otro (el gestor), le entrega una cantidad de dinero o unos bienes y recibe, a cambio, una parte de las ganancias del gestor.

Según se recoge en la Resolución de la Dirección General del Registro y el Notariado de 29 de junio de 2006, en virtud de este contrato uno de los contratantes (*cuentalpartícipe*) aporta bienes o derechos al otro (gestor), quien las hace suyas para dedicarlas a determinadas actividades empresariales o profesionales, que desarrollará en nombre propio, sin intervención alguna del aportante salvo en la percepción, en su caso, de las ganancias que se obtengan (cfr. artículos 239 a 243 del Código de Comercio).

17 BASOZABAL ARRUE, X, “Contrato parciario: Caracterización dogmática, legislación aplicable, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, ISSN-e 1698-739X, N.º. 1, 2005.

En nuestro análisis, las cuentas en participación implicarían que se crea una sociedad, interna, entre el cedente y la cooperativa y que ambas partes realizan una aportación a esa sociedad interna: el cedente la finca o explotación y la cooperativa la inversión para las mejoras. Lo que debería analizarse con más detalle es el esquema de funcionamiento de este contrato en el modelo que analizamos. Entendemos que podría pensarse que el socio o tercero aporta la explotación y participa en la ganancia obtenida por la mejora, hecha por la gestión, en nombre propio, por la cooperativa. A diferencia del préstamo parciario, no cabe desistimiento unilateral. Las cuentas en participación (que es una sociedad interna) se disuelven.

En este sentido la amortización anticipada es ajena a la figura de cuentas en participación, porque sin perjuicio de que vaya devengándose el derecho a participar en la ganancia según lo pactado (al final de cada ejercicio, por ejemplo), la recuperación de la aportación no se produce hasta la liquidación de la sociedad. No cabría, por tanto, retorno de la cesión. El *cuentapartícipe* (socio o tercero cedente) no podría recuperar el bien cedido hasta que se liquide la sociedad interna. No parece que esta figura de las cuentas en participación sea la que deba tomarse en consideración en este modelo de cesión si se pretende que el socio pueda recuperar la parcela en cualquier momento.

Para concluir con este modelo, nos parece adecuado para una cesión para arriendo a jóvenes o emprendedores.

En definitiva pues, este modelo de cesión implica considerar la figura del agricultor como un propietario que participa activamente en las decisiones.

## 3.2. Cesión por agrupación o gestión en común

En un segundo modelo se plantea esa gestión a través de la cesión por agrupación de parcelas o gestión en común. Aquí se da un elemento que no aparece en el modelo anterior, y es la gestión en común.

Se parte de una agrupación de tierras que la cooperativa va a gestionar de forma unitaria, implementando por tanto un plan que mejore las explotaciones, desde una perspectiva, como se ha dicho, de gestión en común.

### 3.2.1. Elementos del modelo

Entre los elementos de este modelo se repite lo dicho anteriormente en la medida en que hay una cesión. Por tanto, es ese negocio de cesión el elemento central, y cuya naturaleza jurídica, como hemos dicho, habrá que tener en cuenta en cuanto al diseño de las obligaciones de las partes, la amortización de inversión, la posible salida de los socios, etc.

En el marco de un análisis general de la realidad del cooperativismo agroalimentario en todo el territorio nacional, lo relevante es identificar los elementos de este modelo:

- > Hay una **pluralidad de cedentes**, con explotaciones de diferentes dimensión y características, pero cuya **gestión en común** permite maximizar beneficios y ahorra costes (implantación de sistemas de riego común,...)
- > La **explotación la hace la cooperativa**, estableciendo un sistema de reparto de **ingresos y gastos en proporción a la tierra aportada**.

- > No hay un solo contrato, sino que **el mismo contrato de cesión se replica** en cada una de las cesiones tomando en consideración las características de la explotación cedida y especificando que la explotación de hará en común. Son por **tanto contratos sinalmáticos, bilaterales, pero cuyo contenido es coordinado**. En este sentido la vinculación de cada cedente con el proyecto, si es que puede decirse así, deriva única y exclusivamente de su contrato de cesión. Por tanto, cualquiera de los cedentes puede desvincularse, aplicándose la correspondiente cláusula penal.
- > **No se constituye ninguna sección.**
- > **Los trabajadores son de la cooperativa.** Remitirnos a los que ya hemos dicho
- > Podría existir un sistema de **codecisión con los socios titulares de las parcelas**. Al igual que veíamos en el modelo anterior, a pesar de que es la cooperativa la que establece la estrategia, se puede consultar a los cedentes las acciones que se llevan a cabo. Este elemento es interesante. Es cierto que se incardina en la idea cooperativa de democracia, pero desde el punto de vista jurídico entra en relación como hemos dicho con el negocio que esté en la base de esa cesión. Quizá lo que deba enfatizarse aquí es que esa toma en consideración de la opinión de los cedentes no afectaría a la naturaleza jurídica del contrato que hay en la base, según hemos analizado. Se trataría así más bien de un ejemplo de buenas prácticas en el marco de este modelo de gestión.

### 3.2.2. Posible incardinación en iniciativas de gestión en común. Remisión

Este modelo de cesión por agrupación podría por último encajar en el concepto de iniciativa de gestión en común de la Ley de Estructuras Agrarias de la Comunidad Valenciana<sup>18</sup>. En este sentido, nos remitimos a los trabajos ya publicados sobre el tema<sup>19</sup>. No obstante baste recordar que entre los elementos que permitirían ese encaje deberían darse:

- 1º. Conjunto de personas físicas o jurídicas titulares de parcelas o de derechos de uso y aprovechamiento sobre las mismas, quedando descartada, por consiguiente, una iniciativa individual.
- 2º. Manifestación expresa de su voluntad – a través de la persona jurídica solicitante- de poner en marcha un plan de gestión en común. Las IGC pueden por lo demás, y en consonancia con este requisito, adoptar formas diversas, siendo así la propia cooperativa, u otra figura asociativa o una sección dentro de la cooperativa.
- 3º. Finalmente, contar con un plan de gestión en común, como se desprende del artículo 34 de la LEA, que añade valor al conjunto de parcelas y producciones afectadas. A su vez, debe tender a alguna de estas finalidades: - cultivo y la explotación en común, -

18 Nos remitimos de nuevo al trabajo sobre la LEA. De las reflexiones contenidas en el mismo, podríamos plantear la duda de si el modelo de cesión que se está analizando en este apartado podría definirse como IGC. En particular, la existencia de un plan de gestión en común o la declaración de voluntad de ser IGC. En la medida en que no se constituye una sección, podría pensarse que la propia cooperativa es una IGC pero es cierto que ese no es el espíritu de la norma: Desde el punto de vista legal, de conformidad con el art. 87.1.d) LCPV nada impide que la propia cooperativa lleve a cabo las actividades que la LEA reserva a la IGC. Lo que sí pensamos es que el amparo "estatutario" del objeto social - y legal según lo visto- de la cooperativa agroalimentaria no permite entender en el mismo la declaración de voluntad exigible en el LEA, no pudiendo como se ha indicado líneas antes, sin más, toda cooperativa agroalimentaria registrarse como IGC.

19 Vid. ALGUACIL MARÍ, P. /MOLINER BERTRÁN, V. / NAVARRO LÉRIDA, Mª S., *Guaf... cit.*

realización en común de actividades complementarias agrarias, - ayuda mutua entre explotaciones a través de la utilización de nuevas tecnologías, - uso en común racional de los medios para la realización de actividades agrarias y complementarias, - otro tipo de iniciativas innovadoras.

**En conclusión, este modelo busca fortalecer el rol de las cooperativas, proactivo, en la búsqueda de un plan estratégico**

En este segundo modelo pues, tanto en la modalidad de cesión individual como en el de cesión por agrupación, el elemento clave es la cesión, y eso delimita el posible encuadre jurídico del negocio que está en la base y debe modular las obligaciones de las partes. En caso de ausencia de cesión, como veremos a continuación, como puede darse en modelo en los que se opte porque la cooperativa sólo realice gestiones o cultivo, pero no explotación, el encuadre jurídico del instrumento que permite la actividad es diverso, pudiendo asimilarse al mandato o incluso a la aparcería.

De esta manera, a modo de esquema:

	Aparcería	Arrendamiento	Préstamo parciario	Cuentas en participación	Aportación	Mandato
Sin cesión	✓					✓
Con cesión		✓		✓	✓	
Con cesión explotación		✓	✓		✓	

**Fuente:** NAVARRO LÉRIDA, M<sup>a</sup> S., "Las cooperativas agroalimentarias como iniciativas de gestión en común de la LEA", en ALGUACIL MARÍ, P. (Coor.) Informe sobre la ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat valenciana: su impacto en cooperativas agroalimentarias, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2019, p. 62

**3.3. Tratamiento fiscal de las distintas posibilidades**

Para dilucidar el tratamiento fiscal, habría que determinar el título por el que la cooperativa adquiere la titularidad de la explotación, esto es, el concepto por el que se efectúa la cesión. Sin perjuicio de otras posibilidades, como hemos visto, podría reconducirse a alguno de los siguientes negocios (que nos parecen los más probables), dependiendo de cómo se configure la relación entre la cooperativa y el socio (o tercero) y las contraprestaciones recíprocas entre ambos:

- > arrendamiento de terreno,
- > arrendamiento de negocio,
- > aparcería,
- > cuentas en participación.

## a) El arrendamiento

A efectos de la Base imponible de la cooperativa, en su Impuesto sobre Sociedades, ambas posibilidades (tanto parcela a parcela o para agrupación) darán lugar a la consideración del pago al socio como un canon arrendaticio, y sería un gasto deducible (art. 18 Ley 20/1990) por el importe del precio efectivo pagado (art. 15.3 Ley 20/1990).

Ahora bien, a efectos del IRPF del socio, resulta determinante la calificación jurídica, ya que:

- > El arrendamiento de terreno (u operación asimilada) tributará como rendimiento de capital inmobiliario (art. 22 LIRPF), sin someterse a retención.
- > El arrendamiento de negocio, en cambio, se calificará como rendimiento de capital mobiliario (art. 25-4.c) LIRPF), con retención del 19%.

En efecto, si de la lectura de las cláusulas del contrato se deduce que lo que se arrienda es «una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas», estaremos ante un rendimiento del capital mobiliario, contemplado en el art. 25.4.c) LIRPF<sup>20</sup> (Res. DGT núm. V2510-15 de 05/08/2015 (JUR 2015, 240735), y Consulta vinculante núm. 1268/2012 de 13 junio (JUR 2012, 269527).

También resulta relevante la calificación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido:

### A. Arrendamiento de terreno rústico, con explotación activa previa al arrendamiento o no:

En la medida en que la entrega de la explotación a la cooperativa se fundamente en un contrato asimilable al arrendamiento de inmueble, se aplicará al caso la exención de IVA contenida en el art. 20. Uno.23<sup>º</sup> LIVA

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.”

Debe destacarse que la mención expresa que contiene el precepto a las construcciones de carácter agrario permite desechar cualquier duda acerca de si la exención alcanza a los arrendamientos de terrenos sobre los que va a desarrollarse una explotación agrícola, aunque sea una actividad empresarial, ya que si la exención comprende, como algo accesorio, el arrendamiento de las construcciones utilizadas en una explotación agraria es porque también alcanza a lo principal, que es el alquiler del terreno<sup>21</sup>.

20 Véase en este sentido, Res. DGT núm. V2197-10, de 04/10/2010 (JUR 2010, 394845) y núm. V0530-18 de 26/02/2018 (JUR 2018, 93113).

21 La duda podría plantearse porque los arrendamientos de terrenos no están exentos cuando sobre los mismos vaya a desarrollarse una actividad empresarial [letra b') del art. 20.Uno.23].

