

> Guía de tributación y cotización del socio

En cooperativas agroalimentarias, de explotación comunitaria de la tierra y sociedades agrarias de transformación

Autores: María Pilar Bonet Sánchez, María Pilar Alguacil Marí, Miguel Ángel Luque Mateo, Antonio González García y Manuel Alegre Nueno.



cátedra

cooperativas agroalimentarias

Guía de tributación y cotización del socio

En cooperativas agroalimentarias, de explotación comunitaria de la tierra y sociedades agrarias de transformación

La reproducción de esta obra está permitida citando su procedencia.
Octubre 2026.
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: 978-84-09-91743-3

Depósito Legal: M-22177-2026

Imprime: Publiequipo, S.L.

> PRÓLOGO

Pilar Alguacil Marí. Directora de la Cátedra.

La Cátedra de Cooperativas Agroalimentarias de España nació con una clara vocación de servicio: acercar el conocimiento universitario a las necesidades reales del cooperativismo agroalimentario. Durante los últimos años, en jornadas, cursos de formación, reuniones de trabajo y consultas planteadas por cooperativas, técnicos y organizaciones representativas del sector, hemos comprobado que muchas de las dudas más frecuentes no se referían a la fiscalidad de la cooperativa como entidad, sino a la situación tributaria y de cotización de sus propios socios. Sin embargo, quienes buscaban respuestas se encontraban con una normativa dispersa y compleja y con escasas publicaciones que abordaran esta materia desde una perspectiva eminentemente práctica. De esa necesidad expresada por el propio sector nace esta guía.

Esta *Guía de tributación y cotización del socio en cooperativas agroalimentarias, de explotación comunitaria de la tierra y sociedades agrarias de transformación* pretende ofrecer una respuesta rigurosa, clara y accesible a esas cuestiones, reuniendo en un único texto las principales implicaciones fiscales y de Seguridad Social que afectan al socio a lo largo de toda su relación con la cooperativa.

Con frecuencia, el estudio de la fiscalidad cooperativa se ha centrado en la propia entidad. Sin embargo, la posición jurídica del socio plantea numerosas cuestiones prácticas relacionadas con su incorporación a la cooperativa, las entregas de productos, los retornos cooperativos, las aportaciones al capital, la tributación de la explotación, la transmisión de ésta o la baja en la entidad. A ello se suman los aspectos laborales y de Seguridad Social, imprescindibles para ofrecer una visión completa.

La finalidad de esta obra no es sustituir el asesoramiento profesional ni elaborar un tratado doctrinal exhaustivo. Su propósito es servir de herramienta útil para socios, cooperativas, asesores y demás profesionales del sector, facilitando la comprensión y aplicación de una normativa especialmente compleja.

La obra reúne a cuatro especialistas que aportan perspectivas complementarias. La profesora María Pilar Bonet Sánchez analiza la tributación general del socio de las cooperativas agroalimentarias; la profesora María Pilar Alguacil Marí estudia el régimen fiscal del socio de las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; el profesor Miguel Ángel Luque Mateo aborda la tributación de los socios de las sociedades agrarias de transformación; y el profesor Manuel Alegre Nueno desarrolla los aspectos laborales y de Seguridad Social. La combinación de estas aportaciones convierte la guía en una obra interdisciplinar, rigurosa y práctica.

Nuestro deseo es que esta publicación contribuya a reforzar la seguridad jurídica de los socios y de las cooperativas, y que facilite la labor de quienes, desde el asesoramiento, la gestión o la investigación, trabajan cada día al servicio del cooperativismo agroalimentario. Si con ello conseguimos responder a una necesidad real del sector y acercar el conocimiento universitario a quienes pueden beneficiarse de él, el objetivo de esta obra habrá quedado plenamente satisfecho.

> **ÍNDICE**

CAPÍTULO 1. LA TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS DE UNA COOPERATIVA AGROALIMENTARIA 13

María Pilar Bonet Sánchez.

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario (jubilada). Universidad de Valencia

1. INTRODUCCIÓN: TRIBUTOS Y OBLIGACIONES QUE AFECTAN AL SOCIO DE UNA COOPERATIVA AGROALIMENTARIA 13

- 1.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados..... 13
- 1.2. Impuesto sobre el valor añadido 16
- 1.3. Impuesto sobre la renta de las personas físicas 16
- 1.4. Impuesto sobre el patrimonio 17
- 1.5. Impuesto sobre sucesiones y donaciones..... 18
- 1.6. Impuesto sobre bienes inmuebles 19

2. ALTA DEL SOCIO EN LA COOPERATIVA..... 20

3. OPERACIONES REALIZADAS EN EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL SOCIO 21

- 3.1. Aspectos preliminares: alta censal..... 21
- 3.2. Calificación y tratamiento en el irpf de las rentas abonadas por la cooperativa..... 22
 - 3.2.1. *Contraprestación por la entrega de productos del socio*..... 22
 - 3.2.2. *Pérdidas imputadas a los socios* 24
 - 3.2.3. *Retornos cooperativos*..... 24
 - 3.2.4. *Anticipos laborales de los socios de trabajo* 26
 - 3.2.5. *Intereses por aportaciones al capital, préstamos y ciertos retornos* 28
- 3.3. Tributación de los rendimientos de la actividad económica del socio en el IRPF ...30
 - 3.3.1. *Socios en estimación directa (normal y simplificada)*.....30
 - 3.3.1.1. *Ámbito de aplicación*30
 - 3.3.1.2. *Renuncia y exclusión en EDS* 31
 - 3.3.1.3. *Elementos afectos* 32
 - 3.3.1.4. *Cálculo del rendimiento neto*33
 - 3.3.1.5. *Obligaciones fiscales*.....40
 - 3.3.2. *Socios en estimación objetiva*40
 - 3.3.2.1. *Ámbito de aplicación* 41
 - 3.3.2.2. *Renuncia y exclusión*.....43
 - 3.3.2.3. *Cálculo del rendimiento neto*45
 - 3.3.2.4. *Obligaciones fiscales*50

3.4. El IVA de las operaciones de los socios en régimen general	53
3.4.1. Introducción	53
3.4.2. Hecho imponible	54
3.4.3. Lugar de realización	55
3.4.4. Devengo del impuesto	56
3.4.4.1. Devengo en el Régimen especial del criterio de caja	60
3.4.5. Sujeto pasivo	62
3.4.6. La base imponible	62
3.4.7. Tipos de gravamen	66
3.4.8. Repercusión y rectificación	68
3.4.8.1. Sistemas informáticos de facturación: VERI*FACTU	71
3.4.9. Deducción del IVA soportado	72
3.4.10. Obligaciones formales	74
3.5. El IVA de las operaciones de los socios en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)	75
3.5.1. Introducción	75
3.5.2. Ámbito subjetivo de aplicación	76
3.5.3. Ámbito objetivo	78
3.5.4. Contenido del régimen especial	81
3.5.4.1. Régimen de las compensaciones	81
3.5.4.2. Obligaciones fiscales	86
3.5.4.3. Comienzo o cese en la aplicación del REAGP	87
3.6. Tributación del patrimonio neto del socio (IP)	89
3.7. Tributación de los bienes inmuebles de la titularidad del socio (IBI)	91
4. BAJA DEL SOCIO EN LA COOPERATIVA.....	92
4.1. Transmisión de la explotación del socio y de las participaciones en la cooperativa	95

CAPÍTULO 2. RÉGIMEN FISCAL DEL SOCIO DE LA COOPERATIVA DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA	98
---	-----------

*María Pilar Alguacil Marí. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia*

1. RÉGIMEN DE LAS APORTACIONES A LA COOPERATIVA	98
1.1. Cesión de tierras	98
1.2. Cesión de trabajo	102
2. RÉGIMEN DE LAS RENTAS ABONADAS AL CEDENTE	102

CAPÍTULO 3. TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN (SAT)¹109

Miguel Ángel Luque Mateo. Profesor Titular de Universidad.

Antonio González García. Universidad de Almería

1. APROXIMACIÓN AL RÉGIMEN JURÍDICO SUSTANTIVO DE LA SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN 109

- 1.1. Aspectos iniciales.....109
 - 1.1.1. ¿Qué es una SAT?109
 - 1.1.2. Relevancia de la SAT en el ámbito agrario109
- 1.2. Regulación 110
 - 1.2.1. El Real Decreto 1776/1981 110
 - 1.2.2. Desarrollo normativo autonómico y foral 110
- 1.3. Naturaleza y objeto social..... 110
 - 1.3.1 Calificación de sociedad civil..... 110
 - 1.3.2 Objeto social 111
- 1.4. El socio de la SAT 111
 - 1.4.1 Tipos de socios admitidos 111
 - 1.4.2 Número de socios y limitaciones por tipologías..... 112
 - 1.4.3. La Responsabilidad de los socios..... 112
 - 1.4.4. La aportación al capital social del socio y la transmisión de los títulos..... 113

2. LA FISCALIDAD DE LA SAT 115

- 2.1. El escueto régimen tributario contenido en la LRFC 115
- 2.2. Bonificación del 95% de la cuota del IAE 115
 - 2.2.1. Beneficio fiscal 115
 - 2.2.2. ¿Aplicación de oficio o a instancia de parte? 115
 - 2.2.3. No sujeción de las actividades agrícolas 116

1. Este trabajo es uno de los resultados del proyecto I+D+i, Generación de Conocimiento 2024, PID2024-156788OB-100, financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades de España, titulado "El papel transformador de la Economía Social y Solidaria. Un estudio comparado y multidisciplinar de su respuesta frente a los principales desafíos socioeconómicos de la actualidad", concedido al Centro de Investigación CIDES y a la Cátedra de Economía Social de la Universidad de Almería, así como del Proyecto de Innovación Social "TRFE-SI-2024/011, SOLHABAR".

3. ESPECIALIDADES FISCALES DE LA SAT CON REPERCUSIÓN EN LOS SOCIOS	116
3.1 Excepción a la regla general de valoración de las operaciones vinculadas con los socios	116
3.1.1. <i>La regla general de las operaciones vinculadas</i>	116
3.1.2 <i>Valoración de los servicios o suministros de las SAT a sus socios</i>	116
3.1.2.1 Disposición Ad. 1ª LRFC.....	116
3.1.2.2. Tipología estatutaria.....	117
3.1.2.3. Similitud con la regla aplicable a las cooperativas agrarias	118
3.1.2.4. Inaplicación del régimen de operaciones vinculadas referido al precio efectivamente pagado	118
3.2. Valoración de las aportaciones no dinerarias del socio	118
3.2.1. <i>Sujeción de la constitución y aportación de capital de los socios al IOS</i>	118
3.2.2. <i>La aportación de capital en la normativa societaria y en el RDSAT</i>	119
3.2.2.1. Las aportaciones no dinerarias.....	119
3.2.3. <i>Regla especial de valoración de aportaciones no dinerarias en el RDSAT</i>	119
3.2.3.1. Valoración según los criterios de las leyes fiscales sobre comprobación de valores	119
3.2.3.2. Aspectos críticos de la remisión a los criterios de las comprobaciones de valores tributarias.....	120
4. BENEFICIOS FISCALES DE LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS APLICABLES A LAS SAT Y SUS SOCIOS	121
4.1. Beneficiarios	121
4.2. Marco conceptual y requisitos de la explotación agraria prioritaria (EAP).....	121
4.3. Beneficios fiscales en la imposición indirecta.....	122
4.4. Incentivos y especialidades en la imposición directa.....	123
5. TRIBUTACIÓN DEL SOCIO DE LA SAT	124
5.1. Planteamiento y remisión al apartado de la tributación de los socios de una cooperativa agroalimentaria.....	124
5.2. Tributación de los rendimientos de la actividad económica del socio	124
5.2.1. <i>Socio persona física</i>	124
5.2.2. <i>Socio persona jurídica</i>	124
5.3. Retribuciones a los socios empleados y a los miembros de la Junta Rectora	125
5.4. Reparto de beneficios	126
5.4.1. <i>Tributación en el IRPF</i>	126
5.4.2. <i>Tributación en el IS</i>	127

5.5. Transmisión de los resguardos nominativos.....	127
5.5.1. Exención en el ITPAJD.....	128
5.5.2. Ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.....	128
5.6. Desvinculación del socio y liquidación de su participación social.....	131
5.6.1. Baja voluntaria, exclusión, incapacidad o fallecimiento del socio.....	131
5.6.2. Reducción de capital con devolución de aportaciones.....	131
5.6.3. Disolución y liquidación total de la SAT.....	131
5.7. Tributación del socio en el Impuesto sobre Actividades Económicas.....	132
5.7.1. No sujeción de las actividades agrícolas.....	132
5.7.2. Actividades sujetas al tributo.....	133
5.7.3. Supuestos de exención para los socios.....	133
5.7.4. Bonificaciones fiscales	
5.7.4.1. Bonificaciones obligatorias.....	134
5.7.4.2. Bonificaciones potestativas.....	134

CAPÍTULO 4. ASPECTOS LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL QUE AFECTAN A LOS SOCIOS TRABAJADORES DE LAS COOPERATIVAS AGRARIAS, DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA Y DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN	136
--	------------

*Manuel Alegre Nuño. Profesor titular de Derecho laboral y de la seguridad social.
Magistrado de lo social*

1. SOCIEDADES COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS Y TIPOLOGÍA DE SOCIOS	136
1.1. Estatuto jurídico del socio trabajador	136
1.2. Adquisición de la condición de socio trabajador y período de vinculación	137
1.3. Los anticipos societarios y el retorno cooperativo.....	138
1.4. Bajas obligatorias.....	140
2. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN	141
2.1. El estatuto jurídico del socio en la Sociedad Agraria de Transformación	141
2.2. Derechos y obligaciones del socio trabajador.....	142
2.3. Régimen disciplinario y extinción del vínculo.....	143
3. ENCUADRAMIENTO DE LOS SOCIOS TRABAJADORES EN EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	143
3.1. Socios trabajadores de las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra	143
3.2. Socios trabajadores de las sociedades agrarias de transformación	143

3.3. El sistema especial de los trabajadores agrarios por cuenta propia (SETA)	144
3.3.1. <i>Sujetos incluidos</i>	144
3.3.2. <i>Actos de encuadramiento</i>	145
3.3.3. <i>Tipos de cotización</i>	145
3.3.4. <i>Acción protectora</i>	146
3.3.4.1. La protección por cese de la actividad.....	146
3.4. El Régimen Especial de Trabajadores por cuenta propia o Autónomos (RETA)	147
3.4.1. <i>Los actos de encuadramiento</i>	147
3.4.2. <i>Cotización y recaudación</i>	148
3.4.3. <i>Acción protectora</i>	150
3.4.4.1. Protección por cese de la actividad	153
3.5. Sistema especial para los trabajadores por cuenta ajena agrarios (SEARG).....	159
3.5.1. <i>Sujetos incluidos</i>	159
3.5.2. <i>Actos de encuadramiento</i>	162
3.5.3. <i>Cotización</i>	162
3.5.4. <i>Acción protectora</i>	163

> CAPÍTULO 1. LA TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS DE UNA COOPERATIVA AGROALIMENTARIA

María Pilar Bonet Sánchez

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario (jubilada)

Universidad de Valencia

> 1. INTRODUCCIÓN: TRIBUTOS Y OBLIGACIONES QUE AFECTAN AL SOCIO DE UNA COOPERATIVA AGROALIMENTARIA

Las personas socias de una cooperativa agroalimentaria se pueden ver obligadas a satisfacer diversos tributos en los tres ámbitos territoriales a lo largo de su vida como miembros de la cooperativa, e incluso cuando dejan de serlo, además de los que les corresponden como sujetos que realizan una actividad económica.

En el ámbito estatal tenemos dos grandes impuestos que afectan al socio persona física, uno de carácter personal y directo –el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o IRPF– y otro de carácter real e indirecto –el Impuesto sobre el Valor Añadido o IVA–.

En el ámbito autonómico tenemos otros tres impuestos que, aunque son estatales, se encuentran totalmente cedidos a las Comunidades Autónomas: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), de carácter indirecto, y los impuestos sobre el Patrimonio (IP) y sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ambos de carácter directo. La cesión es total en cuanto al rendimiento, mientras que la capacidad normativa solo está cedida parcialmente, estando limitada a ciertos elementos o aspectos de cada uno de los impuestos.

En el ámbito local nos encontramos básicamente con dos impuestos: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE); aunque al socio que sea empresario individual sólo le afectará el primero, ya que las personas físicas están exentas del IAE. El resto de impuestos locales (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras) gravará al socio de la cooperativa en la medida en que realice el hecho imponible correspondiente, es decir, como a cualquier otra persona o entidad.

Centrándonos ya en los impuestos mencionados, empezaremos el análisis por los indirectos ITPAJD e IVA, pasando después a los directos: IRPF, IP, ISD e IBI.

1.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Con este nombre (en adelante, ITPAJD) se designa a un tributo de carácter indirecto, real, objetivo e instantáneo, que contiene tres conceptos impositivos según el artículo 1 de su ley reguladora (Texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en adelante, LITPAJD):

- a) Las **transmisiones patrimoniales onerosas** (TPO) gravan el tráfico patrimonial civil *inter vivos*, de modo que afectará a cualquier transmisión onerosa que haga el socio de bienes y derechos patrimoniales al margen de su actividad económica, así como a la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones (art. 7 LITPAJD). El sujeto pasivo es la persona beneficiaria del desplazamiento patrimonial, devengándose el impuesto el día en que se realice el negocio, acto o contrato gravado.

b) Las **operaciones societarias** (OS) sujetan a gravamen básicamente las operaciones relacionadas con el contrato de sociedad, esto es: la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades, las aportaciones efectuadas por los socios para reponer pérdidas sociales y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea (19.1 LITPAJD). Sin embargo, desde 2010 están **exentas del IOS** la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea (45.I.B.11 LITPAJD).

Además, están **no sujetas** al IOS ciertas operaciones (19.2 LITPAJD), conforme a la Directiva 2008/7/CE:

- 1.º Las operaciones de reestructuración.
- 2.º Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.
- 3.º La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.
- 4.º La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

c) Los **actos jurídicos documentados** (AJD): en esta modalidad se grava la formalización documental de ciertos actos en documentos notariales, mercantiles y administrativos. Hay dos tipos de cuotas, fija y variable, exigiéndose esta última cuando el documento tenga por objeto cosa valuable, sea inscribible en algún registro público y no esté sujeto al ITPO, IOS o ISD (30 LITPAJD) al tipo de gravamen establecido por la Comunidad Autónoma o, en su defecto, al 0,5 %.

La constitución de una sociedad debe documentarse en escritura pública, y por el concepto AJD se deberá satisfacer la cuota fija de los documentos notariales, que se paga en efectos timbrados, a razón de 0,30 € por pliego o 0,15 € por folio, a elección del Notario (27.3 y 31 LITPAJD). Esta cuota fija no tiene ninguna exención (45.II LITPAJD).

Actualmente está cedido en su totalidad a las CCAA, que pueden regular diversos aspectos, además de la gestión: el tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, en la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas"; el tipo de gravamen de los documentos notariales en la modalidad "Actos Jurídicos Documentados"; y además, podrán regular deducciones de la cuota y bonificaciones en la cuota.

De este modo, junto a su normativa reguladora (LITPAJD y su Reglamento aprobado por RD 828/1995, de 29 de mayo – RITPAJD) hay que tener en cuenta las distintas leyes autonómicas, en caso de que hagan uso de sus competencias normativas en toda su extensión, y no sólo en materia de gestión.

Los **modelos tributarios** que se utilizan para presentar las declaraciones relativas a este impuesto son los que haya aprobado cada Comunidad Autónoma. Normalmente se pueden confeccionar en línea desde la propia página web de la Comunidad.

Para declaraciones correspondientes a Ceuta y Melilla se utiliza el modelo 600 de la AEAT, así como para algún caso residual o si una Comunidad Autónoma no hubiese aprobado o no tuviese accesible su propio modelo.

Dos precisiones:

Primera: la ley establece un régimen de compatibilidades e incompatibilidades entre hechos imponibles, de modo que el ITPO es incompatible con operaciones societarias (IOS), por lo que un mismo acto o contrato no podrá ser liquidado por ambos conceptos (1.2 LITPAJD), prevaleciendo el IOS como hecho imponible especial. Sin embargo, los dos son compatibles con AJD, a excepción de la cuota variable de los documentos notariales, incompatible también con el ISD (31.2 LITPAJD). Finalmente hay que señalar la compatibilidad entre las tres modalidades comprendidas en el concepto AJD (documentos notariales, mercantiles y administrativos), incluso entre las cuotas fija y variable de los documentos notariales.

Segunda: relaciones del ITPO con el IVA, que es el otro gran impuesto indirecto que grava el tráfico patrimonial, en este caso mercantil. A este respecto el art. 7.5 LITPAJD establece la **no sujeción al ITPO** de las operaciones definidas como hechos imponible cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y cuando estén sujetas al IVA. Por excepción, se sujetan al concepto ITPO:

- > Las entregas o arrendamientos de **bienes inmuebles**, y la constitución o transmisión de derechos de uso o disfrute que recaigan sobre ellos, cuando estén **exentas del IVA** (sujetas pero exentas).
- > Las entregas de **inmuebles** incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial cuando esta operación quede no sujeta al IVA.

Por tanto, una entrega onerosa de bienes efectuada por persona que no actúe en el ejercicio de su actividad económica tributará, salvo en los casos citados, por el ITPO. Y si la entrega corresponde al tráfico habitual del empresario, tributará por IVA, como veremos después, salvo que esté exenta.

El ITPO afectará a un empresario en las siguientes operaciones:

- > venta de bienes particulares
- > operaciones inmobiliarias exentas del IVA
- > entregas inmobiliarias incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial que esté no sujeta al IVA.

1.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo indirecto, real, objetivo, proporcional e instantáneo que recae sobre el consumo y grava las siguientes operaciones (art. 1 LIVA):

- a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Importaciones.

El IVA es el impuesto por antonomasia que articula la tributación indirecta del tráfico patrimonial mercantil. El deslinde entre las operaciones sometidas al IVA o al ITPO se desprende de las reglas anteriormente apuntadas, cuyo cierre se produce en el art. 4.4 de la Ley del IVA (Ley 37/1992), al declarar la no sujeción al ITPO de las operaciones sujetas al IVA, exceptuando las operaciones inmobiliarias exentas del IVA (entregas, arrendamientos, constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos), salvo que se renuncie a la exención.

Así pues, el socio de la cooperativa agroalimentaria quedará sometido a este impuesto cuando realice las actividades u operaciones definidas en la LIVA como hechos imponibles; en particular, cuando entregue sus productos a la cooperativa en el marco de las operaciones habituales definidas en los estatutos de la cooperativa, pues estará actuando en su condición de empresario. Y a la inversa, cuando el socio sea el destinatario de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuados por la cooperativa para su explotación, estará obligado a soportar las cuotas de IVA que aquélla le repercuta.

1.3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF es un tributo de carácter personal, directo y progresivo que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Es el impuesto personal por antonomasia.

El **objeto del impuesto** es la renta global del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Y son **contribuyentes** las personas físicas residentes en territorio español, o los españoles que residan en el extranjero por razón de cargo o empleo público u oficial.

La ley del impuesto (Ley 35/2006, en adelante LIRPF) no da un concepto de renta, sino que relaciona sus componentes: rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Entre los rendimientos se encuentran los de las actividades económicas, empresariales o profesionales, así como los rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario. Por tanto, las percepciones que obtenga el socio de la cooperativa agroalimentaria, tanto de ésta como de terceros en su caso, van a quedar gravadas por el IRPF, como veremos más adelante.

Y cuando el socio realice alguna transmisión de bienes o derechos de su patrimonio empresarial, la ganancia o pérdida resultante (determinada por el valor de transmisión menos el valor de adquisición) se integrará junto con las ganancias o pérdidas procedentes de transmisiones de bienes de su patrimonio personal.

La norma reglamentaria de desarrollo se contiene en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF).

Más adelante (puntos 3.2 y 3.3) trataremos la tributación de las rentas abonadas al socio por la cooperativa, así como la de los rendimientos de la actividad económica del socio.

En todo caso, el socio deberá presentar su autoliquidación del IRPF anualmente (modelo 100) dentro del plazo habilitado cada año al efecto, que va desde primeros de abril hasta el 30 de junio. En el link a la "[campaña de renta](#)" dentro de la web de la Agencia Tributaria se puede acceder a los datos fiscales, obtener el número de referencia y registrarse en Cl@ve, así como acceder al [resto de gestiones](#) del IRPF, especialmente al simulador Renta Web y al Servicio de tramitación del borrador o de la declaración (Renta DIRECTA o Renta WEB).

1.4. Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP) es un tributo directo, subjetivo y personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas, cedido totalmente a las Comunidades Autónomas. Regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio (en adelante, LIP), las CCAA pueden modificar el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones en la cuota. Por ello, habrá que atender a la normativa autonómica correspondiente en cada caso.

El **hecho imponible** del IP está constituido por la titularidad por el sujeto pasivo (persona física residente habitual en territorio español) al tiempo del devengo (31 de diciembre) del **patrimonio neto**, al que la LIP define como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder (arts. 1 y 3 LIP).

Son **sujetos pasivos** del impuesto (5 LIP):

- a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.
- b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Por tanto, el socio de una cooperativa agroalimentaria que sea persona física se encuentra sujeto a tributación en este impuesto por todo su patrimonio, como residente en territorio español. La LIP establece las normas sobre titularidad de los bienes y derechos, las reglas para la valoración de los mismos, así como las **exenciones**, entre las que se encuentra el patrimonio empresarial bajo ciertas condiciones. Sobre este punto volveremos más adelante.

Finalmente, dos precisiones: 1) el impuesto se gestiona conjuntamente con el IRPF, presentándose la declaración en los mismos plazos que éste ([modelo 714](#)); 2) la única norma reglamentaria de desarrollo es el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La LIP establece las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos sujetos al impuesto:

- a) Se atenderá al régimen económico del matrimonio y las disposiciones normativas de carácter civil que lo regulen, atribuyéndose por mitad a ambos cónyuges en caso de que sean comunes, salvo que se acredite otra cuota de participación.
- b) Cuando no resulte acreditada la titularidad de los bienes y derechos, podrá considerarse como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o cualquier otro de carácter público.

1.5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. Actualmente está cedido en su totalidad a las CCAA, que pueden regular diversos aspectos, además de la gestión: deducciones de la base imponible, la tarifa, el patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones en la cuota.

De este modo, junto a su normativa reguladora (Ley 29/1987, de 18 de diciembre – LISD; y su Reglamento aprobado por RD 1629/1991, de 8 de noviembre – RISD) hay que tener en cuenta las normativas autonómicas, en caso de que la Comunidad Autónoma haya hecho uso de sus competencias normativas.

El **hecho imponible** del ISD es triple (art. 3 LISD), resultando **sujeto pasivo** la persona beneficiada por la operación de que se trate (art. 5 LISD), y devengándose el impuesto en el momento de realizarse cada hecho imponible (art. 24 LISD).

Hecho imponible	Sujeto pasivo	Devengo
La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título <i>mortis causa</i> .	Causahabientes	Día del fallecimiento del causante
La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito <i>inter vivos</i> .	Donatario o favorecido	Día en que se cause o celebre el acto o contrato
La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.	Beneficiarios	Día del fallecimiento del asegurado

La condición de socio de una cooperativa no es transmisible per se, por lo que ni se hereda ni se puede obtener por donación. Por el contrario, sí que son transmisibles los derechos económicos, regulando la Ley de Cooperativas² (Ley 27/1999, de 16 de julio; en adelante, LC) en su artículo 50 la transmisión de las aportaciones:

“Artículo 50. Transmisión de las aportaciones.

Las aportaciones podrán transmitirse:

- a) *Por actos «inter vivos», únicamente a otros socios de la cooperativa y a quienes adquieran tal cualidad dentro de los tres meses siguientes a la transmisión que, en este*

2. Hacemos referencia a la ley estatal de cooperativas, pero en cada caso hay que acudir a la norma específica que contenga la ley autonómica de cooperativas, aplicable en función del ámbito territorial de la cooperativa. Y si éste excede del ámbito de una CCAA, se aplicará la ley estatal.

caso, queda condicionada al cumplimiento de dicho requisito. En todo caso habrá de respetarse el límite impuesto en el artículo 45.6 de esta Ley.

b) Por sucesión «mortis causa», a los causa-habientes si fueran socios y así lo soliciten, o si no lo fueran, previa admisión como tales realizada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de la presente Ley, que habrá de solicitarse en el plazo de seis meses desde el fallecimiento. En otro caso, tendrán derecho a la liquidación del crédito correspondiente a la aportación social."

Volveremos sobre este punto al tratar la baja del socio en la cooperativa y la transmisión de la explotación.

1.6. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) grava la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

El socio de la cooperativa estará sujeto a este impuesto, no por su condición de socio, sino como titular de su propia explotación agrícola o ganadera, en concepto de superficiario, usufructuario o propietario, por ese orden. No sucede lo mismo cuando el título jurídico que ostenta el agricultor o el ganadero es el de arrendatario: en tal caso, el sujeto pasivo del IBI es el propietario del terreno.

El impuesto se regula en la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –LHL en adelante—), artículos 60 a 77. El La competencia normativa es del Estado, pero las entidades locales pueden regular determinadas exenciones, el tipo de gravamen, reducciones y bonificaciones, además de la gestión del impuesto.

La Ley establece algunas exenciones que, en principio, no afectan a las explotaciones agrícolas o ganaderas, aunque los ayuntamientos podrán establecer, en razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal (62.4 LHL)

Son **sujetos pasivos**, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades de hecho (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición) que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.

La **base imponible** estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario).

La **base liquidable** es el resultado de practicar en la base imponible las reducciones previstas en el artículo 67 LHL, cuando el valor catastral se incremente o se altere como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general.

Más adelante se exponen las bonificaciones que pudieran afectar al titular de una explotación agrícola o ganadera.

A continuación, analizaremos los impuestos indicados desde la óptica de las operaciones que realiza el socio de la cooperativa a lo largo de su vida económica, concretamente:

- > El alta del socio en la cooperativa;
- > El ejercicio de su actividad económica;
- > La baja del socio en la cooperativa.

> 2. ALTA DEL SOCIO EN LA COOPERATIVA

Son varias las operaciones societarias que se realizan entre el socio y la cooperativa agroalimentaria, cuyos efectos fiscales vamos a analizar: las aportaciones obligatorias y voluntarias, la remuneración del capital, la imputación de pérdidas, la baja del socio con devolución de aportaciones (disminución de capital).

Empezaremos por las consecuencias fiscales del alta del socio en la cooperativa y, más concretamente, por la tributación en el ITPyAJD de las aportaciones efectuadas, por el concepto impositivo operaciones societarias (IOS).

En el IOS son **sujetos pasivos del impuesto**: la sociedad (en las operaciones de constitución, aumento de capital, aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social y en el traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social) y los socios (en la disolución de sociedades y la reducción de capital social). Sin embargo, como ya vimos, hay una exención para las operaciones en las que el sujeto pasivo es la sociedad, por lo que sólo quedan como sujetos pasivos del impuesto los socios en las operaciones mencionadas, en su caso, por los bienes recibidos.

Por tanto, **cuando el socio se da de alta en la cooperativa y realiza su aportación inicial obligatoria (46 LC), que puede ser dineraria o en especie, no hay gravamen por el IOS** en aplicación de la mencionada exención para la sociedad. Y lo mismo sucede cuando el socio realiza **aportaciones voluntarias (47 LC)** que no supongan aumento de capital. A pesar de la exención, existe la **obligación de presentar la correspondiente declaración** del impuesto en el modelo 600 que haya aprobado la Comunidad Autónoma correspondiente.

El mismo tratamiento tendrán las cuotas de ingreso o cuotas periódicas, no reembolsables (52 LC): operaciones sujetas al IOS, pero exentas (45.I.B.11) LITPAJD).

Como consecuencia del alta en la cooperativa, el socio tendrá derecho a percibir la remuneración de su aportación al capital que la entidad haya establecido en sus estatutos (arts. 16.2.e y 48 LC), así como a los retornos cooperativos que se determinen en aplicación de los excedentes (arts. 16.2.d y 58 LC). Ambos conceptos –intereses del capital y retornos cooperativos, que la LRFC asimila a los dividendos, art. 28.2– serán considerados en el IRPF como rendimientos del capital mobiliario procedentes de la cesión a terceros de capitales propios, según el art. 25.1 LIRPF.

Estas aportaciones del socio no quedan gravadas por el concepto ITPO (transmisiones patrimoniales onerosas) por incompatibilidad entre hechos imposables (es decir, porque la operación está sujeta al IOS, aunque exenta).

¿Y si el socio necesita un préstamo para realizar su aportación?

La cuestión de si el préstamo tributa por IVA o por ITPO dependerá de la condición del prestamista:

- a) Si es una entidad financiera, el préstamo está sujeto al IVA, pero exento por aplicación del art. 20.Uno.18.c) LIVA; y sujeto a AJD, documentos notariales, por la cuota variable o gradual, siendo sujeto pasivo el banco (no el prestatario).
- b) Si el prestamista es un particular, el préstamo estará sujeto al ITPAJD, por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas, pero exento (45.I.B.15 LITPAJD)

Si el préstamo llevara aparejada una garantía real (hipoteca, prenda y anticresis) o personal (fianza), la garantía constituye hecho imponible del impuesto por el concepto ITPO, aunque si se constituyen simultáneamente el préstamo y la garantía, la operación tributa sólo en concepto de préstamo (15 LITPAJD y 25.1 RITP). Al llevar garantía hipotecaria es inscribible en el Registro de la Propiedad, precisa escritura pública, por lo que se devenga el IAJD, por la cuota variable de los documentos notariales: si el prestamista es una entidad financiera, ésta es el sujeto pasivo y no el cooperativista. En caso contrario (prestamista particular, o la propia cooperativa), el sujeto pasivo es el cooperativista.