Por citar ejemplos de las Consultas de la DGT: en esta exención se incluyen, por ejemplo, el arrendamiento para su explotación agrícola de terrenos con viñas plantadas [JUR 2009, 367658]), los arrendamientos de pastos (JUR 2003,36282) y, en particular, el denominado contrato de «montanera», por el que se cede el aprovechamiento, para el ganado, del pasto de bellotas y otros frutos vegetales existentes en un terreno [JUR 2014, 20009], el arrendamiento de una finca rústica incluyendo los invernaderos, construcciones inmobiliarias para favorecer los cultivos de la explotación [JUR 2014, 43040], el arrendamiento de la parte de una finca para dedicarla al cultivo de olivar [JUR 2016, 16635] y la constitución del derecho de servidumbre de paso aéreo sobre un terreno, por lo que no tiene que repercutirse el IVA con ocasión de la constitución de este derecho [JUR 2014,267040].

Debe tenerse en cuenta que el titular de la finca, al no ser titular de la explotación, no podrá aplicarse el REAGP, ya se instrumente mediante un contrato de arrendamiento, aparcería, o similares.

## B. Arrendamiento de negocio:

Aquí hay que tener en cuenta que el principio es el contrario: salvo que el arrendamiento del terreno y sus edificaciones se separara del conjunto de la operación, no estaría exento, porque no se comprendería en la exención descrita.

Así lo ha señalado por la DGT: no está exento el arrendamiento de una finca rústica con todos los elementos necesarios para su explotación, dado que no se arrienda sólo una finca rústica, y estamos en presencia de un arrendamiento de industria o negocio [JUR 2009, 367787] y (JT 2015, 14) y (JT 2017, 673).

Con lo cual, cuando hay cesión de elementos para la explotación, distintos de las construcciones, se considera arrendamiento no exento. Sin embargo, no es fácil aplicar este criterio: resulta paradigmático de la dificultad de determinar uno y otro caso el supuesto resuelto en la Consulta V2343-18, de 20 de agosto, que remite a la doctrina vertida en CV0547-10 y V0792-11, y donde indica que:

“...cualquier arrendamiento de una finca rústica en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, ya no será aplicable la exención porque lo que subyace es el arrendamiento de un negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del Impuesto.”

Sin embargo, también indica que llevado este criterio a su extremo “...la práctica totalidad de las operaciones de arrendamiento de fincas rústicas susceptibles de explotación agropecuaria quedarían excluidas de la referida exención.” Con lo que la DGT remite finalmente al análisis del caso concreto “...sin que el hecho de que, conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica, se ceda o arriende otro elemento, sea determinante para la no aplicación de la exención.”

Esto es, que no en todo caso en que le arriende algún otro elemento se eliminará la aplicación de la exención, sino que se requiere un análisis del caso concreto para determinar si se arrienda una auténtica explotación.

Mención especial merece el tratamiento en el IVA de la **Cesión de derechos de la PAC**:

En principio, la cesión de los derechos de pago único sería una operación sujeta y no exenta a IVA. Así, la Consulta vinculante núm. V0948/17 de 17 abril. JT 2017\673, que niega que se trate de operaciones financieras exentas, y que las somete a IVA<sup>22</sup>,

Ahora bien, cuando dichos derechos se transmiten junto con los terrenos a los que están ligados, la DGT considera que la operación consistente en la cesión de derechos de ayuda, cuando va acompañada de la cesión de un número equivalente de hectáreas admisibles, ya sea con carácter temporal (arrendamiento) o definitivo (venta), no constituye un fin en sí mismo, por lo que seguirá el mismo régimen que la operación principal de cesión del terreno. Por lo que si la operación de cesión del terreno está exenta (como ocurre en el arrendamiento) también lo estará la de los derechos de la PAC<sup>23</sup>.

- b) En el caso de que se calificara como **aparcería** (porque el socio obtuviera un porcentaje de los beneficios de la explotación):

Normalmente, el tratamiento para el socio de la cooperativa en su IRPF será el propio de las actividades económicas, ya que el aparcerero participaría del riesgo y ventura de la empresa. Según la DGT, de acuerdo con el art. 27 LIRPF, los contratos de aparcería generarán rendimientos de actividades económicas para el cedente cuando éste intervenga en la ordenación de medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes.

Esto ocurre, por ejemplo, en el caso en el que la propietaria se reserve la dirección técnica de la explotación agrícola y la organización y dirección de todas las labores a realizar (Consulta V0718-06, de 12 de abril de 2006). La calificación también se aplica, en su caso, a los ingresos derivados de la ayuda por la PAC.

Esta actividad, además, en el caso de que se califique como Actividad económica, puede someterse a la Estimación Objetiva Singular (en adelante, EOS) en el IRPF por el concepto «Aprovechamientos que correspondan al cedente en las

<sup>22</sup> En el mismo sentido, consultas de fecha 8 de julio de 2015 y números V2095-15 y V2096-15.

<sup>23</sup> Esta doctrina es conforme con la emitida por la Comisión Europea, que se ha pronunciado en el documento de trabajo núm. 630 de 9 de septiembre de 2009, en el sentido siguiente (traducción propia): "Cuando los derechos de pago único se transfieren conjuntamente con tierra, en base a un contrato de arrendamiento, el tratamiento a efectos del Impuesto de los derechos de pago único seguirá normalmente el aplicable a la cesión del terreno, porque el arrendamiento de la tierra y de los derechos van juntos. Si el arrendamiento del terreno está exento, de acuerdo al artículo 135.1.l) de la Directiva de IVA, la transferencia de los derechos de pago único estará exenta también". Asimismo, en el documento de la Comisión ya mencionado, tras hacer una referencia a la jurisprudencia comunitaria relativa al carácter accesorio o complementario de productos o servicios que se venden conjuntamente o respecto del carácter independiente de prestaciones de servicios que se realizan como una única prestación, asuntos C-231/94, Faaborg-Gelting y C-349/96 CPC, de 25 de febrero de 1999, la Comisión, respecto a la venta de derechos de pago único y tierras conjuntamente señala que (traducción propia): "es probable que en la mayor parte de los casos, la transferencia de los derechos de pago único se calificará como prestación accesoria a la del terreno y por tanto, estará cubierta por la exención del artículo 135.1.k) de la Directiva de IVA (...)"

actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería» (véase Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Ahora bien, no puede descartarse que en el caso de que no haya ninguna implicación en la gestión, se pueda calificar como equivalente al arrendamiento (con canon variable según los beneficios). Este parece que podría ser el caso más frecuente en las Iniciativas de Gestión en común, siendo la primera de las calificaciones más posible en las que hemos denominado "secciones de cultivo".

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, señalar dos especialidades:

- > la DGT en Consulta V1281-08, de 17/06/2008<sup>24</sup>, ha aclarado que en la aparcería el aparcerero no presta al cedente un servicio que deba someterse al Impuesto
- > Por otra parte, el titular de la finca no podría aplicarse el REAGP (Dirección General de Tributos Consulta vinculante núm. V0730/15 de 6 marzo. JUR 2015\143731), en virtud de lo dispuesto en el art. 124 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA):

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, ITPAJD), el artículo 7.4 del TRITPyAJD hace equivalente la aparcería al arrendamiento, y lo trata como tal, aunque en la medida en que la cesión se realizara a una IGC, disfrutaría de los beneficios determinados en la LEA, y que se refieren en otro apartado de este trabajo, al que nos remitimos.

- c) En el caso de que se configurara como Cuentas en participación:

Para el tratamiento fiscal de las cuentas en participación, hay que distinguir dos planos:

A. La tributación de las aportaciones realizadas y la devolución de las mismas.

Debe tenerse en cuenta que como reconoce Consulta Vinculante V2234/2011, del 23-09-2011, de la DGT a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 22.2.º del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), el contrato de cuentas en participación se equipara a una sociedad, lo que conlleva que determinadas operaciones referentes a dicho contrato tributen por la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD en los mismos términos en que lo harían tales operaciones referidas a sociedades.

Por lo tanto, respecto a las aportaciones por parte de los partícipes están sujetas pero exentas de ITPAJD, mientras las operaciones de retiradas de fondos están sujetas a la modalidad de OS del ITPAJD, teniendo que tributar al 1%.

24 SUPUESTO: La entidad mercantil consultante tiene firmado un contrato de aparcería en calidad de aparcerero, en virtud del cual las cosechas que se obtengan de las tierras, créditos, subvenciones o derechos de todo tipo se partirán por partes iguales entre la entidad cedente y el aparcerero.

Al finalizar el ejercicio se suman ingresos (venta de cereal que factura el cedente más las subvenciones recibidas por el cedente), y lo que resulte se divide entre dos y es lo que factura el aparcerero a la cedente en concepto de servicios realizados en la cosecha del ejercicio.

CONTESTACIÓN: "Con independencia de la forma en que se instrumente el contrato de aparcería, en ningún caso el aparcerero presta al cedente servicio agrícola alguno sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que en el supuesto planteado en el escrito de consulta la entidad consultante aparcerera no deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al cedente de la explotación agrícola."



**B. Fiscalidad de la rentabilidad obtenida por los partícipes.**

Respecto a la tributación de la rentabilidad obtenida por los partícipes, hemos de diferenciar si los partícipes son personas jurídicas (IS) o personas físicas (IRPF) a efectos de la normativa aplicable, pero el tratamiento es similar.

En el caso de que los socios sean personas físicas, el art. 99.2 LIRPF y el art. 75 RIRPF establecen la obligación de retención a los rendimientos de capital mobiliario, entre los que se encuentran los dividendos (art. 25.2 LIRPF)

Pues bien, la Consulta Vinculante V2234/2011 establece:

“dada la configuración del contrato de cuentas en participación en virtud del cual una parte cede a otra la utilización de un capital con la finalidad de intervenir en sus operaciones mercantiles, participando ambos (gestor y partícipe) en los resultados prósperos o adversos de la operación en la proporción pactada, constituye una cesión a terceros (gestor) de fondos propios (partícipe), por lo que los rendimientos obtenidos por tal cesión por parte de los cuenta-partícipes, personas físicas, procede calificarlos, a efectos del, como rendimientos del capital mobiliario, tal como establece el artículo 25.2 de la LIRPF”.

Lo mismo ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, en los arts, 128 LIS y 60 RIS.

Por lo tanto, la cooperativa, como gestor del contrato de cuentas en participación deberá practicar retención sobre las rentas que abone al partícipe socio no gestor, persona física o jurídica, con arreglo a lo dispuesto en la normativa del IRPF, así como del IS:

- > Tipo de retención a aplicar a personas físicas: 19 % (art. 90.1 RIRPF) tributando en IRPF como rendimientos del capital mobiliario.
- > Tipo de retención a aplicar a personas jurídicas: 19 % (art. 66.a) RIS) tributando como ingresos a incluir en la base imponible del impuesto.

CONTRATO	CALIFICACIÓN IRPF SOCIO	RETENCIÓN	IVA
Arrendamiento terreno rústico	Rendimientos de capital inmobiliario	No hay retención	Exento art.20. Uno.23
Arrendamiento de negocio agrícola	Rendimiento de capital mobiliario	19% art. 101.9 LIRPF	No exento
Aparcería	Rendimiento de actividad económica si hay intervención del cedente. Se puede someter a EOS	2% Actividades agrícolas y ganaderas en general (art.95.4 RIRPF)	No hay servicio prestado por el aparcerero. El aparcerero no puede estar en REAGP, pero sí en régimen simplificado de IVA
Cuentas en participación	Rendimiento de capital mobiliario derivado de participación en fondos propios	19% art. 25.1, 101.4 LIRPF y 90 RIRPG	-----

**Fuente:** ALGUACIL MARÍ, M.P., “Tratamiento fiscal de las Iniciativas de Gestión en Común en cooperativas agroalimentarias”, en *Informe sobre la ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana: su impacto en cooperativas agroalimentarias*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2019, p. 82

### 3.4. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social

De optarse por este modelo de gestión de fincas adquiridas o arrendadas a socios o a terceros, en cualquiera de sus variantes -cesión parcela a parcela o cesión por agrupación de parcelas-, la cooperativa ha de tener en cuenta que si el cedente es socio de la cooperativa y continúa explotando la tierra, además del vínculo societario pasará a tener una relación laboral con la sociedad cooperativa, siempre que las tareas agrarias se realicen bajo la dirección y control de la cooperativa, debiendo celebrarse con el socio cedente un contrato de trabajo de carácter indefinido -ordinario o fijo discontinuo-, salvo que la cooperativa agraria tenga previsión estatutaria de contar con socios de trabajo, condición que podría reconocerse al socio cedente.

El socio que pase a explotar las fincas cedidas a la cooperativa bajo la dirección y supervisión de ésta deberá ser dado de alta en el RGSS, a través del SEARG, siempre que "realicen labores agrarias, sean propiamente agrícolas, forestales o pecuarias o sean complementarias o auxiliares de las mismas, en explotaciones agrarias" (art. 252.1 LGSS).

Si las parcelas o fincas cedidas a la cooperativa están siendo explotadas por trabajadores del socio cedente se producirá un fenómeno de sucesión empresarial (art. 44 ET), de modo que las relaciones laborales existentes no se extinguirían por la sucesión, quedando la cooperativa cesionaria subrogada en los derechos y obligaciones laborales y de Seguridad Social del titular de la explotación agraria -anterior empleador-. Además, la cooperativa adquirirá una responsabilidad solidaria junto al socio o tercero cedente de las tierras respecto de las obligaciones laborales y de Seguridad Social pendientes previas a la cesión, que alcanzaría a las deudas posteriores en caso de que la cesión fuese declarada delicto.

En cambio, si las fincas cedidas se explotan creando cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y/o del ganado (CECT), éstas pueden contar con socios que, además de ceder a la cooperativa el uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles o semovientes susceptibles de explotación agropecuaria, prestan su trabajo en la misma, ostentando la doble condición de socios cedentes y socios de trabajo -siempre que sean personas físicas-. También pueden ser socios de las CECT las personas físicas que se limitan a prestar su trabajo en la misma para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios, y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título, y que tienen la condición de socios trabajadores no cedentes (art. 95.1 LC).

El encuadramiento en el sistema de Seguridad Social de los socios trabajadores de las CECT será el RG, a través del SEARG ya mencionado.

Por último, si la explotación de las tierras cedidas se lleva a cabo por empresas de servicios o por otra cooperativa, se estará ante la figura jurídica-laboral de una contrata de propia actividad, con las obligaciones y responsabilidades laborales del art. 42 ET y las de prevención de riesgos laborales previstas en el RD 171/2004, asumiendo la cooperativa, en estos casos, una responsabilidad solidaria -como empresario principal- respecto las obligaciones salariales y de Seguridad Social contraídas por la empresa o sociedad cooperativa contratista con sus trabajadores durante la vigencia de la contrata.

En el supuesto en que la empresa de servicios o cooperativa con la que se contrate la explotación de las tierras cedidas, se limite a aportar mano de obra para dichas tareas sin ejercer un poder de dirección y supervisión de las personas trabajadoras y sin destinar a la explotación agraria una organización empresarial -medios materiales y organizativos propios- completa, podría calificarse este negocio jurídico de cesión ilegal de trabajadores, lo que determinará la responsabilidad conjunta de la empresa de servicios -cedente- y de la cooperativa agraria -cesionaria- respecto de las obligaciones laborales contraídas con los trabajadores y con la Seguridad Social, además de otras responsabilidades que quepa exigir como las administrativas y penales.

## > 4. SECCIÓN DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA

### 4.1. Elementos del modelo

De conformidad con este modelo, que comparte con el analizado en líneas anteriores la naturaleza jurídica de la sección, lo que se busca es la puesta en común de tierras y/o explotaciones a los efectos de crear y gestionar una única explotación. Los socios cedentes participarán 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, cuando proceda, un retorno en función de dicha participación. Por tanto, entendemos por sección de “explotación en común” aquella en la que los socios ceden a la cooperativa la tierra para su explotación por aquélla, prestando o no su trabajo para dicha explotación, pero en todo caso perdiendo la titularidad de la explotación, si se hubiera poseído con anterioridad.

Expuesto lo anterior, por lo tanto, por lo que respecta al ingreso de socios en esta sección, toda persona socia de una cooperativa que ha constituido o vaya a constituir una sección de ECT, que sea titular de parcelas agrarias o de derechos de uso y aprovechamiento de las mismas y esté dispuesto a su puesta en común, tiene derecho a ingresar como socio de la sección, aunque la cooperativa puede limitar el acceso a los titulares de parcelas incluidas en un proyecto concreto. Aunque la sección de ECT admitiría la existencia de socios que, en lugar de tierras, aportasen otros medios de producción agraria y/o trabajo, quizá el mayor interés se da en la integración en el sección de personas físicas o jurídicas titulares de parcelas o de derechos de uso y aprovechamiento de las mismas<sup>25</sup>.

Reiterando lo dicho al hablar del modelo de sección de cultivo, es cierto que las condiciones de la cesión de fincas del socio a la sección ECT, en particular los criterios de calificación y valoración de las parcelas por el Consejo Rector, deberían regularse por lo dispuesto en los citados estatutos, reglamento y acuerdos sociales, sin necesidad de un contrato que le diese cobertura, toda vez que estamos ante una relación societaria, en el marco por tanto de la relación cooperativizada. Ahora bien, ese negocio jurídico aflora, y es conveniente que se celebre un contrato, no sólo desde la perspectiva del acceso a determinadas ayudas<sup>26</sup>, sino para clarificar las obligaciones de las partes.

### 4.2. Encuadre jurídico de la cesión en el marco de la sección

En el modelo de explotación comunitaria de la tierra por tanto a través de una sección se celebraría un contrato entre el socio y la cooperativa que tendría como notas principales, basadas en el hecho de que el socio de la cooperativa adscrito a la sección de explotación comunitaria sigue siendo agricultor, las siguientes:

- > **Asunción del riesgo y ventura de la empresa:** A diferencia de lo que ocurre en el arrendamiento, el socio no obtiene una renta o canon similar al arrendaticio, sino que percibe, en su caso, la proporción que le corresponde en el beneficio obtenido por la

25 Al margen de que, como ya tuvimos ocasión de señalar ALGUACIL MARÍ, P. /MOLINER BERTRÁN, V. / NAVARRO LÉRIDA, M<sup>º</sup> S., *Guía.. cit*, p. 20, en caso de utilizar el modelo de constitución de una sección de explotación comunitaria de la tierra para obtener el reconocimiento como IGC de la LEA, el mismo sólo sería posible cuando los los integrantes son personas físicas o jurídicas titulares de parcelas o de derechos de uso y aprovechamiento de las mismas.

26 Como es el caso, en ámbito de la Comunidad Valenciana, la Orden 4/2020, de bases reguladoras de ayudas a planes de reconversión, en el que para acceder a esas ayudas, cooperativa y socio se comprometen a formalizar un contrato de cesión para la explotación en común, donde se determinarán la referencia catastral y superficie de cada parcela, la superficie y aprovechamiento SIGPAC de cada recinto y las condiciones económicas del contrato y la duración del mismo.

empresa en común. Ello es así incluso cuando obtiene 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.

- > **Participación en la ordenación de los medios materiales y humanos:** 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. Ahora bien, se trata de una “titularidad” compartida con la propia cooperativa, en la medida en que es ésta quien asume las responsabilidades civiles, sociales, fiscales, administrativas, etc. derivadas de la explotación. 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, como hemos indicado<sup>27</sup>.

Otros aspectos que deben tenerse en cuenta a la hora de diseñar el modelo de cesión en marco de una sección de explotación en común<sup>28</sup>.

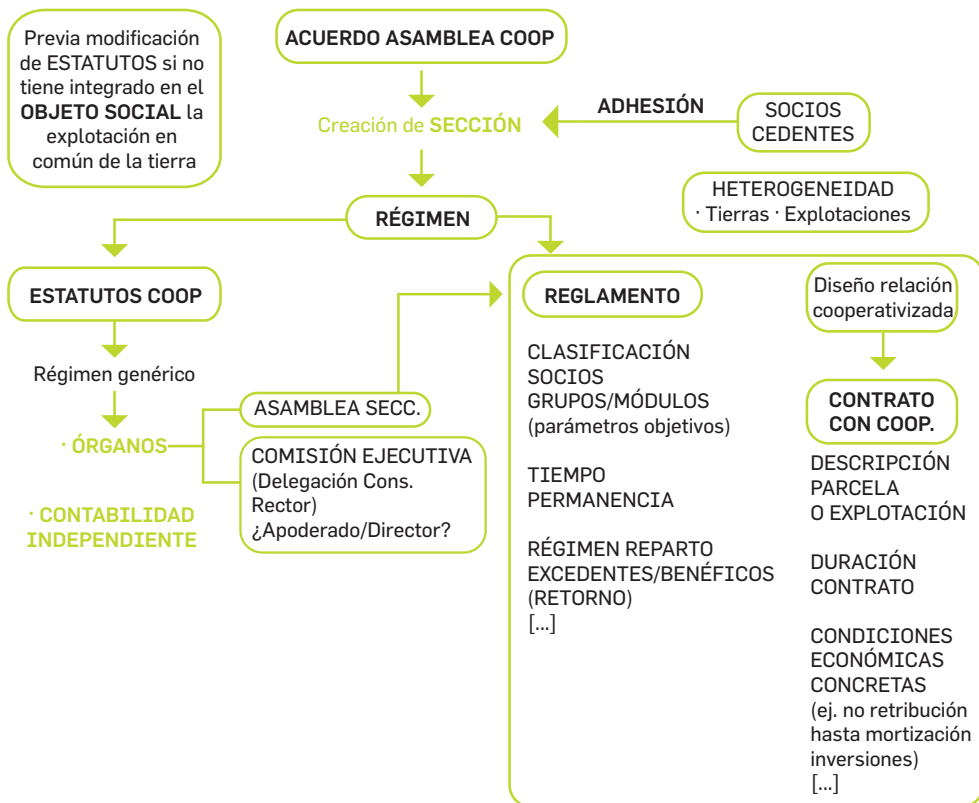
- > El **cedente cede** a la cooperativa, pero manteniendo su propiedad, la **explotación de las parcelas** descritas con el conjunto de sus elementos considerada como unidad orgánica. La cesión alcanza todos los derechos inherentes a las parcelas cedidas, incluidas las ayudas del régimen de pago único no devengadas, comprometiéndose el cedente a firmar cuantos documentos sean necesarios a tales efectos. Ahora bien, en este punto debe señalarse que esa identificación de las parcelas cedidas puede llevar a dos modelos de sección de explotación en común: un primer modelo. sería aquél en el que efectivamente hay una identificación, de manera individualizada, de las parcelas que se ceden, con un detalle de las condiciones de cesión de cada una de ella, y de mayo o menor inversión que debe hacerse, con las consecuencias en cuanto a las condiciones económicas del negocio o pensar en un segundo modelo de explotación en común en el que hay una cesión de varias parcelas pero en el que el diseño de la participación en el “negocio de explotación en común” que se va a desarrollar a través de la sección de explotación en común se hace de manera proporcional en relación con el número de cedentes, estableciéndose así que el socio participará en la explotación en común de la finca con una porcentaje de la superficie de la misma. Por tanto, participará de los ingresos y de los gastos que se ocasionen en la explotación en común de la finca en la indicada proporción
- > **La cooperativa no podrá ceder** la parcela sin el consentimiento expreso del cedente ni a título oneroso ni gratuito.
- > Podrán establecerse **diferentes duraciones en los contratos de cesión** en virtud de si se necesitan o no actuaciones estructurales para la optimización de la rentabilidad de la explotación
- > Si el socio cedente **incumple la duración mínima** o transmite las parcelas cedidas, la cooperativa conservará los derechos de uso y aprovechamiento sobre las mismas durante el tiempo de duración que restare, abonado al cedente en compensación la renta media en la zona de las referidas fincas.