> 3. OPERACIONES REALIZADAS EN EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL SOCIO

El socio de la cooperativa agroalimentaria que sea persona física tributará por todas sus rentas en el IRPF, que las gravará teniendo en cuenta la fuente productora del rendimiento o, lo que es lo mismo, la calificación que se dé a dichas rentas: rendimientos del trabajo, de actividad económica, del capital, ganancias patrimoniales, etc. A su vez, para el cálculo de los rendimientos derivados de la explotación económica del socio hay que distinguir en función del método de estimación de rendimientos que utilice: estimación directa (normal o simplificada) o estimación objetiva.

Como resultados de la explotación agrícola o ganadera del titular de la misma, deberán integrarse entre los rendimientos de su actividad empresarial todos los que perciba por la venta de sus productos, tanto a la cooperativa como a terceros. Aunque aquí vamos a tratar de modo específico los derivados de su condición de socio de una cooperativa agroalimentaria.

Pero antes hemos de señalar un aspecto formal previo al inicio de la actividad.

3.1. Aspectos preliminares: alta censal

Cualquier persona que quiera iniciar una actividad económica debe cumplir con una obligación de carácter formal antes del comienzo de la misma (y, por tanto, antes del alta en la cooperativa): es la llamada alta censal, en el [modelo 036](#), por medio del que se realiza la **declaración censal de alta**, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

En el enlace al modelo publicado por el BOE puede consultarse su contenido, aunque la Agencia Tributaria ofrece un [servicio de cumplimentación](#) on line y además ha abierto un nuevo servicio de ayuda para personas físicas, especialmente para emprendedores que inician por vez primera una actividad económica: [Censos WEB](#).

Esta declaración servirá asimismo para manifestar, junto a los datos identificativos de la persona y la actividad, las distintas opciones o renunciaciones a determinados regímenes aplicables en cada impuesto (IVA, IRPF —o IS, en caso de socio persona jurídica, del que no nos vamos a ocupar en esta parte de la Guía—), así como la fecha de inicio de las operaciones, entre otros aspectos de la actividad.

Cada vez que haya que modificar algún dato (domicilio fiscal, número de empleados, local en que se realiza la actividad, etc.) se utilizará el mismo vehículo formal.

3.2. Calificación y tratamiento en el IRPF de las rentas abonadas por la cooperativa

En el supuesto más común, la cooperativa abonará al socio el precio de los productos obtenidos en su explotación, entregados para la realización de la actividad típica cooperativizada; pero también puede abonarle intereses por la aportación al capital y repartir los excedentes (retornos cooperativos), o imputarle pérdidas de la cooperativa. Y si el socio es de trabajo percibirá unos ingresos que tienen su propio tratamiento en el impuesto como anticipos laborales. Por último, la transmisión o reembolso de las aportaciones al capital social de la cooperativa puede generar una ganancia o una pérdida patrimonial sujeta a gravamen en el IRPF, pero trataremos este punto de modo conjunto con ocasión de la baja del socio en la cooperativa.

Veamos cada uno de estos conceptos y su calificación a efectos del IRPF.

3.2.1. Contraprestación por la entrega de productos del socio

En el desarrollo de la actividad típica de una cooperativa agroalimentaria, los socios le entregan los productos de sus explotaciones y la cooperativa les abona el precio correspondiente que resulta de la liquidación de la campaña, después de vender a terceros dichos productos, con o sin transformación previa.

Dicha contraprestación puede abonarse en el momento mismo de la entrega o en un momento posterior, cuando se determine el importe del excedente en la cooperativa. De hecho, a efectos del IVA se prevé expresamente esta posibilidad cuando el socio se encuentra en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (en adelante, REAGP).

La Ley 20/1990 refiere al valor de mercado la valoración de las operaciones cooperativizadas realizadas por una cooperativa con sus socios (art. 15.1 LRFC). En tal caso, el exceso abonado o asignado en cuenta sobre el valor de mercado (que no es gasto deducible para la cooperativa, art. 20) tendrá la consideración de retorno cooperativo y se asimilará al dividendo (art. 28.2).

Pero tratándose de cooperativas agroalimentarias, se computará como precio de las operaciones aquél por el que efectivamente se hubieran realizado, siempre que no resulte inferior al coste (art. 15.3). Es decir, la liquidación que la cooperativa realiza al socio —después de vender los productos a terceros y tras restar los gastos directos e indirectos de la gestión cooperativa— tiene la consideración de precio efectivo de las entregas del socio a la cooperativa agroalimentaria, sin que pueda apreciarse la existencia de excedente alguno en la cooperativa.

La contraprestación percibida por las entregas del socio será para éste en el IRPF **rendimiento de su actividad empresarial**, estando sujeto a una **retención del 2% en las actividades agrícolas y ganaderas**, salvo las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1% (101.5.b LIRPF).

¿Cómo se individualizan los rendimientos derivados de la explotación del socio?

Como regla general, la renta en el IRPF se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio (art. 11.1 LIRPF). Pero existen reglas específicas de individualización aplicables a cada una de las fuentes de renta: trabajo, capital y actividad económica.

Concretamente, en cuanto a los rendimientos obtenidos por el socio de la cooperativa agroalimentaria como contraprestación por sus entregas, establece el art. 11.4 LIRPF:

“4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.”

A la vista de esta disposición legal, cabe plantearse a quién debe la cooperativa atribuir los ingresos de la actividad económica derivada de una explotación agroalimentaria cuando la titularidad de dicha explotación corresponde a varias personas físicas, normalmente miembros de la misma familia, siendo socio de la cooperativa uno solo de ellos. La respuesta es clara: deben atribuirse a quienes figuran como titulares de la explotación a partes iguales.

En este sentido se manifiesta el TSJ de Galicia en Sentencia núm. 52/2002, de 22 de enero (Aranzadi JUR 2002/134251), en el caso de rendimientos procedentes de una explotación ganadera titularidad de un padre y su hijo, por las entregas a una cooperativa que solo admite como asociado a una persona física. El tribunal entiende que prevalece la prueba del ejercicio de la actividad por quienes figuren como titulares de la misma en el IAE. El mismo Tribunal en la Sentencia núm. 1784/2003, de 30 de diciembre (Aranzadi JT 2004/790), en el caso de rendimientos de una explotación ganadera de la que son titulares cuatro personas, todas ellas dadas de alta en el IAE, considera que se presume que la actividad es ejercida por todos los cotitulares. A esta calificación no se opone el hecho de que solo uno de ellos lleve a cabo la actividad de intermediación comercial con la cooperativa a la que entregan sus productos y tenga la condición de socio cooperativista.

¿Cuándo se imputan las rentas de la actividad?

Los criterios de imputación de las rentas sujetas al IRPF varían en función de la fuente de renta (14 LIRPF). Así:

- a) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse. Es decir, aplicando el criterio del devengo o el de caja (cobros y pagos).

No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

- b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que puede producirse cuando el socio vende algún activo de su empresa o cualquier otro bien de su patrimonio particular.

¿Cómo se integra en el IRPF la renta derivada de las entregas a la cooperativa?

El importe de dicha renta se integrará por su importe íntegro en la **base imponible general** del IRPF del socio, tanto si éste determina sus rendimientos mediante el método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades, como si lo hace aplicando la estimación objetiva.

3.2.2. Pérdidas imputadas a los socios

Es difícil que en una cooperativa agroalimentaria pueda considerarse la existencia de pérdidas sociales, al menos desde el punto de vista fiscal, por la necesidad de computar las operaciones por su precio efectivo. Pero en caso de que existieran, la Ley 20/1990 impide la deducción de las pérdidas sociales atribuidas a los socios para la determinación de la base imponible de su IRPF. Dichas pérdidas sólo se tendrán en cuenta para determinar la cuantía de las variaciones patrimoniales derivadas de la **transmisión o el reembolso de las aportaciones sociales**, adicionándose al coste de adquisición de la aportación [30.c) LRFC]:

- > las cuotas de ingreso satisfechas,
- > y las pérdidas de las cooperativas que, habiéndose atribuido al socio, hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos de que sea titular el socio y que estén incorporados al Fondo de retornos.

Por tanto, podemos concluir que la imputación de pérdidas de la cooperativa a los socios no incidirá en el importe considerado como contraprestación de las entregas del socio sino, en su caso, como partida para la determinación de la ganancia o pérdida derivada de la transmisión o reembolso de las aportaciones, que se producirá normalmente cuando el socio causa baja en la entidad. A este punto nos remitimos.

3.2.3. Retornos cooperativos

Los retornos cooperativos reciben la calificación de **rendimientos del capital mobiliario** en el art. 30.a) de la Ley 20/1990. Concretamente, se trata de rendimientos obtenidos por la participación en fondos de cualquier tipo de entidad (art. 25.1 LIRPF). Tienen, por tanto, la misma calificación que los títulos participativos en cualquier tipo de entidad (anónima, limitada...), con la diferencia de que en estas últimas los beneficios (dividendos) se distribuyen entre sus socios en función del capital aportado, mientras que en las cooperativas se reparten los excedentes (retornos) en función de la actividad que el socio desarrolla con la cooperativa.

Tienen la consideración de **retorno anticipado** (art. 28.2 en relación con el art. 20 LRFC):

- > Las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes;
- > el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado.

Por tanto, la prestación de trabajo del socio cooperativista se califica fiscalmente como **rendimiento del trabajo** en la parte que no supere las retribuciones normales en el mercado, y como **rendimiento del capital** por el exceso.

Como tales rendimientos del capital, los retornos están sujetos a retención. Y como dice el art. 28.3 LRFC, la retención se practicará tanto por las cantidades efectivamente satisfechas como por las abonadas en cuenta, **desde el momento en que resulten exigibles**.

Como regla especial, el art. 29.1 LRFC dispone que los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, **no estarán sujetos a retención**:

- a) Cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo.
- b) Cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
- c) Cuando se incorporen a un fondo especial, regulado por la Asamblea general (el llamado fondo de retornos), hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

Es decir, que en caso de retornos incorporados al Fondo especial sí se generan intereses calificados de rendimientos del capital mobiliario (25.2 LIRPF) y sujetos a retención cuando se produzca alguna de las situaciones siguientes:

- a) la devolución al socio;
- b) la baja del socio en la cooperativa;
- c) el destino a satisfacer pérdidas;
- d) la realización de aportaciones al capital.

En estos casos, el **nacimiento de la obligación de retener** se produce en el primer día señalado para la disposición de dicho retorno, bajo cualquiera de las modalidades mencionadas anteriormente; y en relación a los intereses que, en su caso, se devenguen, en la fecha señalada para la liquidación de los mismos.

Nótese la diferencia de tratamiento entre el retorno que se destina a ser aportado al capital en el momento de su percepción y aquél que previamente ha estado incorporado al fondo de retornos: en el primer caso no genera rendimientos del capital para el socio, y sí en el segundo, porque se devengan intereses por el tiempo en que esa cantidad ha estado inmovilizada y el socio no ha podido disponer de ella. En este sentido, la Resolución de la DGT en su Consulta 1719-99, de 30 de septiembre (Aranzadi, JUR 2001/203203): *“En consecuencia, de lo dispuesto en el apartado 1 letra c) en relación con el apartado 2 del artículo 29, se considera que la aplicación del Fondo Especial para realizar aportaciones al capital constituye un acto de disposición de los derechos del socio a los retornos cooperativos incorporados a tal fondo y, como tal, implica que tengan la consideración de rendimientos del capital mobiliario y estén sujetos a retención.”*

En cuanto al **tipo de retención**, los retornos cooperativos están sujetos a retención al tipo del 19% (101.4 LIRPF). Este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF, procedentes de las sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo que operen material y efectivamente en Ceuta y Melilla.

¿Cómo se individualizan los retornos acreditados al socio?

La calificación del retorno como dividendo lleva a la aplicación de las reglas de individualización de los rendimientos del capital (art. 11.3 LIRPF), que tiene en cuenta la titularidad de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos, respetando las normas que rijan el régimen económico matrimonial del socio. De este modo, se atribuye el retorno a quien ostente la titularidad de la participación en la cooperativa; y si esta es conjunta (como ocurre en el régimen de gananciales), el retorno se imputará a ambos titulares a partes iguales, salvo que se justifique otra cuota de participación. Incluso, aunque el socio sea uno solo de los cónyuges.

En este sentido se ha pronunciado expresamente el TSJ del País Vasco, en Sentencia núm. 721/2003, de 9 de diciembre (Aranzadi, JUR 2004/43749).

¿Cómo se integra en el IRPF el importe de los retornos?

El importe de los retornos, como los demás dividendos, se integra en la **renta del ahorro** [art. 46.a) LIRPF] junto con las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, como ocurre con las ganancias que en su caso se pongan de manifiesto con ocasión de la baja del socio con devolución de las aportaciones realizadas.

El gravamen de la renta del ahorro es progresivo, gravándose por tramos en función de la cuantía de la base liquidable del ahorro (BLA) y sin que las CCAA puedan modificar el tipo aplicable:

BLA – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto BLA – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje (total)
0	0	6.000	19
6.000	570	44.000	21
50.000	5.190	150.000	23
200.000	22.440	100.000	27
300.000	35.940	En adelante	30

Hay que tener en cuenta que los tipos se aplican por mitad a cada parte de la renta del ahorro, estatal y autonómica (arts. 66 y 76 LIRPF), aunque aquí los hemos unificado para que se vea el efecto global.

3.2.4. Anticipos laborales de los socios de trabajo

Según dispone el artículo 15.2, párrafo tercero, de la Ley 20/1990:

“El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.”

Por su parte, el artículo 28.1, de la LRFC, bajo la rúbrica “retenciones”, dispone:

“Art. 28. Retenciones.

1. Las Sociedades Cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones que procedan de acuerdo con el ordenamiento vigente.

En particular, en el supuesto de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra cooperativa, se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente."

La norma considera rendimientos de trabajo los anticipos laborales **"en cuantía no superior a las retribuciones normales"**, es decir, en la medida en que no superen el valor de mercado en la zona en que se desarrolle la actividad. Y el exceso sobre dicho importe recibe la calificación de rendimientos del capital mobiliario.

Esta calificación de los llamados anticipos laborales es coincidente con la que se contiene en la Ley del IRPF (Ley 35/2006, LIRPF), que establece en su art. 17:

"Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas."

¿Están sujetos a retención los anticipos laborales?

La "doble calificación" que el art. 28.1 LRFC realiza de las percepciones del socio de trabajo (o del socio trabajador en una cooperativa de trabajo asociado), tiene también su reflejo en la forma en que la cooperativa agroalimentaria debe calcular las retenciones del socio de trabajo; ya que sobre la parte de la retribución que no exceda del valor de mercado se aplicará el procedimiento previsto por el artículo 82 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo; en adelante, RIRPF) para la determinación del importe a retener sobre los anticipos societarios o laborales (o sobre las rentas del trabajo, en la terminología de la LIRPF), mientras que sobre el exceso se aplicará la retención del 19% propia de los rendimientos del capital mobiliario. La obligación de retener sobre las rentas del trabajo nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen los anticipos laborales o societarios.

Para calcular las retenciones puede utilizarse el Servicio de Cálculo de Retenciones provisto por la Agencia Tributaria.

Para calcular las retenciones puede utilizarse el [Servicio de Cálculo de Retenciones](#) provisto por la Agencia Tributaria.

Esta situación peculiar y específica de las cooperativas respecto de la separación de resultados entre ellas y sus socios ha sido expresamente avalada por el Tribunal Supremo, que considera que la fuente de los "anticipos laborales" y de los "retornos" es distinta, derivando los primeros solo del trabajo (aunque la ley los denomine "anticipos societarios"), mientras que los segundos proceden de la actividad económica de los socios, por lo que no puede entenderse que los primeros son un mero adelanto de los segundos:

«...los llamados "anticipos laborales" son, exclusivamente, fruto de la prestación de un trabajo; que inciden como un coste en la determinación del rendimiento líquido de la Cooperativa, y que, sin perjuicio de la condición de socio de quien lo presta, dicho trabajo se rinde en beneficio de la Cooperativa (que goza de personalidad jurídica propia) por lo que tiene el carácter de trabajo por cuenta ajena y, como tal, se estima a efectos de la Seguridad

Social. Por el contrario, los llamados “retornos cooperativos” son el resultado no sólo de aquel trabajo personal, sino también del mayor o menor beneficio entre las compras y las ventas, de la mayor o menor incidencia de los gastos generales, de la liquidación de intereses de capitales ajenos, etc. Ha de concluirse, por tanto, que los “anticipos laborales” y los “retornos cooperativos” son conceptos distintos, de contenido y significación diferentes; sin que pueda admitirse la tesis simplista de que los anticipos laborales son únicamente una parte adelantada de los retornos cooperativos, ya que una cosa es que se abonen “a cuenta” de los resultados finales y otra es que se identifiquen con el pago adelantado del retorno cooperativo, que solo es una posible parte de aquellos resultados finales.

Trasciende de lo expuesto que los anticipos laborales son una peculiar forma de retribución del trabajo prestado por los socios cooperadores, mientras que los retornos cooperativos son una especial manera de participar éstos en el beneficio final resultante de la actividad global de la Cooperativa. (...)»

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 383/1989 (Roj: STS 15156/1989), Sala de lo Contencioso, sección 1ª, de 31 de julio de 1989, FJ 2º.

(El subrayado es nuestro)

El TS reitera en esta sentencia doctrina ya emitida en las anteriores Sentencias de 14 de noviembre de 1987 y de 23 de mayo de 1986.

3.2.5. Intereses por aportaciones al capital, préstamos y ciertos retornos

Aportaciones al capital social

Los intereses que reciben los socios de la cooperativa por las aportaciones al capital social son sin duda rendimientos del capital mobiliario a efectos del IRPF. Lo que puede suscitar alguna disensión es la calificación específica dentro del artículo 25 de la LIRPF:

- a) Como rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad (25.1), en la medida en que se pueda considerar como “cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe” (art. 25.1.d).
- b) Como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios (25.2), pues según la Ley, tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Sin embargo, a pesar de la específica inclusión de los “intereses” en este último bloque, no creemos que cuando el socio realiza su aportación al capital esté “prestando” dinero a la entidad, sino más bien adquiriendo su título de participación (como las acciones o participaciones en las sociedades de capital). La particularidad reside en que en las cooperativas se puede retribuir esa participación en el capital social, si así se recoge en los estatutos. En efecto, según el art. 48.1 de la Ley de Cooperativas (Ley 27/1999):

Artículo 48. Remuneración de las aportaciones.

1. Los Estatutos establecerán si las aportaciones obligatorias al capital social dan derecho al devengo de intereses por la parte efectivamente desembolsada, y en el caso de las aportaciones voluntarias será el acuerdo de admisión el que fije esta remuneración o el procedimiento para determinarla.

Pero el hecho de que la retribución de las aportaciones se califique de intereses no desvirtúa la fuente de la que proceden. En cualquier caso, la diferencia no tiene consecuencias prácticas, pues tales intereses **se integrarán en la renta del ahorro y serán objeto de retención al 19%**. Este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF, procedentes de las sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo que operen material y efectivamente en Ceuta y Melilla (101.4 LIRPF), en cuyo caso la retención será del 7,6%.

Préstamos del socio a la cooperativa

En caso de intereses devengados por los préstamos realizados por los socios a una cooperativa, están incluidos en el concepto de rendimientos del capital mobiliario por la cesión de capitales a terceros (25.2 LIRPF).

La inclusión en la renta del ahorro tiene una excepción para el caso de que el socio prestamista tenga un porcentaje de participación igual o superior al 25%, por tratarse de una operación vinculada. En efecto, el art. 46.a) LIRPF incluye estas percepciones en la base imponible general del impuesto y no en la del ahorro. En caso contrario (participación inferior al 25%), los intereses se incluirán en la base imponible del ahorro.

En ambos casos, estarán sometidas a **retención del 19%**, salvo que se tenga derecho a la deducción en cuota por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, que será del 7,6%, como ya hemos visto antes.

La DGT en su consulta 2594-03, de 30 de diciembre, en el caso de una sociedad cooperativa que, ante la imposibilidad de obtener financiación de una entidad de crédito, había conseguido de sus tres socios el importe necesario, los cuales a su vez lo han obtenido en virtud de tres créditos hipotecarios concedidos por dicha entidad, resolvió:

- > Los créditos a favor de los socios son gasto deducible para la cooperativa.
- > Se trata de operaciones vinculadas si la participación de los socios supera el umbral legal del 25% (en el régimen vigente de la Ley 27/2014).
- > Los intereses satisfechos a los socios están sujetos a retención.
- > En el caso concreto, el hecho de que sea la sociedad la que satisface directamente a la entidad bancaria los intereses debidos por los socios supone para los socios la existencia de una retribución en especie por el capital prestado, ya que la sociedad se hace cargo de una obligación (el pago de los intereses) que correspondía a éstos.

Intereses de retornos incluidos en el Fondo de retornos

En caso de retornos incluidos en el Fondo de retornos, recordemos que el art. 29.1 LRFC excluye de la calificación de rendimientos del capital mobiliario y de la obligación de retener mientras no se produzca la devolución al socio, la baja de éste en la cooperativa o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

Pues bien, la calificación del rendimiento y la sujeción a la obligación de retener en estos supuestos se debe a que subyace la existencia de un préstamo del socio a la sociedad, en la medida en que no ha podido disponer en su momento del retorno al que tenía derecho. De ahí que los intereses que se devenguen tengan su causa en el art. 25.2 LIRPF, con la posibilidad de incluir estos importes en la base imponible general del impuesto si el socio posee una participación de al menos el 25%. En cambio, si la participación es inferior al 25% los intereses se integrarán en la renta del ahorro.

De nuevo, la retención será del 19%, salvo que se tenga derecho a la deducción en cuota por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (7,6%).

3.3. Tributación de los rendimientos de la actividad económica del socio en el IRPF

Cada componente de renta que se grava en el IRPF tiene sus propias reglas de cuantificación, estableciéndose como regla general el método de estimación directa: ingresos menos gastos, valor de transmisión menos valor de adquisición, etc. Sin embargo, para la determinación Para la determinación de los **rendimientos de las actividades económicas** la LIRPF prevé dos métodos (art. 16.2):

- a) **Estimación directa**, que se aplicará como método general, y que admitirá dos modalidades, la normal (EDN) y la simplificada (EDS).
- b) **Estimación objetiva** (EO) de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La regulación concreta se contiene en:

- > Los artículos 27 a 32 de la LIRPF y 22 a 39 del RIRPF.
- > La Orden Ministerial que desarrolla anualmente el llamado régimen de módulos: para 2026, Orden HAC/1425/2025, de 9 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2026 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.

Una vez cuantificado el importe de los rendimientos derivados de la explotación agrícola o ganadera del socio, el impuesto se aplica del mismo modo para todos, cualquiera que sea el método de estimación que se haya utilizado.

3.3.1. Socios en estimación directa (normal y simplificada)

Los puntos básicos que hemos de tratar en cada método de determinación de rendimientos son: el ámbito de aplicación; la renuncia y la exclusión; el cálculo del rendimiento neto y las obligaciones fiscales.

3.3.1.1. Ámbito de aplicación

- a) La **estimación directa normal** (art. 30 LIRPF) se aplica a las actividades no incluidas en EO en las que se cumpla alguno de los requisitos siguientes:
 - > Que tengan una cifra neta de negocios (teniendo en cuenta el conjunto de las ejercidas por el contribuyente) superior a 600.000 € en el año inmediato anterior.
 - > Que se haya renunciado a la EDS.

A tener en cuenta:

La EDN es un método por el que se puede optar voluntariamente en algunos casos (cuando siendo aplicable la EDS, se haya renunciado a ella), pero no es renunciante en sí mismo.

Lo único que puede hacerse, en su caso, para volver a la EDS, es revocar la renuncia a esta última.

b) La estimación directa simplificada (30 LIRPF, 28 a 31 RIRPF) se aplica a las actividades en las que concurren los siguientes requisitos:

- 1) Que no estén incluidas en estimación objetiva (o que se haya renunciado a EO, o esté excluido, en su caso).
- 2) Cuya cifra neta de negocios del conjunto de las actividades económicas realizadas por el contribuyente no haya superado 600.000 € en el año inmediato anterior.
- 3) Que no se haya renunciado a la EDS.
- 4) Que ninguna otra actividad del contribuyente se determine mediante estimación directa normal.

En el año de inicio es el método aplicable (siempre que la actividad no esté incluida en EO y que no se haya renunciado a la EDS), si no se ha ejercido ninguna otra actividad. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, tanto en estimación directa normal como en la simplificada.

En cuanto a la **cifra anual de negocios** del conjunto de las actividades, se calculará aplicando la Norma 11ª de elaboración de las cuentas anuales, Tercera Parte del Plan General Contable (RD 1514/2007) y si el año anterior fue el de inicio de la actividad, su importe se elevará al año: *“el importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión”*.

Si el socio de la cooperativa agroalimentaria no realiza más actividad que la de su explotación agrícola o ganadera, computará los importes que le liquide la cooperativa como cifra de negocios.

Además, la normativa establece ciertas reglas en materia de **incompatibilidades**:

- 1ª) son incompatibles la estimación directa y la objetiva (ED y EO); y también son incompatibles los métodos de estimación directa entre sí (EDS y EDN). Estas incompatibilidades se aplicarán cuando el agricultor realice más de una actividad y pretenda aplicar métodos diferentes para cada una de ellas.
- 2ª) Los efectos de la incompatibilidad entre métodos se trasladarán al siguiente ejercicio cuando el agricultor estuviera realizando una actividad e iniciara otra a la que no fuera aplicable el mismo método de estimación: por ejemplo, realiza una actividad por la que tributa en estimación objetiva e inicia otra nueva no incluida en dicho método por la que renuncie a su aplicación.

3.3.1.2. Renuncia y exclusión en EDS

La **renuncia** a la EDS debe ser expresa y se efectuará a través de la declaración censal ([modelo 036](#)) que presentará el socio en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efectos. En caso de inicio de la actividad agrícola o ganadera, la renuncia se hará al presentar la declaración censal de comienzo. El efecto de la renuncia es la aplicación de la EDN para todas las actividades del socio a partir del año siguiente, y durará tres años con prórroga tácita, salvo revocación expresa.

En cuanto a la **exclusión**, que tiene la misma duración y efectos que la renuncia (3 años), sus causas son las siguientes:

- > Superar el límite cifra de negocios EDS (600.000 €)
- > Ninguna otra actividad en EDN: si se diera el caso, sus efectos se producen al año siguiente para las actividades que se venían ejerciendo anteriormente.

Recuerda que la estimación directa normal no es renunciable ni tiene límites de exclusión.

3.3.1.3. Elementos afectos

Los bienes y derechos afectos a una actividad económica son aquéllos que sean necesarios para la obtención de los rendimientos, y concretamente (29 LIRPF):

- > Los inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- > Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- > Cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

Requisitos:

- 1) Utilización exclusiva para los fines de la actividad: no son afectos los bienes destinados al uso particular.
- 2) Cabe utilización simultánea para fines de la actividad y para fines particulares, siempre que este uso particular sea accesorio y notoriamente irrelevante: cuando se usa para fines particulares en días u horas inhábiles durante los que se ha interrumpido el ejercicio de la actividad.
 - > Excepción: los vehículos, que requieren utilización exclusiva.
 - > Salvo los siguientes (siempre que el uso particular sea irrelevante):
 - a) Vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
 - b) Vehículos destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
 - c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
 - d) Los destinados a desplazamientos profesionales de representantes o agentes comerciales.
 - e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.
- 3) Cabe afectación parcial de elementos que sean divisibles (inmuebles, por ejemplo).
 - > No se consideran divisibles los vehículos.
- 4) Los bienes afectos deben estar registrados en el libro registro de bienes de inversión que debe llevar el socio.
- 5) En caso de matrimonio, los bienes han de ser privativos del titular de la explotación que ejerce la actividad, o bien gananciales o comunes a ambos.

Afectación y desafectación

Afectación es el traspaso de un bien del patrimonio particular al empresarial, y desafectación es la operación contraria, por la que un bien se traspasa del patrimonio empresarial al personal.

En principio, cualquier alteración en la composición de un patrimonio puede provocar una ganancia o una pérdida patrimonial sometida a gravamen. Pues bien, esta regla quiebra aquí, ya que la LIRPF establece (art. 28.3) que:

3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

En cambio, la desafectación se entiende definitiva desde la fecha en que se realiza.

3.3.1.4. Cálculo del rendimiento neto

En estimación directa, el rendimiento neto se cuantifica restando los gastos deducibles de los ingresos computables y aplicando las reducciones que sean procedentes. Pero hay diferencias entre la estimación directa normal y la simplificada.

Reglas para el cálculo del rendimiento neto en EDN

Para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas en estimación directa se establecen dos tipos de reglas: unas generales y otras específicas de cada modalidad, normal o simplificada.

Las **reglas generales** se contienen en el artículo 28 LIRPF:

- 1) El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS ³). Para determinar el importe neto de la cifra de negocios de una empresa de reducida dimensión (en adelante, ERD: 101 LIS) se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.
- 2) En el rendimiento neto de la actividad no se incluirán las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de activos afectos, sino que aquéllas se integrarán y compensarán con el resto de las ganancias o pérdidas en general.
- 3) La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.
- 4) Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

Las **reglas especiales** se contienen en el artículo 30 LIRPF:

- 1) No son gastos deducibles:
 - a. Los previstos por el artículo 15 LIS.
 - b. Las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de que puedan reducir la base imponible para obtener la liquidable.

3. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2) Son gastos deducibles:

- > Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), cuando actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial.
- > Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado.

Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

- > Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse la correspondiente a este último.

La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

- > Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 € por cada una de ellas con discapacidad.

La LIRPF permite deducir también otros gastos, como los de suministros cuando la actividad se desarrolla en la vivienda habitual, afectada parcialmente al efecto (supuesto que no se da en la actividad del socio de la cooperativa agroalimentaria), o los de manutención del contribuyente en establecimientos de restauración y hostelería, con el límite de las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, que, en la medida en que se produzcan, serán deducibles también.

Rendimiento neto en estimación directa normal (EDN)

RESULTADO CONTABLE (o Ingresos/Ventas – Gastos/Compras)

± Ajustes LIS (régimen general + incentivos para ERD por amortizaciones)

± Ajustes LIRPF (Valoración, gastos deducibles y no deducibles, GPP)

= RENDIMIENTO NETO PREVIO

– Reducción 30% rendimientos con generación > 2 años o con notoria irregularidad imputados a un solo ejercicio / 32.1 LIRPF

= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO

– Reducción por rendimientos netos para TRADE⁴, sin que pueda resultar saldo neto negativo (32.2 LIRPF)

– Reducción por inicio de ejercicio de la actividad: 20%, aplicable el primer ejercicio positivo y el siguiente (32.3 LIRPF).

= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO TOTAL

Todos los importes están referidos al año 2026.

a) Reglas para el cálculo del rendimiento neto en EDS

La norma reglamentaria que establece las reglas específicas para la cuantificación del rendimiento neto en EDS es el art. 30 RIRPF, según el cual, el rendimiento neto de las actividades económicas a las que sea de aplicación la modalidad simplificada de la estimación directa se determinará según las normas contenidas en los arts. 28 y 30 LIRPF, con las especialidades siguientes:

- 1) Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla simplificada aprobada por el Ministerio (Orden de 27/03/1998). Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán aplicables las normas de las ERD previstas por la LIS que afecten a este concepto ⁵.
- 2) El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán aplicando el índice del 5% sobre el rendimiento neto, excluido este concepto. Esta reducción o coeficiente fijo de gasto es incompatible con la reducción por rendimientos netos que establece el art. 32.2 LIRPF (para los TRADE), y tiene un límite legal de 2.000 € anuales.

Nota:

Seguimos utilizando la expresión “provisiones” por insolvencias en lugar de la de “pérdidas por deterioro” derivadas de insolvencias, a tenor del Plan General Contable, porque ésta es la nomenclatura que utiliza la LIRPF, que aún no ha sido objeto de modificación en ese punto.

4. TRADE es trabajador autónomo económicamente dependiente. A él se le equipara quien tenga un único cliente no vinculado, a efectos de la deducción.

5. La ausencia de referencias en el art. 30 RIRPF a la amortización del inmovilizado intangible lleva a la aplicación de las reglas generales del IS, por lo que tampoco son aplicables los incentivos de las ERD por el mismo concepto, en particular, la amortización acelerada de elementos del inmovilizado intangible (103 LIS). Tampoco son deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores basadas en estimaciones globales del riesgo (104 LIS), al no ser éstas deducibles en ningún caso.

Rendimiento neto en estimación directa simplificada (EDS)

RESULTADO CONTABLE (o Ingresos/Ventas – Gastos/Compras)

± Ajustes LIS (régimen general + incentivos ERD)

± Ajustes LIRPF (Valoración, gastos deducibles y no deducibles, GPP)

± Ajustes por **amortizaciones** y por **provisiones** (no deducibles)

= RENDIMIENTO NETO PREVIO

– Reducción 5% del Rendimiento neto previo, máx. 2.000 €

= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO

– Reducción 30% rendimientos con generación > 2 años o con notoria irregularidad imputados a un solo ejercicio / 32.1 LIRPF

– Reducción por rendimientos netos para TRADE, (incompatible con el coeficiente de gastos) sin que pueda resultar saldo neto negativo (32.2 LIRPF)

– Reducción por inicio de ejercicio de la actividad: 20%, aplicable el primer ejercicio positivo y el siguiente (32.3 LIRPF).

= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO TOTAL

b) Ingresos computables y gastos deducibles

En principio, los ingresos computables y los gastos deducibles son los mismos en estimación directa normal y simplificada, salvo por lo que se refiere a las amortizaciones y las provisiones, como veremos más adelante.