27 ALGUACIL MARÍ, P. /MOLINER BERTRÁN, V. / NAVARRO LÉRIDA, M<sup>a</sup> S., *Guía.. cit*, pp. 28 y 29.

28 Nos remitimos al modelo de contrato contenido en nuestro trabajo ALGUACIL MARÍ, P. /MOLINER BERTRÁN, V. / NAVARRO LÉRIDA, M<sup>a</sup> S., *Guía.. cit*, pp.46 y ss.

- > La cooperativa **abonará al socio cedente una renta**, a cuenta, entendida como anticipo de los resultados finales del ejercicio, en función de la calificación de cada parcela cedida, tras su valoración inicial y de las obras, mejoras e inversiones necesarias para ponerla en producción. No obstante lo anterior, **la cooperativa no abonará ninguna remuneración al cedente hasta que se amorticen los gastos** realizados a tal fin.
- > Se puede establecer que el **socio participe de la explotación en común tendrá preferencia para participar en la actividad laboral** de la misma, bajo la aprobación, determinación y ordenes de la Dirección Técnica, y para poder llevar a cabo trabajos de cualquier tipo deberá contar con una situación laboral regularizada y con la continuidad necesaria.
- > En consonancia con la naturaleza de las secciones, la sección de explotación en común contará con una **contabilidad específica y diferenciada de la del resto de la Cooperativa**. Se considerarán gastos de la explotación toda inversión, trabajos, productos empleados, servicios prestados a la finca hasta la recolección de los cultivos existentes en la misma.

**CONSTITUCIÓN DE UNA SECCIÓN DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA**



- > Asunción del riesgo y ventura de la empresa. Relación cooperativizada.
- > Participación en la ordenación de los medios materiales y humanos vía asamblea
- > Cesión explotación e las parcelas. Dos modelos según haya identificación parcelaria o verdadera "explotación en común"
- > Contabilidad específica

**Fuente:** ALGUACIL MARÍ, P. / MOLINER BERTRÁN, V. / NAVARRO LÉRIDA, Mª S., *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de explotación comunitaria de la tierra*

### 4.3. Tratamiento fiscal de la cooperativa con una sección de explotación comunitaria

Veamos los distintos aspectos a tener en cuenta en relación con la sección de explotación comunitaria de la tierra<sup>29</sup>.

#### 4.3.1. Calificación y tratamiento fiscal de las aportaciones de terrenos del socio.

La calificación de la operación por la que el socio cede a la cooperativa el uso y disfrute de la finca para su explotación en común es relevante para su tratamiento en la imposición indirecta (IVA/TPO).

##### a) El IVA

En materia de Impuesto sobre el valor añadido, habría que considerar que la operación no está sujeta al mismo.

En el caso de que el socio no fuera agricultor con carácter previo a la cesión, la no sujeción queda clara en la medida en que no se produciría el hecho imponible del Impuesto, porque no habría sujeto pasivo del mismo, al no ser empresario o profesional (art. 5 LIVA). No podría considerarse aplicable lo dispuesto en el art. 5.Uno. c) LIVA, en la medida en que no puede asimilarse, como veremos, dicha cesión al arrendamiento de bienes.

Pero el resultado sería el mismo en el caso de que sí fuera titular de la explotación agraria en el momento de la cesión del derecho de la explotación de la finca a la cooperativa. En efecto, en principio, la sujeción al impuesto se derivaría de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 4, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA). En el mismo sentido, el art. 11 Dos 3) de la LIVA, que sujeta por prestación de servicios *“Las cesiones del uso o disfrute de bienes.”*

En efecto, en este caso, habría que entender aplicable el art. 7.1 de la LIVA, que determina la no sujeción de explotaciones económicas o partes de las mismas, que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el cedente y en el cesionario.



**Fuente:** ALGUACIL MARÍ, M.P., en *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de Explotación Comunitaria de la Tierra*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2020, p. 25

<sup>29</sup> Este apartado está redactado teniendo en cuenta nuestro trabajo en la *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de Explotación Comunitaria de la Tierra*, cit.

## b) ITPAJD

La no tributación por IVA no acarreará, sin embargo, en principio, la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que sería la regla general (art. 7.5 TRLITPAJD). En efecto, no se produce ni formaliza ningún contrato de arrendamiento (supuesto previsto en el art. 7.1.B) TRLITPAJD) o aparcería (ar. 7.4), sino una mera cesión en virtud de la relación societaria cooperativa para la explotación en común de las explotaciones de los socios, supuesto no contemplado por dicho impuesto. Dado el carácter formal del hecho imponible del mismo, no parece posible aplicar el hecho imponible por analogía. Tampoco cabe aplicarle la cláusula genérica prevista en el art. 7.1.a) de la ley, que sujeta:

*“A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”*

En efecto, aunque la cesión realizada a la cooperativa sea del derecho de uso y disfrute, hay que entender que esta previsión está pensada para los supuestos de cesión mediante contraprestación (de ahí que se hable de transmisiones “onerosas”), propia de los contratos de arrendamiento, aparcería o similar. Pero en este caso, se trata de una cesión del uso de la finca rústica inherente a la Explotación comunitaria de la tierra, que no acarrea tal contraprestación, sino la percepción de los rendimientos derivados de la “empresa en común”.

Así lo ha considerado la Audiencia Nacional en Sentencia 2253/2014, de 28/05/2014, en su FD 25.5º, cuando señala:

*“La opción por un sistema de cooperativa de Explotación Comunitaria de la Tierra no puede presentarse como si de un arrendamiento se tratase.”*

Asimismo, en el caso de un socio de una cooperativa de Explotación comunitaria de la tierra, que es arrendatario de la finca, la Audiencia Provincial de Salamanca (Sección 1ª) en la Sentencia núm.. 352/2005 de 15 julio, considera que la cooperativa no es subarrendataria y entiende que “...esta aportación no supone una subrogación de la entidad en la posición del arrendatario con la consecuencia de producirse una novación subjetiva del contrato de arrendamiento, tan solo se permite la explotación de un régimen comunitario o asociativo.”

Por lo tanto, en la medida en que no se produce un arrendamiento, ni una aparcería, la operación no estaría sujeta a este Impuesto.

### 4.3.2. Calificación y tratamiento fiscal de las rentas abonadas al cedente

El rendimiento que la cooperativa abone al socio, en caso de hacerlo, constituirá, en principio, un gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre Sociedades de la cooperativa, y un ingreso en el IRPF del socio. Veamos qué calificación y tratamiento tiene en cada caso.

#### a) En la cooperativa

A efectos de la Base imponible de la cooperativa, en su Impuesto sobre Sociedades, la renta abonada al socio por la cesión sería un gasto deducible (art. 18 Ley 20/1990) por el importe del precio efectivo pagado (art. 15.3 Ley 20/1990).



Ahora bien, ese gasto lo será en la medida en que no supere el límite del “coste” establecido en el art. 15.3, en la medida en que se interprete, como lo hace alguna jurisprudencia, que dicho límite impide la generación de pérdidas en la cooperativa. Según esa interpretación, no se podrían pagar al socio importes superiores a los ingresos que obtenga la cooperativa por la explotación de la parcela.

b) En el socio

En el IRPF del socio persona física, en la medida en que pueda considerarse al socio como titular de la explotación, la renta obtenida debería calificarse de Rendimientos de la Actividad Económica.

La Doctrina administrativa 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)

Este es también el tratamiento que la DGT reserva para la aparcería, que sería el contrato más similar a la situación del socio, en el caso de que haya intervención del cedente en la ordenación de los medios de producción. Así, en la CONSULTA V0718-06, emitida con fecha 12/04/2006.

En el mismo sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia 2253/2014, de 28/05/2014, en su FD 23, expone que en la cooperativa de explotación comunitaria de la tierra “...esa modalidad no implica que el socio cooperativista deje de ejercer la actividad económica o empresarial pues lo relevante es el modo comunitario de hacerlo.”

En la misma línea, en su FD 32, considera que el socio de una cooperativa de explotación comunitaria de la tierra es “titular de una actividad económica”, por lo que la transmisión de la finca cedida a la cooperativa se encontraba afecta a una actividad económica desarrollada por el recurrente como cooperativista...” y ello por las razones expuestas en el FD 24, apartados 3 y 4: se trata de una empresa en común.

Esta calificación coincide con la definición de qué deba considerarse rendimiento de tal naturaleza, la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, en su art. 27, toma en consideración las dos notas, fundamentalmente:

- > Ordenación de la actividad por parte del contribuyente
- > Actuar “Por cuenta propia”: asumiendo el riesgo y ventura de la empresa.

Dos notas fundamentales nos hacen ver que el socio de la cooperativa adscrito a la sección de Explotación comunitaria de la tierra seguiría siendo agricultor:

- > Asunción del riesgo y ventura de la empresa:

A diferencia de lo que ocurre en el arrendamiento, el socio no obtiene una renta o canon similar al arrendatario, sino que percibe, en su caso, la proporción que le corresponde en el beneficio obtenido por la empresa en común. Ello es así incluso cuando obtiene 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.

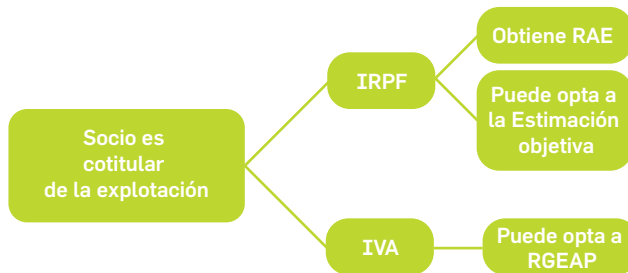
> Participación en la ordenación de los medios materiales y humanos:

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.

Ahora bien, se trata de una "titularidad" compartida con la propia cooperativa, en la medida en que es ésta quien asume las responsabilidades civiles, sociales, fiscales, administrativas, etc derivadas de la explotación. 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.

Esta calificación de los rendimientos permitiría al socio optar por la determinación de sus resultados por el Régimen de Estimación Objetiva singular, si cumpliera sus requisitos (art. 31 LIRPF y arts. 32 y ss RIRPF), con lo que los rendimientos percibidos de la cooperativa se someterían a la preceptiva retención del 2% (art. 95.4 RIRPF).

En cuanto al IVA, esto supondrá que el socio pueda tributar por el RGEAP, 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.



**Fuente:** ALGUACIL MARÍ, M.P. en *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de Explotación Comunitaria de la Tierra*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2020, p. 29.

c) Calificación fiscal de la cooperativa con sección de explotación en común.

En principio, no hay ninguna característica específica de la cooperativa que tenga una sección de explotación comunitaria de la tierra que la haga incompatible con la condición de cooperativa fiscalmente protegida, ya que no incurre, intrínsecamente, en ninguna causa de pérdida de dicha condición, de las contempladas en el art. 13 de la ley 20/1990.

Para poder calificar a la cooperativa como especialmente protegida, ésta tiene que cumplir los requisitos contemplados en el art. 9 de la Ley 20/1990, entre los que nos interesa destacar el relativo a que "...asocie a titulares de explotaciones agrícolas..." En efecto, en la medida en que los socios puedan ser calificados de "titular de explotación agrícola", la cooperativa podrá ser especialmente protegida.