INGRESOS COMPUTABLES	GASTOS DEDUCIBLES
> Ingresos de explotación > Ingresos financieros > Subvenciones y transferencias > Autoconsumo de bienes o servicios > Variación de existencias (aumento al final del año)	> Consumos de explotación aplicados en el ejercicio > Variación de existencias (disminución al final del ejercicio) > Gastos de personal (salarios y Seguridad Social) > Seguridad social o aportaciones a mutualidades del titular > Dietas del personal y gastos de viaje > Aportaciones a sistemas de previsión social de los trabajadores > Gastos de manutención del titular en su actividad > Arrendamientos y cánones > Suministros y servicios exteriores (reparaciones, conservación) > Tributos fiscalmente deducibles (IBI, IAE, etc.), no recargos ni sanciones > Gastos financieros > Amortizaciones (inmovilizado material e inmaterial) > Dotación a provisiones o pérdidas por deterioro (sólo en EDN) > Otros gastos correlacionados, justificados y contabilizados

c) Amortizaciones y provisiones

Las principales diferencias entre las dos modalidades de la estimación directa residen en las amortizaciones y las provisiones.

Empezando por las **amortizaciones**, difieren en función del método de estimación empleado, aunque hay algunas reglas comunes, fundamentalmente en la amortización lineal y sus reglas de aplicación.

Así, en **estimación directa normal** se considera efectiva la amortización que resulte de aplicar cualquiera de los métodos de amortización previstos por la LIS en su artículo 12.1 para el inmovilizado material:

- > Método lineal por coeficientes
- > Método del porcentaje constante sobre el valor pendiente
- > Método de los números dígitos
- > Plan de amortización aprobado por la Administración
- > Justificación del importe

La tabla de [coeficientes de amortización lineal](#) se contiene en el artículo 12.1.a) LIS y permite cualquier cuantía que se encuentre entre un máximo y un mínimo que derivan de la aplicación de la tabla, a partir de un coeficiente lineal máximo ($C_{\max}$) y un período máximo en años ($P_{\max}$ para cada elemento): en principio se elegirá el período de vida útil del activo y de ahí saldrá el coeficiente anual que se utilizará; pero si se quiere amortizar en el menor tiempo posible, se escogerá el coeficiente máximo que da la tabla.

Un ejemplo:

El elemento “útiles y herramientas” tiene en la tabla un coeficiente máximo del 25% y un período máximo de 8 años. Si el elemento tiene un precio de adquisición de 1.000 €, los importes anuales serán:

$$C_{\max} = 25\%$$

$$C_{\min} = 100 / P_{\max} = 100 / 8 = 12,5\%$$

Por tanto:

$$\text{Amortización anual máxima} = 1.000 \times 25\% = 250 \text{ €}$$

$$\text{Amortización anual mínima} = 1.000 \times 12,5\% = 125 \text{ €}$$

Incentivos para empresas de reducida dimensión (ERD)

Los empresarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante la estimación directa normal (EDN) en el IRPF podrán aplicar los incentivos previstos para las empresas de reducida dimensión por la LIS en materia de amortizaciones y provisiones (arts. 101 a 104 y 106.6 LIS)⁶:

- > Libertad de amortización con creación de empleo (102 LIS).
- > Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (103 LIS).
- > Pérdidas por deterioro por posibles insolvencias de deudores (104 LIS).
- > Deducibilidad de las cuotas de arrendamiento financiero (leasing) que correspondan a la recuperación del coste del bien (106.6 LIS)

6. Además hay incentivos que se aplican de modo transitorio, como la amortización de elementos patrimoniales objetos de reinversión que quede pendiente (DT 28ª LIS); y otros que se han establecido coyunturalmente, como la libertad de amortización de fuentes renovables que hayan entrado en funcionamiento en 2023 y 2024 (DA 17ª LIS); o la libre amortización de determinados vehículos y de nuevas infraestructuras de recarga que hayan entrado en funcionamiento en periodos impositivos iniciados en 2024 y 2025 (DT 18ª LIS y DA 59ª LIRPF).

Pueden verse los requisitos en la propia [Ley del Impuesto sobre Sociedades](#).

En **estimación directa simplificada**, la amortización del inmovilizado material se hará de forma lineal, aplicando los coeficientes previstos en la tabla simplificada, aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998.

TABLA DE AMORTIZACIÓN SIMPLIFICADA			
Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	3 %	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto inmovilizado material	10 %	20
3	Maquinaria	12 %	18
4	Elementos de transporte	16 %	14
5	Equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 %	10
6	Útiles y herramientas	30 %	8
7	Ganado vacuno, ovino, porcino y caprino	16 %	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8 %	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4 %	50
10	Olivar	2 %	100

Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la LIS que hemos visto para la EDN, que se refieran al inmovilizado material. Por tanto, el inmovilizado intangible se amortizará según las reglas generales contenidas en el artículo 12.2 LIS; esto es, atendiendo a su vida útil, y si ésta no se puede determinar de modo fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe (como el fondo de comercio).

En cuanto a las **provisiones**, en **estimación directa normal** son deducibles siguiendo las reglas del artículo 13 LIS (Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales).

Pero en **estimación directa simplificada** no son deducibles, de modo que hay que hacer un ajuste positivo al resultado contable si se hubieran contabilizado. Esta no deducibilidad se compensa con el coeficiente de gastos en concepto de "provisiones deducibles y gastos de difícil justificación": 5% sobre el rendimiento neto (en 2026), excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 € anuales. Esta deducción porcentual es incompatible con la reducción por rendimientos netos para TRADE (32.2.1º LIRPF).

d) Reducciones sobre el rendimiento neto

Según el esquema de cálculo del rendimiento neto de la actividad en estimación directa, las reducciones posibles son:

- a) Reducción por irregularidad (32.1 LIRPF)
- b) Reducción por rendimientos netos (32.2 LIRPF y 26 RIRPF)
- c) Reducción por inicio de actividad económica (32.3 LIRPF)

REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD

Reducción del 30%	Rendimientos generados en más de dos años	
	Obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo:	
	> Subvenciones de capital para adquirir inmovilizado no amortizable. > Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas. > Premios literarios, artísticos o científicos no exentos. > Indemnizaciones en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.	
	Cuando se imputen ambos a un único período impositivo (32.1 RIRPF)	
Límite	Cobro fraccionado	Si el cociente de dividir el número de años de generación entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento es superior a dos (25.2 RIRPF).
	La base máxima (RN) de reducción es de 300.000 €.	
Exclusión	La reducción no se aplicará a los rendimientos que procedan de una actividad económica que de forma habitual o regular obtenga este tipo de rendimientos	

REDUCCIÓN POR RENDIMIENTOS NETOS (TRADE)

Requisitos	Método de estimación	Estimación directa En EDS es incompatible con la reducción fija o coeficiente de gastos [32.2.2º.a) LIRPF y 30.2 RIRPF].	
	Contribuyente	TRADE cuyo cliente ≠ persona o entidad vinculada. O que el destinatario de todas las operaciones sea una única persona, física o jurídica, no vinculada.	
	Límite gastos deducibles	30% de los ingresos íntegros declarados.	
	Obligaciones	Formales, de información, control y verificación previstas por 68 RIRPF.	
	Restricciones	No percibir rendimientos del trabajo en el período impositivo, salvo: > Prestaciones por desempleo, o > Prestaciones del art. 17.2.a) LIRPF Que no superen 4.000 € anuales.	
		No realizar actividades económicas a través de entidades en atribución de rentas.	
	Sujeción a retención o ingreso a cuenta	Como mínimo = 70% de los ingresos.	
Cuantía	Si se cumplen los requisitos anteriores	2.000 € (en concepto de "otros gastos").	
		Adicionalmente, para RNAE < 19.747,5 € y con rentas ≠ RAE ≤ 6.000 €, reducción variable:	
		6.498 €	Para RN ≤ 14.047,5 €
		$6.498 - [(RN - 14.047,5) \times 1,14]$ €	Para RN entre 14.047,5 y 19.747,5 €
		Con discapacidad (y ejercicio efectivo de la actividad), adicionalmente	3.500 €
	Si no cumplen los requisitos, con rentas no exentas <12.000 €	7.750 € (si ayuda de terceros, movilidad reducida o grado ≥ 65%)	
		1.620 €	Rentas ≤ 8.000 €
		$1.620 - [(RN - 8.000) \times 0,405]$ €	Para rentas entre 8.000 y 12.000 €
	Límite conjunto con reducción por rendimientos netos del trabajo / 20 LIRPF = 3.700 €		
Límite	Resultado	El RN no puede resultar negativo por aplicación de esta reducción.	

3.3.1.5. Obligaciones fiscales

Los contribuyentes por el IRPF que realicen actividades económicas están obligados a **declarar** en todo caso (96 LIRPF), modelo 100, para lo cual la Agencia Tributaria ofrece un servicio de tramitación (Renta WEB). Además, deberán conservar durante el plazo de prescripción los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones (104.1 LIRPF).

En relación con su actividad económica, el socio de la cooperativa agroalimentaria que se encuentre en estimación directa deberá cumplir con las **obligaciones registrales y contables** previstas por el reglamento (art. 68 RIRPF), llevando los siguientes libros registro⁷:

- > Ventas e ingresos
- > Compras y gastos
- > Bienes de inversión

Las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participe el socio (por ejemplo, una comunidad de bienes) que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

En cuanto a la obligación de efectuar **pagos fraccionados** (que incumbe a cualquier contribuyente que ejerza una actividad económica en cualquiera de los métodos de determinación del rendimiento neto -EDN, EDS o EO), hay que precisar lo siguiente:

- > No están obligados los agricultores o ganaderos cuyos ingresos en el año anterior fueron objeto de retención o ingreso a cuenta en al menos el 70% de su cuantía. En nuestro caso, la cooperativa les habrá retenido el importe procedente en cada pago.
- > En caso contrario, deberán efectuar un pago fraccionado trimestral del 2% de ingresos del trimestre (sin subvenciones ni indemnizaciones), menos el importe de las retenciones e ingresos a cuenta del trimestre. En el caso de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, el porcentaje se reduce en un 60%. Modelo 130.
- > Plazos: del 1 al 20 de abril, julio y octubre; y del 1 al 30 de enero (4T).

3.3.2. Socios en estimación objetiva

El objeto de la estimación objetiva es, básicamente, facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales —y abaratar los costes indirectos derivados de dicho cumplimiento—, calculándose el rendimiento neto de la actividad a partir de datos objetivos (módulos e índices) sin tener en cuenta los datos reales de la actividad (ingresos, gastos, etc.), salvo para el establecimiento de límites de exclusión o para el cálculo del rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas.

7. Sólo tienen que llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio los empresarios que realicen actividades mercantiles, y no tienen este carácter las agrícolas y ganaderas, salvo que se realicen por una entidad mercantil.

En este sentido, el art. 31.2.2ª LIRPF prevé para el cálculo del rendimiento neto la aplicación de los módulos e índices objetivos que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, estableciendo que:

“la aplicación de los métodos de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos”.

Es decir, no se gravan las plusvalías meramente fiscales si se ha aplicado correctamente la normativa.

La regulación del régimen se contiene en las siguientes normas:

- > Arts. 31 LIRPF y 32 a 39 RIRPF.
- > Orden de módulos: para 2026, Orden HAC/1425/2025, de 9 de diciembre (en adelante, Orden de módulos u OM).

A tener en cuenta:

Tanto el régimen de EDS como la EO será aplicable a los entes en atribución de rentas (EAR: sociedades civiles, comunidades de bienes, herencias yacentes, etc.) para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas que ejerzan, siempre que:

- > Todos los socios o partícipes sean personas físicas contribuyentes del IRPF.
- > La entidad cumpla los requisitos en cuanto al ámbito de aplicación de la estimación objetiva.

La renuncia al régimen deberá hacerse por todos los miembros. El rendimiento neto se atribuirá según participación en la entidad y, en su defecto, a partes iguales. La aplicación de este régimen se hará con independencia de las circunstancias que concurran en cada uno de los miembros (art. 39 RIRPF).

Es posible, por tanto, que el socio de la cooperativa agroalimentaria sea uno solo de los miembros de la entidad en atribución de rentas, sin perjuicio de que los retornos se atribuyan a los titulares de las explotaciones, como vimos anteriormente.

3.3.2.1. Ámbito de aplicación

El régimen de estimación objetiva está previsto para determinadas actividades económicas, siempre que:

- > no se haya renunciado al mismo, o a los regímenes especiales del IVA que están coordinados con él (régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tanto del IVA como, en su caso, del IGIC);
- > no se superen los límites de su ámbito de aplicación (lo que determinaría la exclusión);
- > no exista incompatibilidad con el régimen aplicable a cualquier otra actividad económica ejercida por el mismo contribuyente (son incompatibles la estimación objetiva y la estimación directa en sus dos modalidades);
- > y, finalmente, siempre que la actividad acogida a la estimación objetiva no se desarrolle, en todo o en parte, fuera del ámbito territorial de aplicación del IRPF.

Actividades agrícolas o ganaderas incluidas:

- > Ganadería independiente incluida en la División 0 del IAE
- > Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- > Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos (o por titulares de explotaciones forestales) que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) del IVA.
- > Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas (o forestales) desarrolladas en régimen de aparcería.
- > Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

Para las actividades citadas, excepto la primera, está prevista la aplicación del Régimen Especial Simplificado en el IVA (RES), coordinado con la estimación objetiva.

Además, están incluidas también en estimación objetiva, siendo aplicable en el IVA el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, las siguientes:

- > Agrícola o ganadera (o forestal) susceptible de estar incluida en el REAGP del IVA.
- > Producción de mejillón en batea.

Sectores diferenciados dentro de la ganadería independiente:

Aunque la ganadería independiente se considera como una única actividad, a la hora de aplicar los índices de rendimiento neto hay que distinguir los ingresos procedentes de cada una de las explotaciones siguientes, que constituyen sector diferenciado:

- > Porcino de carne, bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura.
- > Porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura.
- > Bovino de leche.
- > Otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados

Por lo demás, cada una de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva se consideran **actividades independientes** (art. 38 RIRPF) y comprenderán las operaciones económicas descritas en las Tarifas del IAE, así como las operaciones que, con carácter accesorio a la actividad principal, se incluyen en cada una de las actividades recogidas en los Anexos I y II de la Orden (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales, y Otras actividades, respectivamente).

Tienen la consideración de **actividades accesorias a otra agrícola o ganadera** las que tengan un volumen de ingresos inferior al de la actividad principal.

3.3.2.2. Renuncia y exclusión

La **renuncia** a la estimación objetiva puede ser expresa o tácita:

- a) La renuncia expresa se presentará mediante la declaración censal ([modelo 036](#)) en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efectos. En caso de inicio de la actividad se hará al presentar la declaración censal de comienzo.
- b) La renuncia tácita se produce al efectuar el pago fraccionado del primer trimestre en la forma prevista para la estimación directa ([modelo 130](#)).

La renuncia a EO tiene como efecto la aplicación de la estimación directa para todas las actividades (año siguiente): EDS ó EDN, según la cifra de negocios. Su duración son tres años, con prórroga tácita, salvo revocación expresa. Aunque si se presenta la renuncia y con posterioridad se produce la exclusión, la renuncia se tiene por no presentada.

En cuanto a la **exclusión** del régimen (cuyos efectos y duración son los mismos que en la renuncia) tiene como causas:

- 1) La superación de los límites cuantitativos previstos legalmente:
 - > Que el volumen de ingresos íntegros del año anterior no supere ninguno de los siguientes importes:
 - 250.000 €, para el conjunto de actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales;
 - > 125.000 €: si se trata de operaciones con obligación de facturar (dentro del límite anterior).
 - 250.000 € para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
 - > Que el volumen de compras de bienes y servicios del año anterior no supere 250.000 €, excluidas las adquisiciones de inmovilizado.

A tener en cuenta:

Los importes que aparecen en el artículo 31 vienen siendo “suspendidos” en su aplicación por la DT 32ª LIRPF, desde 2016 hasta la fecha. Son los siguientes:

- a) Ingresos en general: 150.000 €, excluidos los de actividades agrícolas, ganaderas y forestales (que se mantienen en 250.000 € por separado).
- b) Ingresos por operaciones facturables: 75.000 €
- c) Compras: 150.000 €

Por tanto, podemos concluir que, si no hay una norma en tal sentido, los límites aplicables son los que figuran en el artículo 31 de la Ley del IRPF.

¿Qué sucede en 2026?

Para 2026, esta ampliación de límites por la vía de la modificación de la DT 32ª LIRPF se ha producido por el Real Decreto-ley 16/2025, de 23 de diciembre, que no fue convalidado por el Congreso, acordándose su derogación por Resolución de 27 de enero de 2026.

Posteriormente se volvieron a modificar los límites por el Real Decreto-ley 2/2026, de 3 de febrero, siendo de nuevo rechazado por el Congreso el 26 de febrero de 2026.

Lo mismo ocurrió en 2025, con la derogación el 22 de enero de 2025 del Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, que ampliaba los mismos límites. La Agencia Tributaria publicó una nota el 21 de marzo de 2025 sobre los efectos del RD-ley no convalidado, recogiendo el criterio de la DGT: en 2025 se seguirían aplicando los límites ampliados por razones de seguridad jurídica (el decreto-ley había estado vigente los 22 primeros días del año) y porque el art. 34.1 del RIRPF traslada los efectos de la exclusión al inicio del año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia⁸.

En la misma línea, el 1 de abril de 2026 la Agencia Tributaria publica una nota sobre los efectos, en el ámbito tributario, del Real Decreto-ley 16/2025, de 23 de diciembre, y del Real Decreto-ley 2/2026, de 3 de febrero, declarando que para 2026 “se mantienen los límites para la aplicación del método de estimación objetiva vigentes en los ejercicios 2016 a 2024 (disposición transitoria trigésima segunda de la LIRPF, modificada por el artículo 14. Cuatro del Real Decreto-Ley 16/2025).”

Operaciones computables

En el **cálculo de ingresos y de gastos**, a efectos de los límites de exclusión, deberán incluirse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- > Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el IAE (3 dígitos).
- > Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos y de compras se elevará al año.

El volumen de ingresos (tanto en actividades agrícolas, ganaderas y forestales, como en el resto de actividades) incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, **no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital, ni las indemnizaciones ni la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca** del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del IVA⁹.

8. En palabras de la DGT: “...en aras del principio de seguridad jurídica, y dado que la causa de exclusión se ha producido de forma sobrevenida como consecuencia de la derogación del Real Decreto-ley 9/2024 el 22 de enero de 2025, podemos entender que los efectos de la exclusión se producirán para el periodo impositivo 2026, pudiendo seguir tales contribuyentes determinando su rendimiento neto en 2025 conforme al método de estimación objetiva.”

9. La compensación agraria deja de computarse en el volumen de ingresos de 2024 a efectos del límite de exclusión en 2025 (art. 3.1.b Orden HAC/1347/2024) y se mantiene para 2026 por la Orden HAC/1425/2025, de 9 de diciembre. Así lo reconoce también el TEAC en su Resolución 2605/2025, de 20 de enero de 2026, dictada en recurso extraordinario para unificación de criterio; y la DGT en consultas vinculantes V0214-25, de 21 de febrero de 2025; V0375-25, de 20 de marzo de 2025 y V0679-25, de 15 de abril de 2025.

Las ayudas de la PAC, acopladas o desacopladas, en tanto que subvenciones, no se incluyen en el cómputo de límites de exclusión de la estimación objetiva (DGT, consulta V1509-24, de 20 de junio de 2024).

2) Otras causas de exclusión son:

- > Realizar la actividad fuera del ámbito de la LIRPF.
- > Quedar excluido del régimen simplificado del IVA o del IGIC.
- > La incompatibilidad con ED: realizar alguna actividad por la que se determine el rendimiento neto en EDN o EDS. Sus efectos se producen al año siguiente para las actividades que se venían ejerciendo anteriormente.

La estimación objetiva del IRPF y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) son métodos compatibles y coordinados entre sí. De manera que si el socio de la cooperativa agroalimentaria renuncia a la estimación objetiva (o queda excluido), no podrá aplicar el REAGP en el IVA. Y a la inversa: la renuncia o exclusión del REAGP obliga a aplicar el régimen general del IVA y la estimación directa en el IRPF.

3.3.2.3. Cálculo del rendimiento neto

En el Anexo I de la Orden de módulos se contienen los signos, índices y módulos aplicables a las actividades agrícolas, ganaderas (y forestales) incluidas en estimación objetiva, así como las instrucciones para su aplicación y cálculo del rendimiento neto anual, que será el resultado de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades que, en su caso, ejerza el agricultor.

El procedimiento para calcular el rendimiento neto correspondiente a cada actividad consta de varias fases (Instrucción 2 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF): en la primera, el **rendimiento neto previo** en el supuesto de actividades en que se realice la entrega de los productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se obtendrá multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, de cada uno de los cultivos o explotaciones por el «índice de rendimiento neto» que corresponda a cada uno de ellos.

Las **ayudas directas desacopladas de la Política Agraria Común** (ayuda básica a la renta para la sostenibilidad, ayuda redistributiva complementaria a la renta o ayuda complementaria para jóvenes agricultores) se acumularán a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes. No obstante, cuando el perceptor de la ayuda directa hubiera obtenido ingresos por actividades agrícolas y ganaderas, distintos de la ayuda directa, por cuantía inferior al 25 por ciento del importe del total de los ingresos de tales actividades, el índice de rendimiento neto a aplicar sobre las ayudas directas será el 0,56.

El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en las que se sometan los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura se obtendrá multiplicando el valor de los productos naturales utilizados en el proceso, a precio de mercado, por el «índice de rendimiento neto» previsto para estos supuestos. El rendimiento neto previo se determinará en el momento de incorporación de los productos naturales a los procesos de transformación elaboración o manufactura.

Pueden verse las distintas fases en el siguiente esquema:

CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO EN ESTIMACIÓN OBJETIVA	
INGRESOS ÍNTEGROS (incluidas subvenciones e indemnizaciones y ayudas directas de la PAC)	
× Índice de Rendimiento Neto (*)	
= RENDIMIENTO NETO PREVIO (Fase 1)	
– Amortización del inmovilizado material e intangible (en agrícolas y ganaderas)	
= RENDIMIENTO NETO MINORADO (Fase 2)	
× Índices correctores	
= RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS (Fase 3)	
– Reducción general: 5% (DA 1ª Orden de módulos. 20% en 2021)	
– Reducción Jóvenes agricultores: 25% (cinco primeros años, explotaciones agrarias prioritarias - Ley 19/1995)	
– Reducciones especiales (afectados por la DANA-25%, volcán isla de la Palma)	
– Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales (incendios, inundaciones...)	
= RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD (Fase 4)	
– Reducción por irregularidad: 30% (rendimientos con generación > 2 años o con notoria irregularidad, imputados a un solo ejercicio / 32.1 LIRPF). Límite de base = 300.000 € anuales.	
– Reducción por ejercicio de determinadas actividades económicas (para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 €, art. 32.2.3ª LIRPF)	
= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD (Fase 5)	

(*) Cuando el perceptor de la ayuda directa de pago único de la PAC hubiera obtenido ingresos por actividades agrícolas y ganaderas, distintos de la ayuda directa, por cuantía inferior al 25 por ciento del importe del total de los ingresos de tales actividades, el índice de rendimiento neto a aplicar sobre las ayudas directas será el 0,56.

Importante:

Los índices de rendimiento neto suelen modificarse cuando se producen circunstancias excepcionales. Así, la [Orden HAC/408/2025](#), de 28 de abril, por la que se modifican para el período impositivo 2024 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

Para 2025, la norma equivalente es la Orden HAC/484/2026, de 14 de mayo (BOE del 18).

¿Qué tratamiento recibe la venta de derechos de pago único?

Los derechos de pago único, de pago básico o derechos de ayuda básica a la renta para la sostenibilidad de la PAC, como veremos al tratar el régimen especial agrario en el IVA, se califican de activo intangible afecto a una actividad económica. Por tanto, la transmisión los citados derechos por un agricultor provocará una ganancia o una pérdida patrimonial, siendo indiferente el tipo de agricultor (activo o no) que realice la transmisión.

La ganancia o la pérdida patrimonial deberá determinarse por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del mismo (artículo 34.1.a) LIRPF), integrándose en el IRPF dentro de la renta del ahorro junto con las demás ganancias o pérdidas procedentes de la transmisión de activos no afectos a la actividad económica.

Amortizaciones

Podrán deducirse del rendimiento neto previo las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

La deducción por amortizaciones se ajustará a las reglas siguientes [Instrucción 2.2.b) del Anexo II de la Orden de módulos]:

REGLAS DE AMORTIZACIÓN	
Elementos amortizables	Inmovilizado material e inmaterial
Método de amortización	Efectiva = Lineal por coeficientes según Tabla de amortización (Orden de módulos)
Valor amortizable	Precio de adquisición (PA) o coste de producción (CP) (excluido suelo) – Valor residual
Forma	Elemento por elemento (salvo los del mismo grupo de la tabla)
Momento de Inicio	- Material = desde la puesta en condiciones de funcionamiento - Inmaterial = desde que esté en condiciones de producir ingresos
Vida útil	Derivada del Período máximo según Tabla de Amortización
Elementos Usados	Coficiente máximo $\times$ 2 sobre precio de adquisición
Cesión con Opción de compra	Deducible para el cesionario un importe equivalente a las cuotas de amortización de los bienes según los coeficientes de la tabla
Libertad de amortización	Elementos de inmovilizado material nuevo de valor unitario $\leq$ 601,01 € puestos a disposición en el ejercicio. Límite = 3.005,06 €/año

La tabla de coeficientes de amortización en estimación objetiva se contiene en el Anexo I (elementos 5 a 10) y Anexo II (elementos 1 a 4) de la Orden de módulos. Aquí los mostramos agrupados.

TABLA DE AMORTIZACIÓN (ESTIMACIÓN OBJETIVA)			
Grupo	Descripción	Coficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 %	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 %	5 años
3	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25 %	8 años
4	Inmovilizado intangible	15 %	10 años
5	Batea	10 %	12 años
6	Barco	10 %	25 años
7	Vacuno, porcino, ovino y caprino	22 %	8 años
8	Equino y frutales no cítricos	10 %	17 años
9	Frutales cítricos y viñedos	5 %	45 años
10	Olivar	3 %	80 años

Índices correctores

Los índices correctores se aplicarán en aquellas actividades que los tengan asignados expresamente y según las circunstancias, cuantía, orden e incompatibilidad que se indica a continuación, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos:

a) Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.

Índice: 0,75.

b) Utilización de personal asalariado.

Cuando el coste del personal asalariado supere el porcentaje del volumen total de ingresos que se expresa, será aplicable el índice corrector que se indica:

Porcentaje	Índice
Más del 10 por 100	0,90
Más del 20 por 100	0,85
Más del 30 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

Cuando resulte aplicable el índice corrector de la letra a) anterior no podrá aplicarse el contenido en esta letra b).

c) Cultivos realizados en tierras arrendadas.

Índice: 0,90 sobre los rendimientos procedentes de cultivos en tierras arrendadas.

d) Piensos adquiridos a terceros.

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros que representen más del 50 por 100 del importe de los consumidos.

Índice: 0,50

e) Agricultura ecológica.

Cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en el [Reglamento \(CE\) 834/2007, del Consejo de 28 de junio de 2007](#) sobre producción y etiquetado de los productos ecológicos y por el que se deroga el [Reglamento \(CEE\) N.º 2092/1991](#), en su normativa específica de desarrollo y en la normativa legal vigente de las correspondientes Comunidades Autónomas sobre producción ecológica y quede correspondientemente acreditado por su certificado de operador ecológico.

Índice: 0,95.

f) Cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica.

Cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras de regadío, siempre que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales a que se refiere el [artículo 102.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre](#), de Impuestos Especiales.

Índice: 0,75 sobre el rendimiento procedente de los cultivos realizados en tierras de regadío por energía eléctrica.

Cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento, este índice se aplicará sobre el resultado de multiplicar el rendimiento procedente de todos los cultivos por el porcentaje que suponga la superficie de los cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal fin, energía eléctrica sobre la superficie total de la explotación agrícola.

g) Empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros.

Cuando el rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros anuales y no se tenga derecho a la reducción del 25% prevista para agricultores jóvenes o asalariados agrarios (Ley 19/1995).

Índice: 0,90.

h) Índice aplicable a las actividades forestales.

Cuando se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años.

Índice: 0,80.

A las actividades forestales únicamente le será aplicable el índice señalado en la letra h) anterior.

i) Índice aplicable a la actividad de producción de mejillón en batea.

Se aplicará el índice 0,90 cuando la actividad se desarrolle con 3 o 4 bateas.

Se aplicará el índice 0,85 cuando la actividad se desarrolle con 5 bateas.

A la actividad de producción de mejillón en batea únicamente le será aplicable el índice señalado en esta letra i).

Reducción por circunstancias excepcionales

El Anexo III de la Orden de módulos establece dos normas adicionales, a tener en cuenta para determinar el rendimiento neto de la actividad:

1) Reducción de los signos, índices o módulos (Norma 1, Anexo III).

Los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en dos supuestos:

- > Cuando las actividades se viesen afectadas por circunstancias excepcionales (incendios, inundaciones, hundimientos o graves averías en el equipo industrial) que supongan graves alteraciones en el desarrollo de las mismas.
- > Cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

En ambos casos la solicitud se hará en la Agencia Tributaria de su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan los hechos, aportando la justificación y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por tal concepto. Acreditada la efectividad de la situación, se podrá autorizar la reducción que proceda.

2) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales (Norma 2, Anexo III):

Cuando las circunstancias excepcionales mencionadas (incendios, inundaciones, hundimientos u otras) determinen gastos extraordinarios ajenos al normal proceso de la actividad, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos, cumpliendo con los requisitos citados (comunicación a la Agencia Tributaria en un mes y justificación, con mención en su caso de las indemnizaciones a percibir).

3.3.2.4. Obligaciones fiscales

Además de la obligación de declarar y de conservar los justificantes de los datos incluidos en su declaración durante el plazo de prescripción, el socio de la cooperativa agroalimentaria que se encuentre en estimación objetiva deberá cumplir con las siguientes **obligaciones registrales**:

- > Llevar el libro registro de ventas e ingresos.
- > Conservar –numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres– las facturas emitidas y recibidas, y cualquier justificante documental relativo a la actividad.
- > Libro registro de bienes de inversión, si deducen amortizaciones.

Las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participe el socio (por ejemplo, una comunidad de bienes) que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

En cuanto a la obligación de efectuar **pagos fraccionados**:

- > No están obligados los agricultores o ganaderos cuyos ingresos en el año anterior fueron objeto de retención o ingreso a cuenta en al menos el 70% de su cuantía. En nuestro caso, la cooperativa les habrá retenido el importe procedente en cada pago.
- > En caso contrario, deberán efectuar un pago fraccionado trimestral del 2% de ingresos del trimestre (sin subvenciones ni indemnizaciones), menos el importe de las retenciones e ingresos a cuenta del trimestre. En el caso de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, el porcentaje se reduce en un 60%. [Modelo 130](#).
- > Plazos: del 1 al 20 de abril, julio y octubre; y del 1 al 30 de enero (4T).

Ejemplo:

Don Juan J.G. es titular de una explotación agrícola en la provincia de Valencia dedicada a la obtención de cítricos (naranjas) y no cítricos (caquis y aguacates), actividad incluida en el REAGP del IVA. Es socio de una cooperativa local, a la que entrega todos sus productos.

En 2025 obtuvo unos ingresos totales de 168.000 €, con unos gastos de 42.000€ por compras y unos servicios prestados a otros agricultores por importe de 8.400€.

Los ingresos en 2026 han sido los siguientes (sin la compensación):

- > Venta de naranjas: 36.000 €
- > Venta de caquis: 45.000 €
- > Venta de aguacates: 58.000 €

Otros datos del ejercicio:

- > Gastos por compras corrientes: 39.000 €
- > Gastos de personal (dos empleados a jornada completa): 45.000 €
- > Servicios prestados a otros agricultores en REAGP: 12.000 €
- > Ayuda desacoplada de la PAC por importe de 8.240 €.

- > A efectos de amortizaciones, tiene pendientes las de los siguientes bienes (el resto de activos afectos están amortizados):
 - Almacén, adquirido por 30.000 € (excluido suelo)
 - Instalación de riego electrificado (en 2024), coste 28.000 €
 - Aguacates (adquiridos en 2025), 40.000 €
- > Ha adquirido útiles y herramientas varias por valor total de 2.580 €, siendo todas ellas inferiores a 600 €.

Realiza la imputación de sus ingresos y gastos con arreglo al criterio de caja (cobros y pagos).

Los cultivos se encuentran en tierras de regadío y utilizan energía eléctrica para el riego de toda la superficie de la explotación.

SOLUCIÓN

1) Régimen aplicable

Se trata de una actividad incluida en estimación objetiva ("Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido"), por la que, según los datos de 2025, don Juan no supera los límites de exclusión: el volumen de ingresos y el de compras son inferiores a 250.000 €, y no ha renunciado a la estimación objetiva.

Los servicios prestados a otros agricultores constituyen el 5% de sus ingresos, por lo que en 2026 estarán incluidos en el REAGP, aunque no llevan compensación por estar los destinatarios en el mismo régimen especial.