Como hemos visto, la aportación del terreno o parcela no es asimilable al arrendamiento, ni necesariamente supone la dejación de la total titularidad de la explotación, sino que

supone una explotación conjunta ("comunitaria") a través de la fórmula cooperativa. Con lo que dicha explotación conjunta no elimina por sí misma el carácter de agricultor del socio, ya que éste realiza una "explotación en común" mediante la cooperativa.

Así lo indica, como hemos indicado, la Audiencia Nacional en Sentencia 2253/2014, de 28/05/2014, en su Fundamento de Derecho 24, 4º, respecto de las Cooperativas de Explotación comunitaria de la tierra.

#### **4.4. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social**

Si la sección de explotación comunitaria de la tierra que se constituye en la cooperativa cuenta con socios que, además de ceder a la cooperativa parcelas agrarias o derechos de uso y aprovechamiento de las mismas para su explotación por la cooperativa, prestan su trabajo para dicha explotación, así como con socios que, en lugar de tierras, aportan su trabajo, pasarán a ser socios trabajadores, con las condiciones de trabajo y encuadramiento en el sistema de Seguridad Social que se explica en el apartado siguiente -quinto- de este trabajo.

Si, en cambio, el socio cedente cede a la cooperativa la explotación de las parcelas, pero manteniendo su propiedad, contando el propietario con personal que llevaba a cabo la explotación de las tierras cedidas, se producirá un fenómeno de sucesión empresarial, de modo que las relaciones laborales existentes no se extinguirían por la sucesión, quedando la cooperativa cesionaria subrogada en los derechos y obligaciones laborales y de Seguridad Social del titular de la explotación agraria -anterior empleador-. Además, la cooperativa adquirirá una responsabilidad solidaria junto al socio o tercero cedente de las tierras respecto de las obligaciones laborales y de Seguridad Social pendientes previas a la cesión, que alcanzaría a las deudas posteriores en caso de que la cesión fuese declarada delito.

En este último caso, además puede resultar problemático el encuadramiento en el sistema de Seguridad Social de los trabajadores que realicen labores agrarias, habida cuenta que el alta en el SEARG requiere que las "labores agrarias" recaigan, única y exclusivamente, sobre frutos y productos obtenidos directamente en las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, cuyos titulares realicen las operaciones indicadas, individualmente o en común, mediante cualquier clase de agrupación. De no cumplirse este requisito, el alta de los trabajadores por cuenta ajena deberá llevarse a cabo en el RGSS.

## > 5. CONSTITUCIÓN DE UNA COOPERATIVA DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA

### 5.1. Concepto CECT

La idea de que las explotaciones colectivas o comunitarias de la tierra pueden contribuir a racionalizar el sector agrario es algo que desde hace muchos años se ha repetido como un mantra<sup>30</sup>. Alejado el objetivo de la explotación comunitaria de ámbitos relacionados con políticas públicas, o de ideas más ligadas a la repoblación, el modelo de explotación que aquí se analiza parte de la voluntad de crear una organización – la cooperativa- con una finalidad eminentemente económica de generar mayor rentabilidad<sup>31</sup>. Con relación a este modelo, debe recordarse que las CECT 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>32</sup>.

Además la figura de la CECT puede presentarse como una clase de cooperativa muy adecuada para diversificar cierta línea de negocio sin recurrir a una modificación estructural del cedente (p.e. escisión), 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. y, al propio tiempo, como un instrumento organizativo óptimo para mitigar el riesgo empresarial<sup>33</sup>.

La figura está regulada en la LCoop y todas las leyes autonómicas<sup>34</sup> - aunque haya alguna modificación en la denominación en alguna de ellas<sup>35</sup> -. Ahora bien, es una figura que otorga bastante margen de flexibilidad para poder llevar a la regulación estatutaria los elementos que mejor se ajusten a lo querido por los socios.

En definitiva pues, las CECT son 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<sup>36</sup>.

30 Ya en el año 1980 el prof. VALDES VAL RÉ, F., en su trabajo "Tierra y trabajo en las cooperativas de explotación comunitaria: teoría e ideología", *Agricultura y sociedad*, nº 16, 1980, pp. 155-255, p. 157 hablaba el tema en términos de "actualidad".

31 Estaríamos por tanto en el cuarto de los modelos que señala siguiendo a Galseki. VALDES VAL RÉ, *op cit.*, p. 158

32 Sobre la figura, vid. entre otros, TORRES PÉREZ, F., "Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra", en VARGAS VASSEROT, C. (Dir.), *Integración y concentración de empresas agroalimentarias*, Dykinson, 2019, pp. 79 y ss

33 TORRES PÉREZ, F.(2018), *op cit.* p. 87.

34 Un repaso a la regulación de las CECT en las leyes autonómicas puede verse en nuestro trabajo ALGUACIL MARI/NAVARRO LÉRIDA/PASTOR DEL PINO/SACRISTÁN BERGIA, *Modelos innovadores... cit.*

35 Algunas leyes autonómicas omiten la referencia a la tierra (así la LCCM, además puede destacarse en el caso castellano-manchego que el artículo 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 (conjuntamente con las de trabajo asociado) como únicos tipos que pueden constituirse como microempresas cooperativas.), otras introducen la palabra "ganado" (el caso de la LCCyL o LCCan) u otras en fin introducen la figura en la regulación de "Otras formulas cooperativas".

36 PASTOR DEL PINO, M<sup>o</sup>C / TORRES PÉREZ, F., *Las cooperativas y la explotación comunitaria de la tierra: cuestiones de su régimen sustantivo y tributario*, Cooperativas Agroalimentarias de España, 2022

Hay cierto consenso además en calificar a las CECT como una clase autónoma de cooperativas, dentro del género de las 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<sup>37</sup>.

## 5.2. Elementos del modelo

Los elementos más interesantes de la figura, desde el análisis de este trabajo serían;

- > En cuanto al **objeto de las CECT**, dada la permisividad legal, su actividad 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. Además, en algunas leyes incluso se ofrece una perspectiva más amplia, 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<sup>38</sup>. Este tema es interesante y debe relacionarse con el último modelo que se analiza en este trabajo: el de las cooperativas integrales o multiactividad. Por otra parte, también es posible la creación de CECT sólo de ganado.
- > Por lo que respecta a la **condición de socio**, se permite que accedan a la CECT tanto aquellas personas físicas 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 o socios de trabajo-, 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. 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<sup>39</sup>. Además de personas físicas, también pueden acceder como socia cedente 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. 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>40</sup>. En algunas regulaciones autonómicas

37 *Ibidem*, p. 11.

38 *Ibidem*, p. 16.

39 *Ibidem*, p. 27.

40 *Ibidem*, p. 17.

se señala por otra parte que el número de personas trabajadoras con contrato laboral no sea superior al 30 por 100 del total de socios y socias de trabajo de la cooperativa, ligado a la condición de especial protegida de la CECT<sup>41</sup>

- > En caso de **baja del socio cedente**: 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>42</sup>.
- > Un tema importante es el de la **valoración de los bienes** cedidos susceptibles de explotación en común, así como de las rentas obtenidas por los mismos. En este sentido se remite a los estatutos el procedimiento para esa valoración, pudiendo optar por la exigencia de una tasación por experto independiente.
- > Como se ha señalado, la regulación estatal y autonómica de las CECT contiene un alto grado de flexibilidad a la hora de diseñar el modelo que se quiere para la cooperativa. En este sentido, reiteramos las reflexiones que hemos vertido a lo largo de este trabajo: la relación derivada de esa **cesión es una relación cooperativizada**. Ahora bien, no puede olvidarse la necesidad de entender la naturaleza jurídica de ese acto de cesión, que como ha indicado la doctrina, es a título de goce. El socio cede el uso y aprovechamiento de las tierras, reservándose las restantes facultades de dominio sobre las tierras aportadas. Ahora bien, alguna de esas facultades, como la libertad de transmisión es a veces limitada<sup>43</sup>.
- > Con relación a la **imputación de pérdidas** lo normal es 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>44</sup>.

### COOPERATIVA DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA



Fuente: Elaboración propia

41 Así. En la NORMA FORAL 6/2018, de 12 de diciembre, sobre régimen fiscal de cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia

42 *Ibidem* p. 21.

43 VALDE'S VAL RÉ, F. cit., pp. 197-198

44 *Ibidem.*, p. 93

### 5.3. Calificación fiscal

Veamos la situación de la cooperativa constituyente (Agroalimentaria) y de la constituida o participada (CECT)

#### 5.3.1. Cooperativa agroalimentaria

Tal y como expone PASTOR DEL PINO, C<sup>45</sup>, en las cooperativas agroalimentarias que desarrollen una actividad de explotación comunitaria mediante una sociedad constituida ad hoc participada mayoritariamente por la cooperativa agroalimentaria no se aplicarían las previsiones del art. 13.9 de la LRFC relativas a las limitaciones a su participación en el capital social de entidades no cooperativas.

Ahora bien, debe pensarse en las consecuencias derivadas de la propia cesión por parte de los socios titulares y sus efectos sobre la exigencia de la norma fiscal, relativa a la necesaria condición de titular de explotación que deben ostentar los socios de la cooperativa agroalimentaria para poder disfrutar del correspondiente régimen de beneficio fiscal (art. 9.1 LRFC), en la medida en que tales socios pudieran dejar de serlo por la correspondiente cesión. Ahora bien, en la medida en que, como hemos visto, el socio de esta explotación comunitaria pueda considerarse cotitular de la explotación junto con la cooperativa, seguiríamos cumpliendo ese requisito.

#### 5.3.2. Cooperativa de explotación comunitaria de la tierra

En principio, nada impide que esta cooperativa sea fiscalmente protegida, si no incurre en ninguna de las causas de pérdida del art. 13 de la ley 20/1990. Ahora bien, además, estas cooperativas están enumeradas entre las susceptibles de ser especialmente protegidas en el art. 7 de dicha ley, y las condiciones para poderlo ser están contempladas en su artículo 10.

Pues bien, 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>.

<sup>45</sup> En Las cooperativas y la explotación... cit., , pp. 37 y 38

<sup>46</sup> 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.

<sup>47</sup> Art. 10.5 de la LRFC.

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

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>.

## 5.4. Aspectos jurídico-laborales y seguridad social

### 5.4.1. Cooperativa de explotación comunitaria de la tierra y estatuto jurídico de los socios trabajadores

La cooperativa de explotación comunitaria de la tierra (CECT) puede contar con dos tipos de socios: (i) aquellos que ceden a la sociedad cooperativa el uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria. Estos socios también podrán prestar su trabajo en la misma, ostentando la doble condición de socios cedentes y socios trabajadores -siempre que sean personas físicas-; (ii) las personas físicas que se limitan a prestar su trabajo en la misma, que tendrán la condición de socios trabajadores no cedentes.

Para adquirir la condición de socio trabajador en una CECT se exige realizar la aportación de capital fijada en los estatutos sociales. Esta cantidad será diferente de la que deben realizar las personas que ingresan en la cooperativa como socios cedentes (art. 97.1 LC), de modo que los socios que ostenten la doble -cedente y socio trabajador- deberán sufragar dos cuotas

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.

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.



distintas. En caso de que el socio cese alguno de los dos vínculos tendrá derecho a que se le reintegre la cantidad satisfecha en función de la condición por la que cause baja en la cooperativa (art. 97.2 LC), pudiendo permanecer en la misma como socio del otro colectivo.

A los socios de trabajo de las CECT, sean o no simultáneamente cedentes del goce de bienes a la cooperativa, se les aplica las normas establecidas en la legislación cooperativa para los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado (art. 95.2 LC), siendo el vínculo que les une a la CECT de naturaleza, exclusivamente, societaria (art. 80.1 LC).