2) Rendimiento neto previo

Los ingresos computables deben incluir el importe de las compensaciones (12%) y la parte proporcional de la ayuda de la PAC (8.240 €):

Concepto	Importe	Compensación (12%)	Total ingresos
Naranjas	66.000	7.920	73.920
Caquis	45.000	5.400	50.400
Aguacates	58.000	6.960	64.960
Servicios a terceros	12.000	—	12.000
Total ingresos			201.280

Ingresos totales por productos = 73.920 (naranjas) + 50.400 (caquis) + 64.960 (aguacates) = 189.280

Incluyendo la parte proporcional de la ayuda de la PAC:

Naranjas: $73.920 \times 8.240 / 189.280 = 3.217,99$

> Ingresos computables = $73.920 + 3.217,99 = 77.137,99$

Caquis: $50.400 \times 8.240 / 189.280 = 2.194,08$

> Ingresos computables = $50.400 + 2.194,08 = 52.594,08$

Aguacates: $64.960 \times 8.240 / 189.280 = 2.827,93$

> Ingresos computables = $64.960 + 2.827,93 = 67.787,93$

Concepto	Ingresos computables	Índice de rendimiento neto	Rendimiento neto
Naranjas	77.137,99	0,26	20.055,88
Caquis	52.594,08	0,37	19.459,81
Aguacates	67.787,93	0,37	25.081,53
Servicios a terceros	12.000,00	0,56	6.720,00
Total			71.317,22

Rendimiento neto previo = 71.317,22

3) Rendimiento neto minorado

Importe de las amortizaciones, aplicando el coeficiente máximo de la tabla a todos los activos (afectos todo el año) y la libertad de amortización para los útiles y herramientas adquiridos nuevos (activos de escaso valor):

Elemento	Valor adquisición	Coeficiente	Importe
Almacén	30.000	5%	1.500
Instalación riego	28.000	25%	7.000
Aguacates	40.000	10%	4.000
Total			12.500

Rendimiento neto minorado = 71.317,22 - 12.500 = 58.817,22

4) Rendimiento neto de módulos

Los índices correctores que se puede aplicar don Juan son:

> Por utilización de personal asalariado (Instr. 2.3.b)

Porcentaje sobre ingresos totales (con compensaciones, ayuda PAC y servicios a terceros) = $45.000 \times 100 / 209.520 = 21,48\%$

Corrector aplicable (más del 20%) = 0,85

Rendimiento neto corregido = $58.817,22 \times 0,85 = 49.994,64$

> Por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica: 0,75 (Instr. 2.3.b)

Rendimiento neto corregido = $49.994,64 \times 0,75 = 37.495,98$

Rendimiento neto de módulos = 37.495,98

5) Rendimiento neto de la actividad

Reducción general 5% = $37.495,98 \times 0,05 = 1.874,80$

Rendimiento neto de la actividad = $37.495,98 - 1.874,80 = 35.621,18$

No hay otras reducciones ni gastos extraordinarios. Por tanto:

Rendimiento neto de la actividad = 35.621,18 €

3.4. El IVA de las operaciones de los socios en régimen general

3.4.1. Introducción

La mayor parte de las operaciones que realizan los productores agrícolas o ganaderos que son socios de una cooperativa agroalimentaria tiene lugar con ésta, de modo que cuando le entregan los productos naturales que obtienen de sus explotaciones —que la cooperativa vende luego a terceros en su estado natural o después de haberlos sometido a un proceso previo de transformación o manipulación— están actuando como empresarios.

La condición empresarial del socio determina la sujeción de la operación al IVA, normalmente como entrega de bienes. No vamos a entrar ahora en otras posibles calificaciones de la operativa habitual en cuanto a su naturaleza jurídico-mercantil (depósito, suministro, comisión de venta, operación compleja, etc.), sino que analizaremos las aportaciones de productos del socio a la cooperativa (o su venta directa a terceros) desde la óptica de los hechos imponible previstos por la Ley del IVA.

Sin embargo, la tributación efectiva del socio depende de su situación fiscal: así, en las cooperativas agroalimentarias de primer grado el socio persona física que sea titular de una explotación agrícola, ganadera o forestal puede estar a efectos del IVA en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP), que será el supuesto más común; y para determinadas actividades u operaciones excluidas del REAGP podrá tributar por el Régimen especial simplificado (RES) o en el Recargo de equivalencia (RE), en este caso por las operaciones de comercialización. Todos ellos constituyen sectores diferenciados de actividad y son regímenes compatibles entre sí.

Pero el socio también puede estar en régimen general, porque supere los límites del REAGP, que veremos más adelante, o porque renuncie a su aplicación. En el régimen general la aplicación del IVA no presenta ninguna particularidad respecto de la misma operación efectuada por cualquier otro sujeto pasivo.

¿Qué ocurre cuando el socio es destinatario de las operaciones efectuadas por la cooperativa?

Si en la realización de la actividad cooperativizada los socios son los destinatarios finales de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por la cooperativa, tanto los adquiridos de terceros como los producidos por ella, los socios actúan en su condición de consumidores finales de los servicios o suministros, y soportan el IVA que la cooperativa les repercute en función del tipo de bienes o servicios de que se trate. La base imponible de cada operación, en principio, será el importe de la contraprestación, esto es, el precio pactado más los gastos accesorios hasta la puesta a disposición o efectiva prestación, incluyendo en su caso las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones; o el coste, en su caso, incluyendo la parte correspondiente de los gastos generales de la cooperativa, cuando la cooperativa opera a precios de coste sin generar beneficios por las ventas a los socios.

Pero si los socios de la agroalimentaria que se encuentran en régimen general adquieren bienes o servicios de la cooperativa para sus explotaciones, estarán actuando como empresarios y no como consumidores finales, pudiendo repercutir el IVA de sus entregas, del que deducirán las cuotas soportadas por sus adquisiciones. No ocurre lo mismo con los socios que se encuentren en el régimen especial (REAGP), ya que no repercuten IVA por sus entregas ni pueden deducir las cuotas soportadas que les repercuten sus proveedores.

El régimen del IVA en que se encuentre el socio de la cooperativa agroalimentaria es, por tanto, determinante para el correcto gravamen de las operaciones.

A continuación, analizaremos los elementos esenciales del impuesto en el régimen general.

3.4.2. Hecho imponible

Las operaciones que normalmente efectúa el socio con su cooperativa entran en el hecho imponible de las operaciones interiores: entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el ámbito espacial del Impuesto (o territorio de aplicación; en adelante, TAI) por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, ya sea con carácter habitual u ocasional.

Hay que tener en cuenta que se gravan tanto las operaciones habituales o típicas de una actividad económica, como las ocasionales o atípicas. También se gravan ciertas operaciones gratuitas, en concepto de autoconsumo.

¿Qué es una entrega de bienes?

Es la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, aun cuando se efectúe por medio de la cesión de títulos representativos de dichos bienes (8 LIVA). Tienen la consideración de bienes corporales todas las modalidades de energía (gas, calor, frío, energía eléctrica). Para que exista una entrega de bienes sujeta al IVA no se precisa, por tanto, la transmisión de la propiedad, sino sólo del poder de disposición: es decir, se transfiere la propiedad económica, aunque no se transmita la jurídica.

Junto a este concepto general la LIVA establece otros conceptos especiales de entrega, aunque no suelen darse en la relación del socio con su cooperativa.

¿Qué es una prestación de servicios?

La prestación de servicios se define por defecto: es toda operación sujeta al IVA que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes (11 LIVA).

Y en particular: el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio, arrendamientos, cesiones de uso, cesiones y concesiones de derechos de propiedad intelectual e industrial, transportes, hostelería, seguros, capitalización, préstamos, hospitalización, mediación y agencia, ejecuciones de obra o suministro de productos informáticos que no sean calificados como entregas de bienes, etc.

Otros hechos imponibles

El resto de hechos imponibles constituyen operaciones relativas al tráfico internacional, con países de la UE (adquisiciones intracomunitarias de bienes; en adelante, AIB) y con terceros países (importaciones), arts. 13 a 19 LIVA. El socio productor podrá realizar alguno de ellos cuando adquiera bienes para su explotación procedentes de fuera del TAI (semillas, esquejes, o cualquier otro producto destinado a su actividad), quedando sujetas al IVA:

- a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso (mediante precio) por empresarios, profesionales, o personas jurídicas que no actúen como tales, cuando el transmitente sea empresario o profesional. Se entiende por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición, efectuada por un sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como tal, sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al TAI con destino al adquirente desde otro Estado miembro.

Ejemplo:

Un viticultor que tiene su explotación en Tomelloso compra 10.000 plantones de uva a una empresa establecida en Turín, siendo la mitad transportados desde una filial que la empresa italiana tiene en Barcelona hasta Tomelloso, y la otra mitad desde Turín.

Esta operación constituye una entrega de bienes (operación interior) por la mitad procedente de Barcelona, ya que no hay transporte intracomunitario; por la mitad de la compra procedente de Turín hay una AIB con transporte intracomunitario.

- b) Las importaciones de bienes, entendiendo por importación la introducción en el TAI de un bien que no esté en libre práctica, así como la introducción de bienes en libre práctica que procedan de un país tercero. Y se gravan cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

¿Qué es la libre práctica?

Es la situación en que se encuentra una mercancía que ha entrado en el territorio UE y puede circular libremente por él previo pago de los derechos de importación o aduaneros en el Estado miembro de la primera entrada.

En el país de destino se abonará el IVA correspondiente.

3.4.3. Lugar de realización

La localización de las operaciones sujetas al impuesto es esencial para determinar las que se entienden realizadas en el TAI y por tanto gravadas por el IVA español. Esta materia se regula en los artículos 68 a 70 LIVA para las operaciones interiores, estableciendo una regla general y varias especiales, tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

¿Qué entregas de bienes se entienden localizadas en el TAI?

Como regla general, las entregas de bienes que no han de ser expedidos o transportados fuera del TAI para su puesta a disposición del adquirente. Es decir, se gravan en el lugar en que se encuentren en el momento de la entrega: bien en el lugar en que radique la explotación del socio, si es la cooperativa la que presta el servicio de recolección, bien en la propia sede de la cooperativa, si es el socio el que lleva allí sus productos.

Existen diversas reglas especiales, de las que destacaremos la de las entregas de bienes que han de ser expedidos o transportados fuera del TAI para su puesta a disposición del adquirente (ventas CIF y asimiladas), cuando se inicie en el TAI el transporte o la expedición. Podrá dar lugar a una adquisición intracomunitaria (AIB) en otro Estado Miembro (EM) o a una importación en un país tercero, en función del destino.

Ejemplo:

Un productor de naranjas envía pedidos a clientes en distintos países miembros de la Unión Europea, siendo transportadas desde Valencia hasta su destino por cuenta del vendedor. Algunos de estos clientes son particulares y otros son empresas.

Se trata de entregas intracomunitarias que estarán exentas en origen si se gravan como AIB en destino; esto es, si el destinatario es empresario y no un particular. Los envíos a particulares se facturan con el 4% de IVA.

¿Qué prestaciones de servicios se localizan en el TAI?

- a) Las prestaciones entre empresarios (B2B, “Business to Business”) tributan en destino, esto es, donde radique la sede del destinatario. Por tanto, tributan en el TAI cuando el destinatario sea un empresario que tenga su sede en dicho territorio, o un establecimiento permanente al que vaya destinado el servicio.
- b) En cambio, las prestaciones que tienen como destinatario a un particular (B2C, “Business to Consumer”) se localizan donde radique la sede del prestador (en origen). Esto es, tributan en el TAI las prestaciones efectuadas por un empresario o profesional con sede en el TAI, siempre que el servicio tenga por destinatario a un particular.

No obstante, hay excepciones para los llamados servicios profesionales: asesoramiento, auditoría, consultoría, publicidad, traducción, doblaje, seguros, financieros, etc.

Nota:

Se entiende por sede de la actividad económica el lugar donde se centraliza la gestión y el ejercicio habitual.

Establecimiento permanente (EP) es cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios realicen actividades económicas.

En todo caso, los servicios comúnmente prestados por la cooperativa al socio (fumigación, recolección, etc.) se localizan en el lugar en que radique la explotación del socio, y, en sentido inverso, si el socio prestara algún tipo de servicio a la cooperativa o a otras explotaciones, se localizarían por la misma regla de la sede del destinatario.

Existen también reglas especiales de localización (art. 70 LIVA) aunque son de difícil aplicación a las operaciones que suelen efectuarse entre una cooperativa agroalimentaria y sus socios.

A tener en cuenta:

La Agencia Tributaria pone a nuestra disposición en su página web herramientas de asistencia virtual, en particular nos interesa destacar aquí dos de ellas, muy útiles para aquellas operaciones que presenten dificultades de localización para determinar su tributación:

- > [Localizador de entregas de bienes](#)
- > [Localizador de prestaciones de servicios](#)

3.4.4. Devengo del impuesto

La LIVA establece unas reglas generales para el devengo del IVA y otras especiales, tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios (75 LIVA).

La regla general en las entregas de bienes del socio a la cooperativa es que el impuesto se devengará cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente. Es decir, cuando el socio lleva los productos de su explotación a la cooperativa. En ese momento nace el derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la cuota del IVA y la obligación por parte del sujeto pasivo (el socio) de declarar e ingresar, en su caso, su importe. Y ello con independencia de que la cooperativa le haya abonado efectivamente el precio de la entrega más el IVA de la operación, o lo haga en un momento posterior.

En las prestaciones de servicios, la regla general es que se devenga el impuesto cuando materialmente se presten, ejecuten o realicen las operaciones gravadas, siendo igualmente irrelevante que se haya abonado o no el importe de la operación respecto del nacimiento de la obligación de declaración e ingreso. Normalmente será la cooperativa la que preste servicios a sus socios (fumigación, recolección...), devengándose el impuesto en el momento de la prestación del servicio y no cuando la cooperativa liquide su precio al socio.

Veamos un ejemplo:

En una cooperativa aceitera, el socio A realiza la recolección de la aceituna del 1 al 15 de noviembre con sus propios medios, llevándola a la cooperativa el día 16 de noviembre.

El socio B tiene contratada la recolección con la cooperativa para el 15 de diciembre, llevándola a la almazara el mismo día.

Hay tres operaciones, dos entregas de bienes y una prestación de servicios, con los correspondientes devengos:

- > La entrega del socio A a la cooperativa, que tiene lugar el 16 de noviembre;
- > La entrega del socio B a la cooperativa, el 15 de diciembre;
- > La prestación del servicio de recolección de la cooperativa al socio B, devengándose el impuesto el 15 de diciembre.

Las entregas del socio a la cooperativa no son propiamente operaciones de venta, o no necesariamente, sino que se pueden calificar de otro modo (suministros, comisiones de venta, depósitos...), siempre que se haga constar en los Estatutos de la cooperativa el tipo de contrato que rige las relaciones con el socio. Particularmente interesantes son los contratos de suministro de bienes, depósito y comisión de venta, no sólo por su adaptación a la operativa cooperativa real, sino también por el tratamiento fiscal que recibe dicha operación en cuanto al devengo del IVA. Veamos las posibles calificaciones:

a) Suministro de bienes

En efecto, cuando en los Estatutos de una cooperativa agroalimentaria se establece la obligación de aportar los socios toda su producción, podemos afirmar que estamos ante un contrato de suministro por el que el socio se compromete a entregar sus cosechas a la cooperativa, a medida que las vaya obteniendo.

Se trata, pues, de entregas sucesivas en el tiempo que dure la condición de socio de la cooperativa, operación de tracto sucesivo o continuado que tiene un devengo específico en la LIVA. Concretamente, el devengo de este tipo de operaciones se fija en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción (75.1.7ª LIVA), que añade que cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Esto significa que el impuesto no se devengará en el momento en que el socio efectúe la entrega de sus productos a la cooperativa, sino en el momento en que la cooperativa abone la liquidación al socio al final de la campaña, cuando ya conoce el precio de

venta de los productos (vino, cereal, arroz, fruta, aceite, ganado...) a terceros y se han aprobado los gastos y costes de gestión del ejercicio. Porque es en ese momento cuando sería exigible el precio por parte del socio. Y si a 31 de diciembre no se ha producido la liquidación, por ejemplo, porque no ha terminado la campaña, habría que considerar producido el devengo del IVA.

b) Comisión de venta

Algunas cooperativas agroalimentarias incluyen entre las actividades que constituyen su objeto social la prestación por cuenta propia de un servicio de intermediación entre productores agrícolas (socios o no) y terceros interesados en la compra de dichos productos: la cooperativa compra productos agrícolas o ganaderos a los socios (y a terceros) y los vende a precio de mercado a terceros interesados en la adquisición de los mismos, cobrando por ello una comisión que se factura a los productores como menor precio de adquisición por la cooperativa (o menor precio de venta de los productos del socio).

Esta operación de la cooperativa puede realizarse de dos formas: actuando en nombre propio, lo que se demuestra por la asunción del riesgo derivado de las operaciones y la facturación en su propio nombre; o bien, actuando por cuenta ajena, en cuyo caso la cooperativa tendría que facturar en nombre de su comitente (normalmente el productor-vendedor). Si la cooperativa actúa en nombre y por cuenta propios, a efectos del IVA se considera que hay dos transmisiones (dos entregas):

- 1) Del socio productor a la cooperativa;
- 2) De la cooperativa al tercero adquirente de los productos.

Es decir, se entiende que el comisionista (la cooperativa) que actúa en su propio nombre adquiere para sí los productos que le entrega el socio, con el encargo o mandato de su venta a terceros, a cambio de una comisión pactada; y esas dos operaciones tienen un devengo simultáneo que se cifra en el momento en que se produce la venta al tercero.