La forma de acceso a la CECT de los socios de trabajo se inicia con la suscripción de un contrato societario, ora de carácter temporal ora de carácter indefinido, pero también cabe la posibilidad de que los estatutos sociales condicionen la adquisición de la condición de socio de trabajo a la superación de un periodo de prueba estipulado en el mismo, en cuyo caso se fijarán en el contrato societario determinados objetivos a cumplir por el aspirante que si los cumple pasará a ser socio de trabajo indefinido o temporal, en función del tipo de contrato societario suscrito con la cooperativa.

La duración del periodo de prueba de los socios de trabajo será la fijada en los estatutos sociales, si bien no podrá exceder de seis meses o de dieciocho meses para aquellos puestos de trabajo que exigiendo especiales condiciones profesionales para su desempeño fije el consejo rector o la asamblea general de la cooperativa (art. 81.2 LC).

No podrá imponerse la superación de un período de prueba a los nuevos socios de trabajo que lleven en la cooperativa, como trabajador por cuenta ajena, al menos el tiempo equivalente al previsto para el período de prueba (artículo 13.4 LC).

El carácter societario del vínculo entre los socios de trabajo y la CECT tiene notables implicaciones en el análisis de la prestación de trabajo desde el punto de vista jurídico laboral; singularmente, que ni las normas laborales ni el convenio colectivo correspondiente al sector de actividad resultan aplicables a las concretas características de la prestación de trabajo de los socios trabajadores. De este modo, los derechos y obligaciones relativas a su prestación de trabajo no vendrán fijadas por las normas laborales (legislación laboral y negociación colectiva) sino que cada CECT, en sus propias normas internas, fijará el "estatuto profesional" del socio trabajador. Así, el marco jurídico que rige esta relación está compuesto por la (i) legislación estatal y autonómica en materia de cooperativas y por (ii) la normativa interna de la cooperativa, es decir, los estatutos sociales (EESS), el reglamento de régimen interno (RRI) y los acuerdos adoptados válidamente por los órganos sociales, pudiendo remitirse a las previsiones contenidas en las normas que integran el ordenamiento jurídico laboral, cuando así se prevea expresamente.

#### **A. Anticipo societario y retorno cooperativo**

La legislación cooperativa distingue dos tipos de percepciones económicas por la participación de la personas socias en la actividad cooperativizada: de un lado, el "retorno cooperativo", que es un derecho a participar en el reparto de los resultados económicos positivos de la cooperativa cuando al cierre del ejercicio y después de dotar las reservas obligatorias, existe excedente disponible que se puede adjudicar a las personas socias en proporción a la actividad cooperativizada realizada por ellas. De

otro, se reconoce el derecho a los “anticipos societarios”. Ambas percepciones traen su causa de las actividades realizadas por las personas socias, pero su naturaleza jurídica es distinta. Mientras los anticipos societarios son la contraprestación por la prestación de trabajo del socio trabajador, el retorno cooperativo recompensa cualquier actividad en beneficio de la cooperativa.

Así pues, el derecho económico básico de los socios trabajadores es el derecho al anticipo societario. Éstos son cantidades de carácter periódico que deben percibir los socios trabajadores por su trabajo y con arreglo a su participación en la actividad cooperativizada.

Establece la LC que “los socios trabajadores tienen derecho a percibir periódicamente, en plazo no superior a un mes, percepciones a cuenta de los excedentes de la cooperativa denominados anticipos societarios que no tienen la consideración de salario, según su participación en la actividad cooperativizada” (art. 80.4). Se trata de anticipos a cuenta de los excedentes que corresponda a cada socio, de modo que sólo existirán en los casos en los que la cooperativa consiga resultados positivos o beneficios en el ejercicio económico correspondiente, por lo que si la cooperativa tiene pérdidas y no obtiene beneficios en un ejercicio económico, los socios no tienen derecho a percibir anticipos societarios, ni podrán solicitar la extinción indemnizada de su relación societaria, como sí prevé el artículo 50.1.b) ET para los trabajadores por cuenta ajena.

El legislador manifiesta de forma expresa que los anticipos societarios “no tienen la consideración de salario”, y ello porque, como se ha indicado, la relación obligacional que les vincula a la sociedad cooperativa tiene carácter societario, no laboral. Tampoco podrá el socio trabajador acudir al Fondo de Garantía Salarial, pues tal posibilidad se excluye expresamente en el artículo 14.3 de la Ley General de la Seguridad Social.

La legislación cooperativa no contiene muchas precisiones sobre la determinación y estructura del anticipo societario. La libertad de configuración de la política retributiva en las cooperativas responde al principio de participación económica de sus miembros, de modo que el derecho a los anticipos societarios, su determinación y la forma de hacerse efectivos, deben formar parte del contenido mínimo obligatorio de los estatutos sociales de la cooperativa o de los acuerdos adoptados por la asamblea general.

En relación con la determinación de la cuantía de los anticipos societarios, la facultad de autorregulación de la CECT no es plena, pues las leyes cooperativas autonómicas incorporan algunos límites con la finalidad de garantizar a los socios trabajadores unos ingresos mínimos, o para fijar un tope en el importe de estas retribuciones. Así, algunas leyes autonómicas exigen que el importe de los anticipos societarios no sea inferior al salario mínimo interprofesional (SMI) en cómputo anual. Es el caso de las leyes aragonesa (artículo 72.7), extremeña (artículo 146.4), de La Rioja (artículo 104), madrileña (artículo 105.4) y vasca (artículo 103.6); otras normas autonómicas, en cambio, referencian el límite mínimo a “las retribuciones normales de la zona, sector y categoría profesional” (artículo 105.1 de la Ley de Cooperativas de Galicia), remisión que debe entenderse referida a las retribuciones establecidas en el convenio colectivo aplicable en el sector en el que desarrolle la actividad la cooperativa de trabajo asociado.

Sin embargo, las normas autonómicas que así lo contemplan tampoco establecen la obligación de manera imperativa, pues ni se contempla como infracción grave ni como causa de descalificación, sino que será sólo un derecho exigible por el socio.

Otro grupo de normas autonómicas utiliza la referencia al SMI para fijar la cuantía de los anticipos societarios en aquellos supuestos en los que la cooperativa facture anualmente más del 80% a un único cliente o a un único grupo de empresas (leyes de cooperativas de la Comunidad Valenciana (artículo 89.3), Castilla-La Mancha (artículo 124.4), Asturias (artículo 143) y Madrid (artículo 105.3). Se trata de una medida para evitar el uso abusivo de esta fórmula cooperativa que impulsa una empresa o persona con relación comercial que pretende mantener el control sobre ésta. Constituyen, por tanto, una minoría las legislaciones cooperativas que dejan a criterio de los órganos internos de la sociedad las reglas de determinación de los importes retributivos, sin establecer, al menos, un mínimo (leyes cooperativas de Andalucía (artículo 87), Castilla-León (artículo 100.1), Baleares (artículo 102.4), Cantabria (artículo 100.8), Murcia (artículo 104.9) y Cataluña (artículo 132.1).

La legislación cooperativa -estatal y autonómica- tampoco contempla procedimiento alguno para modificar el importe de los anticipos societarios, a diferencia de la normativa laboral que sí contiene una regulación específica para alterar las condiciones laborales (artículos 41 y 82.3 ET). Estos procedimientos son garantías derivadas de una de las manifestaciones de la ajenidad que caracteriza la relación laboral: la inmunidad del salario ante las vicisitudes de la actividad empresarial. Por el contra, lo que distingue a la cooperativa respecto a otro tipo de empresas es que los frutos del trabajo pertenecen al colectivo de socios trabajadores. La integración de los socios en la cooperativa es consecuencia de su aportación profesional y económica al capital social, en régimen de participación y cotitularidad de pérdidas y ganancias, razón por la que soporta el riesgo de no percibir retribuciones si no hay beneficios).

Por su parte, los tribunales, aunque no han sido muchas las ocasiones en las que se han pronunciado sobre esta cuestión, entienden que los anticipos societarios no son susceptibles de una renuncia absoluta e incondicionada por parte de los socios trabajadores, pero que sí es posible reducir temporalmente su importe, el de algunos de sus conceptos suspender o aplazarse su pago o, incluso, suprimir sine die su percepción, siempre que el acuerdo sea adoptado válidamente por el órgano competente de la cooperativa, conforme a lo previsto en los estatutos sociales.

De otro lado, los socios trabajadores de las CECT, además de los anticipos societarios en función de la actividad que se haya desarrollado en el seno de la cooperativa, percibirán, en su caso, por la cesión del uso y aprovechamiento de bienes a la cooperativa, la renta usual en la zona para fincas análogas. Las cantidades percibidas tanto en concepto de anticipos societarios como de rentas lo serán a cuenta de los resultados finales, en el ejercicio de la actividad económica de la cooperativa (art. 97.3 LC).

Como se ha señalado, los anticipos societarios no son la única retribución que puede percibir un socio trabajador, sino que éste también tiene derecho al retorno cooperativo. De este modo, siempre que existan excedentes, y una vez que se hayan satisfecho las deudas, los tributos correspondientes y se haya cubierto, de forma preceptiva, el fondo de formación y promoción (mínimo del 5% de los excedentes netos) y la reserva obligatoria (mínimo

del 20%) la cooperativa podrá proceder a repartir los excedentes netos entre los socios trabajadores. También existe la posibilidad de que dicho excedente pueda destinarse bien a reservas voluntarias, bien a la participación de los trabajadores asalariados.

El reparto de los excedentes se realizará en función de cuál sea la actividad cooperativizada que cada socio trabajador realice, y podrá realizarse mediante un pago en metálico, mediante su incorporación al capital de la cooperativa o mediante la creación de un fondo de retornos.

Los socios trabajadores de las CECT pueden obtener retornos cooperativos con cargo a dos tipos de excedentes (art. 97.4 LC):

- a) Los excedentes disponibles que tengan su origen en los bienes incluidos en la explotación por títulos distintos a la cesión a la cooperativa del goce de los mismos por los socios, se imputarán a quienes tengan la condición de socios trabajadores, de acuerdo con las normas establecidas para las cooperativas de trabajo asociado. Por tanto, únicamente los socios trabajadores obtendrán retornos cooperativos con cargo a este tipo de excedentes.
- b) Los excedentes disponibles que tengan su origen en los bienes cuyo goce ha sido cedido por los socios a la cooperativa, se imputarán a los socios -tanto cedentes como trabajadores- en proporción a su respectiva actividad cooperativa. A tal efecto, la actividad consistente en la prestación de trabajo "será valorada conforme al salario del convenio vigente en la zona para su puesto de trabajo, aunque hubiese percibido anticipos societarios de cuantía distinta" (art. 97.4.b),b' LC).

Además, los socios trabajadores también reciben un tratamiento especial en lo que a responsabilidad por deudas se refiere en relación al retorno cooperativo. Así, si la explotación de los bienes cuyo goce ha sido cedido por los socios diera lugar a pérdidas, las que correspondan a la actividad cooperativizada de prestación de trabajo sobre dichos bienes se imputarán en su totalidad a los fondos de reserva y, en su defecto, a los socios en su condición de cedentes del goce de bienes, en la cuantía necesaria para garantizar a los socios trabajadores una compensación mínima igual al setenta por ciento de las retribuciones satisfechas en la zona por igual trabajo y, en todo caso, no inferior al importe del salario mínimo interprofesional. Se trata de una norma que tiene por finalidad asegurar que el socio trabajador de este tipo de cooperativas perciba una cuantía mínima por el trabajo personal realizado.

## **B. Bajas obligatorias de los socios trabajadores**

Por último, en cuanto al régimen de bajas de los socios trabajadores de las CECT, existen dos tipos de bajas: las voluntarias, que insta el socio trabajador, y las forzosas, a iniciativa de la sociedad cooperativa. A su vez, dentro de las bajas forzosas se puede distinguir dos grandes bloques: la expulsión del socio trabajador, por motivos disciplinarios, y las bajas obligatorias, que no son consecuencia de infracciones disciplinarias del socio trabajador.

La legislación cooperativa prevé, tanto a nivel autonómico como estatal, la existencia de determinadas causas que pueden conllevar la baja obligatoria no disciplinaria de un socio trabajador de la Cooperativa.

Al igual que respecto del régimen sancionador, existen causas de baja obligatoria de carácter social como de carácter laboral. Las causas previstas legalmente son:

- (i) La pérdida de los requisitos para ser socio de la cooperativa, de conformidad con lo dispuesto por la ley o los Estatutos sociales (arts. 17.5 LC).
- (ii) La incapacidad permanente absoluta o gran invalidez del socio trabajador (art. 84.3 LC).
- (iii) La concurrencia de causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor (art. 85 LC).

Esta última causa de baja obligatoria no está sujeta a la regulación del despido objetivo que realiza el Estatuto de los Trabajadores. Es una institución específica del ámbito cooperativo, y desligada de la legislación laboral, que cuenta con su propio régimen jurídico. La justificación es, una vez más, la piedra angular de las cooperativas: la naturaleza societaria del vínculo que las une con los socios trabajadores.

La legislación cooperativa, al prever esta clase de baja, no define qué se entiende por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción. Si partiésemos del concepto que ofrece de estas causas la legislación laboral entenderíamos que la cooperativa puede acordar esta baja obligatoria, a grandes rasgos, cuando (i) exista una situación económica negativa, entendiéndose esta, en todo caso, como la disminución del nivel de ingresos ordinarios o ventas durante tres trimestres consecutivos, (ii) existan cambios en el ámbito de los medios de producción, (iii) existan modificaciones en los métodos de trabajo de la plantilla de la empresa, o (iv) existan cambios en la demanda de los servicios o productos que la empresa tiene intención de colocar en el mercado.

Sin embargo, de la redacción del artículo cooperativo que lo regula no parecen equiparables las causas que regulan la legislación cooperativa y laboral. Así, frente a la determinación de estas que realiza la normativa laboral, la cooperativa fija un nivel superior de exigencia ya que requiere la baja sea "necesaria" para mantener "la viabilidad empresarial" de la cooperativa. De la lectura de este precepto se extrae que el legislador cooperativo ha hecho de esta figura una suerte de ultima ratio: solo se puede adoptar en caso de que la viabilidad de la cooperativa esté comprometida.

Los tribunales han entendido que no basta con que la cooperativa tenga pérdidas, sino que estas pérdidas deben computarse con antelación al pago de los anticipos societarios a los socios trabajadores. Es decir, para entender que una cooperativa se halla inmersa en una situación económica que le permite justificar el acometimiento de bajas obligatorias definitivas de un determinado número de socios trabajadores, se ha de tener en cuenta el importe de las pérdidas que sufre la CTA antes de pagar los anticipos societarios a los socios trabajadores y no después de abonar esas cantidades.

Así, sólo en caso de que el importe de las pérdidas, previo al pago del anticipo societario, muestre la imposibilidad de continuar la actividad cooperativa con el sobredimensionamiento de la plantilla se podrá acordar la baja obligatoria de una parte de los socios trabajadores.

Por otra parte, la peculiaridad de la fórmula cooperativa también incide en la valoración de las causas económicas, en concreto. Así, se ha planteado el debate de la concurrencia, o no, de estas causas cuando la insostenible situación económica tiene su origen en el volumen de pérdidas económicas de la cooperativa en relación a su actividad económica. En este sentido, los socios trabajadores son responsables de forma personal e ilimitada de las pérdidas cooperativas -no sucede lo mismo respecto de las deudas sociales que sí se pueden limitar mediante la inclusión de una cláusula en los Estatutos en que se afirme que la responsabilidad por deudas sociales de los socios trabajadores es limitada-.

#### 5.4.2. Encuadramiento en Seguridad Social de los socios trabajadores de las CECT

Las CECT no poseen la facultad de optar por el régimen de Seguridad Social en el que encuadrar a sus socios trabajadores que sí se reconoce a las cooperativas de trabajo asociado. Los socios trabajadores de la CECT tienen la consideración de asimilados a trabajadores por cuenta ajena, procediendo su encuadramiento en el régimen de la Seguridad Social que corresponda según la actividad desempeñada (art. 14.3 LGSS).

Ahora bien, aquellas CECT que optaron, al amparo de la DT 7ª de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, por mantener la asimilación de sus socios trabajadores a los trabajadores autónomos conservarán ese derecho de opción. Una vez ejercido el mismo para incorporar a sus socios como trabajadores por cuenta ajena en el régimen que corresponda, ya no podrán volver a ejercitar la opción indicada (DT 19ª LGSS).

Así pues, los socios trabajadores de las CECT quedarán comprendidos en el RGSS, a través del SEARG, siempre que "realicen labores agrarias, sean propiamente agrícolas, forestales o pecuarias o sean complementarias o auxiliares de las mismas en explotaciones agrarias" (art. 252.1 LGSS). La Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias define la "explotación agraria" como "el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica" (artículo 2.2), y por actividad agraria "el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales" (art. 2.1).

También tienen la consideración de labores agrarias las operaciones (complementarias asimiladas) siguientes (art. 8.2 del Decreto 3772/1972):

- a) Las de almacenamiento de los referidos frutos y productos en los lugares de origen.
- b) Las de su transporte a los lugares de acondicionamiento y acopio.
- c) Las de primera transformación que reúnan las condiciones siguientes:
  - 1) Que constituyan un proceso simple que modificando las características del fruto o producto y sin incorporación de otro distinto lo convierta, ya sea en bien útil para el consumo, ya sea en elemento susceptible de experimentar sucesivos tratamientos.
  - 2) Que el número de horas de trabajo que se dedique a estas labores desde que se inician las de primera transformación sea inferior a un tercio del que se dedicó a las labores agrarias anteriores para obtener la misma cantidad de producto.

Ninguna otra operación distinta a las enumeradas tiene la consideración de agraria. Además, para las mismas sean consideradas "labores agrarias" deben recaer, única y exclusivamente, sobre frutos y productos obtenidos directamente en las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, cuyos titulares realicen las operaciones indicadas, individualmente o en común, mediante cualquier clase de agrupación, incluidas las que adopten la forma de Cooperativa (artículo 8.3 del Decreto 3772/1972).

Por consiguiente, aquellos socios trabajadores de la CECT que no realicen labores agrarias o complementarias de las mismas en explotaciones agrarias, en los términos indicados, deberán ser dados de alta por la CECT en el RGSS ordinario. A tale efecto, la CECT deberá contar con códigos de cuenta de cotización independientes para unos y otros tipos de socios trabajadores en función de la actividad que desarrollen.

## > 6. FORMULAS DE COPARTICIPACIÓN EN LA PRODUCCIÓN

El cambio de modelo productivo de las cooperativas y la lucha por el abandono hace que se desarrollen otras opciones en las que el factor de colaboración entre varias partes es la nota característica.

### 6.1. Modelo de incorporación de jóvenes agricultores

Habría así un primer modelo de colaboración en el se pretende la incorporación de jóvenes agricultores (o no tan jóvenes, pero emprendedores), brindándoles la posibilidad de gestionar tierras aportadas por los socios que se van jubilando o que no pueden seguir con la actividad productiva por distintas razones. Este modelo implicaría a tres tipos de actores que representan la propiedad de la tierra, la cooperativa, y la persona que la cultiva, que puede ser su propietaria o no, y también socia de la entidad asociativa o no serlo<sup>51</sup>.

En este modelo suele dar un componente de inversión por parte de la cooperativa en la mejora estructural y productiva de las fincas de sus socios. El origen de esas fincas puede estar en un abandono previo o en situaciones entre el agricultor propietario tiene edad avanzada y se da una ausencia de sucesores que pueda continuar con la explotación de la finca. Cuando el origen de las fincas es un socio de la cooperativa que no puede o no quiere seguir con la explotación, el problema que se puede plantear es que al abandonar la cooperativa se lleva su capital, pudiendo comprometer la sostenibilidad de la cooperativa. Así debe buscarse una solución a través de un modelo, con varias variantes.

En esta primera variante:

- > La cooperativa afrontaría los **costes de reconversión productiva y estructural de la parcela**, para adecuarla al tipo y calidad de producción al que está orientada la cooperativa. Esta actividad de reconversión puede ser mayor o menor, dependiendo del estado de la parcela.
- > **Los dueños de la tierra no pierden su propiedad**, pero ceden, a cambio de una renta o parte proporcional de la producción, el manejo de la misma a la cooperativa por un periodo de tiempo prolongado. De nuevo de conformidad con las reflexiones contenidas en este trabajo, el diseño de las obligaciones de las partes en este negocio determinará su naturaleza jurídica, quizá más cercana al arrendamiento
- > Este **periodo de tiempo es variable** entre cooperativas y depende de las mejoras necesarias que se realicen.
- > En este modelo, una vez que **la cooperativa llega a un acuerdo con el propietario de la parcela, se ocupa de buscar entre sus socios a un agricultor profesional que se haga cargo de la producción y gestión de la finca**. En esta labor de explotación el agricultor contará con el apoyo técnico de la cooperativa
- > Al ser un modelo que podríamos llamar de varios “stakeholders” es necesario diseñar un **esquema retributivo** para cada una de las partes.

51 Este es el modelo que parte de la doctrina llama de “modelo de colaboración multiactor” VERÓNICA PIÑEIRO, V./ GARCÍA ALVAREZ-COQUE J.M./ MELIÁ-MARTÍ, E. , “La gestión en común de tierras: distintos modelos en respuesta a las necesidades del sector agroalimentario”, en *Noticias de la economía pública, social y cooperativa* N°67 · 2021, pp. 39 y ss.



## 6.2. Modelo de explotación directa para evitar abandono

En una segunda variante **no entraría en juego el agricultor joven o el emprendedor**, sino que la **propia cooperativa es la que explotaría las tierras** del socio que quería abandonar. Así a éste se le remunera en capital – interés- con el beneficio que obtenga la cooperativa. En este sentido desde el punto de vista jurídico podrían plantearse problemas respecto de ese pago. Una alternativa sería la constitución de una sociedad de capital de la que sean socios quienes quieren abandonar, aportando la finca a cambio de remuneración vía dividendo. El problema de esta opción es la sensación de pérdida de identidad cooperativa.

## 6.3. Modelo de “financiación” para crecimiento de las explotaciones de los socios a través de cesión de la cooperativa.

- > Algún **socio desea ampliar en hectáreas su explotación**. En este caso la cooperativa le cede hectáreas propias – en ocasiones pueden ser de un comunal- para hacer la explotación más grande a cambio del pago de una renta, de nuevo, con los caracteres de arrendamiento.
- > La cooperativa puede **financiar al socio las mejoras** que necesite en esas tierras que le cede. La cuestión aquí es cómo se hace esa financiación. Algunas cooperativas utilizan una sección de crédito, mientras otras no lo hacen. Puede pensarse en que la cooperativa en este modelo lo que realiza es una prestación a través de una SA/SL, lo que no lleva a la problemática que analizaremos en el último modelo.
- > Por último, puede darse la circunstancia de que **el socio no tenga trabajadores suficientes**. Aquí de nuevo puede pensarse en que la cooperativa, a través de una **empresa de servicios** – sociedad de capital- proporcione esos trabajadores.

## 6.4. Aspectos jurídico-laborales y de seguridad social

De optarse por este modelo de gestión, la cooperativa ha de tener en cuenta que si la explotación de las fincas se lleva por parte de un socio, bajo la dirección técnica y control de la cooperativa, aquél, además del vínculo societario pasará a tener una relación laboral con la sociedad cooperativa, debiendo celebrarse con el socio un contrato de trabajo de carácter indefinido -ordinario o fijo discontinuo-, salvo que la cooperativa agraria tenga previsión estatutaria de contar con socios de trabajo, condición que podría reconocerse al socio que vaya a explotar las fincas. En el supuesto de que la persona que se encargue de la explotación de las tierras no sea socio de la cooperativa deberá celebrarse con ella un contrato de trabajo ordinario

La persona que pase a explotar las fincas -sea o no socia- cedidas a la cooperativa bajo la dirección y supervisión de ésta, deberá ser dada de alta en el RGSS, a través del SEARG, siempre que “realicen labores agrarias, sean propiamente agrícolas, forestales o pecuarias o sean complementarias o auxiliares de las mismas, en explotaciones agrarias” (art. 252.1 LGSS).

Cuando las parcelas o fincas cedidas a la cooperativa estén siendo explotadas por trabajadores del socio cedente, se producirá un fenómeno de sucesión empresarial (art. 44 ET), de modo que las relaciones laborales existentes no se extinguirían por la sucesión,

quedando la cooperativa cesionaria subrogada en los derechos y obligaciones laborales y de Seguridad Social del titular de la explotación agraria -anterior empleador-. Además, la cooperativa adquirirá una responsabilidad solidaria junto al socio o tercero cedente de las tierras respecto de las obligaciones laborales y de Seguridad Social pendientes previas a la cesión, que alcanzaría a las deudas posteriores en caso de que la cesión fuese declarada delicto.

Por último, si la explotación de las tierras cedidas se lleva a cabo por empresas de servicios o por otra cooperativa, se estará ante la figura jurídica-laboral de una contrata de propia actividad, con las obligaciones y responsabilidades laborales del art. 42 ET y las de prevención de riesgos laborales previstas en el RD 171/2004, asumiendo la cooperativa, en estos casos, una responsabilidad solidaria -como empresario principal- respecto las obligaciones salariales y de Seguridad Social contraídas por la empresa o sociedad cooperativa contratista con sus trabajadores durante la vigencia de la contrata.

En el supuesto en que la empresa de servicios o cooperativa con la que se contrate la explotación de las tierras cedidas, se limite a aportar mano de obra para dichas tareas sin ejercer un poder de dirección y supervisión de las personas trabajadoras y sin destinar a la explotación agraria una organización empresarial -medios materiales y organizativos propios- completa, podría calificarse este negocio jurídico de cesión ilegal de trabajadores, lo que determinará la responsabilidad conjunta de la empresa de servicios -cedente- y de la cooperativa agraria -cesionaria- respecto de las obligaciones laborales contraídas con los trabajadores y con la Seguridad Social, además de otras responsabilidades que quepa exigir como las administrativas y penales.

Por último, en este modelo, de optarse por llevarse a cabo la explotación, en lugar de a través de una sociedad capitalista de nueva creación -o ya existente-, por medio de una sociedad agraria de transformación (SAT). Las SAT son sociedades civiles que por su finalidad social y mutualista se encuentran muy próximas a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y a las cooperativas agrarias. No en vano, la LC (art. 93.1) permite que las SAT formen parte como socios de pleno derecho de una cooperativa agraria.

La SAT que se constituya puede contar con socios trabajadores cuyo vínculo jurídico con la misma será societario, toda vez que su trabajo -agrícola- constituye la aportación a la sociedad civil en la que se integra (art. 5.1.a) RD 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación), en régimen de cotitularidad, autoorganización y codecisión, que excluyen las notas prototípicas de la relación laboral: ajenidad y dependencia. Así pues, el estatuto jurídico -derechos y obligaciones relacionados con la prestación de trabajo- de los socios trabajadores estará constituido por lo previsto en sus estatutos sociales y en la Ley 20/2007, de 11 de julio, por el que se aprueba el Estatuto del Trabajo Autónomo (art. 1.2 LETA), al aplicarse a las mismas, supletoriamente, el régimen jurídico de las sociedades civiles a las SAT.

Por lo que respecta al encuadramiento en el sistema de Seguridad Social de los socios trabajadores de las SAT, se llevará a cabo, bien en el SETA del RETA, o directamente en este último régimen especial de la Seguridad Social.

En el SETA quedan encuadrados los trabajadores por cuenta propia, mayores de 18 años, que reúnan los siguientes requisitos:

- 1º. Ser titulares de una explotación agraria. Se entiende por explotación agraria el conjunto de bienes y derechos organizados por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica, pudiendo el titular de la explotación serlo por su condición de propietario, arrendatario, aparcerero, cesionario u otro concepto análogo, de las fincas o elementos materiales de la respectiva explotación agraria.
- 2º. La realización de labores agrarias de forma personal y directa en tales explotaciones agrarias, aún cuando ocupen trabajadores por cuenta ajena, que coticen con la modalidad de bases mensuales o, de tratarse de trabajadores que coticen con la modalidad de bases diarias, que el número total de jornadas reales efectivamente realizadas no supere las quinientas cuarenta y seis en un año, computado desde el 1 de enero a 31 de diciembre de cada año. El número de jornadas reales se reducirá proporcionalmente en función del número de días de alta del trabajador por cuenta propia agrario en este Sistema Especial durante el año natural de que se trate. Estas limitaciones en la ocupación de trabajadores por cuenta ajena se entienden aplicables por cada explotación agraria.

Se considerará actividad agraria el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales, así como la venta directa por parte del agricultor de la producción propia sin transformación o la primera transformación de los mismos, cuyo producto final esté incluido en el anexo I del art. 38 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes; también tiene la consideración de actividad agraria toda aquella que implique la gestión o la dirección y gerencia de la explotación.

El ejercicio de la actividad agraria por las personas titulares de una explotación agraria de titularidad compartida, definida como la unidad económica, sin personalidad jurídica y susceptible de imposición a efectos fiscales, que se constituye por un matrimonio o pareja unida por análoga relación de afectividad, para la gestión conjunta de la explotación agraria (artículo 2.1 Ley 35/2011, de 4 octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones agrarias), determina la inclusión en el SETA (artículo 10 Ley 35/2011).

También quedarán incluidos en el SETA el cónyuge y los parientes mayores de 18 años, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado inclusive, del titular de la explotación que realicen la actividad agraria de forma personal y directa en la correspondiente explotación familiar, siempre que no tengan la consideración de trabajadores por cuenta ajena. En cambio, los hijos del titular de la explotación agraria menores de 30 años, aunque convivan con él, pueden ser contratados como trabajadores por cuenta ajena sin cotización a la contingencia de desempleo.

Aquellos socios trabajadores agrarios de una SAT que no cumplan estos requisitos para acceder al SETA, pero sí los que determinen la inclusión en el RETA, quedarán encuadrados en este régimen especial sin particularidad alguna.

Por el contrario, los trabajadores -no socios- de la SAT se integrarán en el Régimen General de la Seguridad Social, bien directamente o a través del SEARG, siempre que realicen labores propiamente agrarias o complementarias o auxiliares de éstas, en los términos expuestos -supra- en el apartado 5.4.2.

## > BIBLIOGRAFÍA

ALGUACIL MARÍ, P., "Tratamiento fiscal de las iniciativas de gestión en común de cooperativas agroalimentarias" en ALGUACIL MARÍ, P. (Coor.). *Informe sobre la ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana: su impacto en cooperativas agroalimentarias*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2019, pp. 68 y ss.

ALGUACIL MARÍ, P. /MOLINER BERTRÁN, V. / NAVARRO LÉRIDA, M<sup>a</sup> S., *Guía para la constitución y funcionamiento de una sección de explotación comunitaria de la tierra*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana, 2020.

ALGUACIL MARÍ/NAVARRO LÉRIDA/PASTOR DEL PINO/SACRISTÁN BERGIA, *Modelos innovadores para impulsar a las cooperativas agroalimentarias, evitar el abandono de explotaciones y fomentar el relevo generacional*, ALGUACIL MARÍ, P. (Coor.), Cooperativas Agroalimentarias de España, 2020.

BASOZABAL ARRUE, X, "Contrato parciario: Caracterización dogmática, legislación aplicable, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, ISSN-e 1698-739X, N<sup>o</sup>. 1, 2005.

DOMINGUEZ CABRERA, M<sup>a</sup> P., "Responsabilidad patrimonial de las "secciones" de las cooperativas en proceso concursal", *Aranzadi Civil: Revista Doctrinal*, 2010, pp. 49-75.

FAJARDO GARCÍA, G. "La masa activa y pasiva en el concurso de cooperativas", en *Estudios sobre la Ley concursal: libro homenaje a Manuel Olivencia*, Vol. 5, 2005 (Liquidación concursal, conclusión y reapertura del concurso, calificación del concurso, supuestos especiales), pp. 5235-5280

GADEA SOLER, E., "Las secciones de las cooperativas", en VARGAS VASSEROT, C./PULGAR EZQUERRA, J. (Coord.), *Cooperativas agrarias y sociedades agrarias de transformación* 2006, pp. 605-630

GALLEGO BONO, J. "La agricultura a tiempo parcial y la externalización de servicios agrarios como vehículo del cambio estructural" en *Revista española de estudios agrosociales y pesqueros*, ISSN 1575-1198, n<sup>o</sup> 225, 2010, pp. 13-45

NAVARRO LÉRIDA, M<sup>a</sup> S., "Las cooperativas agroalimentarias como iniciativas de gestión en común de la LEA", en ALGUACIL MARÍ, P. (Coor.). *Informe sobre la ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana: su impacto en cooperativas agroalimentarias*, Cooperatives Agro-alimentàries de la Comunitat Valenciana,, 2019, pp. 44 y ss.

PASTOR DEL PINO, M<sup>a</sup>C / TORRES PÉREZ, F., *Las cooperativas y la explotación comunitaria de la tierra: cuestiones de su régimen sustantivo y tributario*, Cooperativas Agroalimentarias de España, 2022.

TORRES PÉREZ, F., "Las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra", en VARGAS VASSEROT, C. (Dir.), *Integración y concentración de empresas agroalimentarias*, Dykinson, 2019, pp. 79 y ss.

VALDES VAL RÉ, F., "Tierra y trabajo en las cooperativas de explotación comunitaria: teoría e ideología", *Agricultura y sociedad*, nº 16, 1980, pp. 155-255.

VARGAS VASSEROT, C./SACRISTÁN BERGIA, F./CANO ORTEGA, C. en ALGUACIL MARÍ, P. / ROJAS PACHECO, T. (Coor.) *El régimen jurídico de las cooperativas agroalimentarias en la Ley 27/1999. Cuestiones de debate y propuestas de mejora*, Cooperativas Agroalimentarias de España, 2021.

VERÓNICA PIÑEIRO, V./ GARCÍA ALVAREZ-COQUE J.M./ MELIÁ-MARTÍ, E., "La gestión en común de tierras: distintos modelos en respuesta a las necesidades del sector agroalimentario", en *Noticias de la economía pública, social y cooperativa*, nº67, 2021, pp. 39 y ss.

---

1 Una visión global de la agricultura española a través del análisis del censo agrario 2020. [https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/analisis-y-prospectiva/informemapa\\_ca2020\\_tcm30-653742.pdf](https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/analisis-y-prospectiva/informemapa_ca2020_tcm30-653742.pdf)

2 Censo Agrario 2020. <https://www.ine.es/censoagrario2020/presentacion/index.htm>

3 El jefe de explotación es la persona física responsable de las actividades financieras y de producción, corrientes y cotidianas de la explotación agrícola. En general, el jefe de explotación coincide con el titular. Cuando no es así, puede ser un miembro de la familia del titular u otra persona asalariada



cooperativas  
agro-alimentarias

España





cátedra  
cooperativas agroalimentarias