La comisión de venta tiene un tratamiento fiscal ventajoso en cuanto al devengo. Y si trasladamos esta figura al funcionamiento de las cooperativas agroalimentarias es fácil ver que se asemeja bastante a la realidad habitual de ciertas cooperativas, fundamentalmente las de comercialización: por un lado, hasta que la cooperativa no vende sus productos a terceros no tiene un precio cierto por el que cuantificar las entregas de los socios; y por otro, los gastos de gestión cooperativos funcionan como importe de la comisión, que se puede cifrar en un porcentaje fijo o en la cuantía de los gastos que se produzcan en cada operación o a lo largo de la campaña.

c) Operaciones complejas

La Administración Tributaria ha calificado ciertas cesiones de productos naturales de los socios a las cooperativas agrarias como «operaciones complejas», con ocasión de verificar el momento en que se entienden realizadas, tras una modificación legal del tipo de compensación del régimen especial (por el RD-ley 10/2000, de 6 de octubre).

Concretamente, en la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 7-11-2000 y en la doctrina posterior vertida en consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (V0919-10, de 6 mayo; V2449-12 de 14 diciembre; V0511-13, de 19 de febrero; V3010-13, de 9 de octubre, y V1566-20, de 25 de mayo), se hace referencia a los siguientes supuestos:

- a) Entregas de productos naturales efectuadas en régimen de depósito o comisión de venta a las cooperativas agrarias para que estas últimas efectúen su venta en nombre propio a terceros.
- b) Entregas de productos naturales de una determinada campaña que se realicen de forma fraccionada a lo largo del tiempo y cuyo período de recepción por el adquirente, en el desarrollo de aquélla, finalice en una fecha concreta y esté por finalizar.
- c) Entregas de productos naturales correspondientes a la citada campaña que estuviesen pendientes de documentación por no haber concluido la realización por el destinatario de las mismas de las operaciones relativas a la recepción, transformación y gestión de la referida campaña.

¿Cuándo se produce el devengo?

En el primer caso -depósito o comisión de venta-, y al amparo del artículo 75 LIVA, la entrega que realiza a la cooperativa el cooperativista empresario se entiende producida en el momento en que aquélla efectúe la entrega de los productos al tercero adquirente.

En los otros dos -entregas fraccionadas o pendientes de documentación-, como dice la Resolución citada, "resulta evidente que los productores van haciendo llegar los productos obtenidos continuadamente a lo largo del período de su recolección, realizándose a continuación por los receptores todas las operaciones necesarias para gestionar los productos recibidos e incorporarlos posteriormente a sus procesos de comercialización o transformación." Y añade: "Esta circunstancia hace difícil fijar una fecha exacta de recepción definitiva de los productos, que sólo puede entenderse finalizada una vez que esta parte de la campaña ha concluido, habiendo sido puesta a disposición del adquirente la total producción del agricultor, quedando los productos integrados plenamente en el proceso productivo del adquirente."

Es una buena interpretación por parte de la Administración acerca del funcionamiento real de las cooperativas agroalimentarias.

Importante:

Aunque en las resoluciones citadas la DGT hace referencia a supuestos en que los socios se encontraban en el régimen especial de la agricultura (REAGP), en varias Consultas Vinculantes emitidas todas ellas en 2023 se refiere explícitamente a la situación de los socios de cooperativas que se encuentran en régimen general, aplicando la misma calificación de las operaciones complejas: V0336-23, de 20 de febrero; V0506-23, de 3 de marzo; V1308-23, de 17 de mayo; V1379-23, de 23 de mayo y V2968-23, de 8 de noviembre.

d) Pagos anticipados

Por otro lado, cuando una entrega de bienes en operaciones interiores origina pagos anticipados con anterioridad a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos (75.2 LIVA).

Sin embargo, no se puede considerar pago anticipado a los pagos parciales que la cooperativa pueda hacer al socio, a cuenta de la futura liquidación (los llamados “anticipos”), una vez que se ha producido la entrega de las cosechas o el ganado del socio.

La diferencia es la siguiente:

- > En el momento de la puesta a disposición de la cosecha o el ganado se devenga todo el IVA de la operación.
- > Cuando se efectúa un pago anticipado a la puesta a disposición de los productos sólo se devenga el IVA correspondiente al importe pagado.

3.4.4.1. Devengo en el Régimen especial del criterio de caja

¿Cuándo se produce el devengo si el socio utiliza el criterio de caja?

Si el socio se encuentra acogido al régimen especial del criterio de caja (RECC) el devengo del IVA repercutido por las entregas a la cooperativa se difiere al momento del cobro del precio de la operación. Esto nos llevaría al momento en que la cooperativa abona la liquidación al socio. También puede estar en este régimen especial la propia cooperativa, aunque el volumen de negocios es muy limitado, como veremos a continuación.

Ahora bien, este régimen especial afecta no sólo a los sujetos pasivos acogidos al mismo, sino también a sus clientes y a sus proveedores, de forma que no sólo se difiere el devengo del IVA repercutido, sino también la deducción del IVA soportado, tanto por el “cliente” (destinatario de las entregas, en este caso la cooperativa) como por el socio acogido al criterio de caja, por sus compras.

En todo caso, el límite de cómputo de las operaciones es el 31 de diciembre del año siguiente a su realización efectiva, si la operación no se ha abonado antes. Y si se produce un cobro con posterioridad a 31 de diciembre del año siguiente a la fecha de la operación (n+1) no hay que rectificar la declaración-liquidación.

El régimen es opcional y renunciable, teniendo la renuncia un efecto mínimo de tres años. Tanto la opción como la renuncia deben efectuarse en el mes de diciembre anterior al año en que deban surtir efectos, presentando la declaración censal, [modelo 036](#). Pueden aplicar este régimen los sujetos pasivos del IVA que cumplan los siguientes requisitos:

- > Tener una cifra de negocios cuyo importe neto del año anterior no supere 2.000.000 euros.
- > Que los cobros en efectivo (operaciones efectuadas con terceros acogidos al criterio de caja) a un mismo destinatario no superen 100.000 euros.

Para el cálculo de la cifra de negocios se incluirá el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto y excluidos el IVA y, en su caso, el recargo

de equivalencia y la compensación a tanto alzado. No se incluirán las entregas de bienes de inversión, las entregas ocasionales de bienes inmuebles, y las operaciones con oro de inversión exentas y las financieras, estén exentas o no, siempre que las dos últimas no sean habituales. Si el año anterior es el de inicio, la cifra de negocios se eleva al año.

En cuanto a los requisitos objetivos, el régimen se aplica a todas las operaciones realizadas en el TAI, excepto:

- > Las efectuadas en el marco de los regímenes especiales siguientes: Simplificado, Agricultura, ganadería y pesca (REAGP), Recargo de equivalencia, Oro de inversión, Servicios de radiodifusión, televisión, telecomunicación y los prestados por vía electrónica, Grupo de entidades.
- > Las exportaciones y operaciones asimiladas y las entregas intracomunitarias que estén exentas.
- > Adquisiciones intracomunitarias (AIB).
- > Operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo (ISP).
- > Importaciones y operaciones asimiladas.
- > Autoconsumo de bienes y servicios (arts. 9.1º y 12 LIVA).

Por tanto, el criterio de caja pueden aplicarlo los socios en régimen general, pero no los acogidos al REAGP.

La repercusión del IVA se hace en factura ordinaria, cuya expedición y entrega sigue las reglas generales del devengo, y se entiende efectuada la repercusión a efectos de deducción cuando se produzca el devengo según el criterio de caja. Para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas hay que acreditar el momento del pago.

En los libros registro correspondientes hay que hacer constar además de las fechas de pago y cobro, los medios de pago/cobro utilizados. Finalmente, en las facturas expedidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial debe hacerse constar la mención “régimen especial del criterio de caja”.

Veamos cómo afecta el régimen especial al proveedor y al cliente de un sujeto pasivo en RECC:

- > A es el proveedor de B y está en régimen general (RG)
- > B es el sujeto pasivo en RECC
- > C es el cliente de B y está en RG

Cuando A vende a B: le repercute el IVA en la fecha del devengo (entrega), pero B no se lo puede deducir hasta que efectúe el pago.

Cuando B vende a C: el devengo se produce en la fecha del pago de C a B (o a 31/12 del año siguiente al de la operación, si no se ha cobrado antes). Para el cliente C se retrasa el derecho a deducir al mismo momento en que se produzca el pago, aunque se encuentre en régimen general.

Los cobros posteriores a 31/12 del año n+1 no conllevan para B rectificación de la declaración-liquidación en que se computó el IVA devengado.

3.4.5. Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del IVA quienes realicen los hechos imponible respectivos: entregas de bienes o prestaciones de servicios en el interior del país, adquisiciones intracomunitarias de bienes o importaciones.

Así, en las operaciones más comunes que puede efectuar el titular de la explotación agrícola o ganadera:

- > Son importadores (86 LIVA) los socios que sean destinatarios de los bienes importados: ganado, semillas, aparatos agrícolas... o cualquier otro elemento de la explotación.
- > Son sujetos pasivos de una adquisición intracomunitaria de bienes los empresarios agrícolas o ganaderos que adquieran los bienes procedentes de otro Estado miembro de la UE.

¿Quiénes son sujetos pasivos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios?

a) Regla general

Son sujetos pasivos del IVA las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto (art. 84.Uno.1º LIVA). Es decir, el proveedor o prestador en el TAI.

b) Regla de inversión

La regla de inversión convierte al destinatario de la operación en sujeto pasivo del IVA, en la mayoría de los casos porque el proveedor o prestador no está establecido en el TAI; en otros, por el tipo de operación realizada, o por la condición del destinatario: si éste no es empresario o profesional sino un particular o consumidor final, no se aplica la regla de inversión sino la general, siendo sujeto pasivo el que realiza la entrega o prestación, a pesar de no estar establecido en el TAI.

Se considera sujeto pasivo **establecido en el TAI** a aquél que tenga en él la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal, o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas y prestaciones sujetas al IVA; entendiéndose tal intervención como la ordenación de sus factores de producción para la realización de dichas operaciones.

Por tanto, el supuesto más común en la operativa entre una cooperativa agroalimentaria y sus socios es la sujeción pasiva por aplicación de la regla general: el empresario que efectúa la entrega de los bienes o que presta los servicios.

3.4.6. La base imponible

Según la regla general, la base imponible de las entregas de productos del socio a la cooperativa estará constituida por el importe de la contraprestación percibida del destinatario o de un tercero, con una serie de conceptos incluidos junto al precio y otros excluidos (artículo 78 LIVA).

Conceptos incluidos:

- 1) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma, excepto los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

- 2) Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Tienen esta condición las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.
- 3) Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las operaciones gravadas, excepto el propio IVA (impuestos especiales, por ejemplo).
- 4) Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto.
- 5) El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.
- 6) El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

Conceptos excluidos:

- a) Las cantidades percibidas en concepto de indemnizaciones;
- b) Los descuentos y bonificaciones justificados que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice; y
- c) Los suplidos, esto es, las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo.

Hemos de hacer hincapié en uno de los conceptos incluidos por su relevancia para los productores de las agroalimentarias: las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones.

La doctrina de la DGT al respecto, siguiendo la del TJUE (Sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des Produits Wallons, as. C-184/00) y el parecer de la Comisión (informe de 27 de abril de 2007), podemos resumirla como sigue: forman parte de la base imponible cuando el precio de las operaciones se vea afectado por la subvención, aunque no se precisa una relación biunívoca, bastando una relación significativa entre el importe de la subvención y la disminución del precio abonado por el destinatario; y lo que debe estar determinado antes de realizarse las operaciones no es la cuantía exacta de la subvención, sino el procedimiento de cálculo, de forma que su importe resulte previsible. Por último, es indiferente tanto la forma en que se conceda la ayuda como el objetivo perseguido, por lo que incluso una subvención a tanto alzado, o para compensar pérdidas, o en forma de condonación de deudas, podría considerarse vinculada al precio de las operaciones sujetas (Consultas vinculantes V0401-08, de 21 de febrero de 2008; V1182-08, de 9 de junio; V1306-08, de 19 de junio de 2008; V1986-08, de 30 de octubre de 2008).

El Tribunal Europeo se ha pronunciado de modo expreso sobre las subvenciones reguladas en el Reglamento (CE) nº 603/95 del Consejo, de 21 de febrero de 1995, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados, en sus sentencias de 15 de julio de 2004, dictadas en los Asuntos Comisión-República de Italia (C-381/01), Comisión-República de Finlandia (C-495/01), Comisión-Alemania (C-144/02) y Comisión-Reino de Suecia (C-463/02).

El TJUE declara que tales ayudas no cumplen los requisitos para su sujeción al IVA porque no se ha demostrado que constituyan un régimen de promoción del consumo, sino que lo que se pretende es permitir un abastecimiento dentro de la Comunidad a un precio

comparable al del mercado mundial. Por tanto, no son subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, por lo que no forman parte de la base imponible del IVA cuando el productor se encuentra en régimen general, tanto si se trata de la venta por una empresa transformadora, tras su secado, de forrajes comprados a los productores de forrajes verdes, como si esta operación de secado se subcontrata por el productor de los forrajes verdes.

La misma situación se produce respecto de las ayudas a la producción de aceite de oliva en el sector de materias grasas y las relativas a la producción de aceitunas de mesa, reguladas en el Reglamento (CE) nº 136/66 del Consejo de 22 de septiembre de 1966 con la finalidad de mantener un volumen de producción determinado en el mercado interior de aceite de oliva, y que los productores de aceitunas obtengan una remuneración justa, por lo que las subvenciones percibidas por un oleicultor en régimen general no deben computarse en la base imponible del IVA de las operaciones.

Así lo ha reconocido la DGT en la Consulta vinculante V2532-07, de 26 de noviembre de 2007 (aunque este criterio se ha modificado tras la jurisprudencia del TJUE, habiendo considerado vinculadas al precio estas subvenciones en Resoluciones anteriores, como la de 1859-02, de 28 de noviembre de 2002).

Por lo tanto:

Una subvención de explotación “o de funcionamiento” puede formar parte de la base imponible si se considera que está vinculada al precio de las operaciones, siguiendo los criterios indicados.

Este ha sido el criterio establecido por el TJUE en la Sentencia de 27 de marzo de 2014 (asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or*), en la que consideró la existencia de un vínculo directo entre las prestaciones de servicios efectuadas por una residencia de personas mayores dependientes y la cantidad abonada a tanto alzado por parte de la caja nacional del seguro de enfermedad, declarando la sujeción al IVA de las mismas.

En el mismo sentido se había pronunciado la Sentencia de 13 de junio de 2002, asunto C-353/00 *Keeping Newcastle Warm*.

Junto a la regla general del artículo 78 LIVA para determinar la base imponible de las operaciones existen también reglas especiales contenidas en el artículo 79 que podrían ser de aplicación, en particular las siguientes:

- a) Para las comisiones de venta, la base imponible estará constituida por el precio pactado menos el importe de la comisión, si el comisionista (en este caso, la cooperativa) actúa en nombre propio.
- b) Para las operaciones vinculadas, el valor de mercado de la operación.

Ahora bien, respecto de las operaciones vinculadas, lo primero que hay que plantearse es si existe vinculación entre la cooperativa y sus socios, a lo que hay que responder afirmativamente, por la regla del artículo 79.5.e) de la LIVA: “operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes”. Y ello a pesar de que a efectos del Impuesto sobre Sociedades no se califiquen de operaciones vinculadas las realizadas entre una cooperativa y sus socios en cumplimiento de su objeto social (cooperativizadas).

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos del IVA, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Es decir, que para aplicar la regla de valoración por operaciones vinculadas en el IVA hay que tener en cuenta el régimen de deducciones de los intervinientes:

Sujetos	Régimen de deducciones	Operación con/sin deducción	Precio
Destinatario	NO	–	< VNM
Proveedor/prestador	Prorrata	Genera derecho a deducción	> VNM
Proveedor/prestador	Prorrata	NO genera derecho a deducción	< VNM

En definitiva, solo será aplicable la regla de valoración de las operaciones vinculadas:

- 1) A las entregas que realice una cooperativa a sus socios o a los servicios prestados por aquella que sean necesarios para llevar a cabo la explotación del socio (fumigación, recolección, entrega de semillas, etc.), pero solo cuando el socio destinatario de tales operaciones se encuentre acogido al régimen especial (REAGP), en tanto en cuanto no tendrá derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas, y siempre que la operación se haga por debajo del precio de mercado.
- 2) A las entregas del socio a la cooperativa cuando aquél esté en régimen general y aplique la prorrata, siempre que la operación se realice por encima del precio de mercado. Pero no será de aplicación a las entregas que los socios en REAGP efectúen a la cooperativa.

Por último, entre las causas de modificación de la base imponible reguladas en el artículo 80 de la LIVA, se encuentra la fijación provisional del precio, pues según el apartado 6º:

“Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”

3.4.7. Tipos de gravamen

Vamos a señalar los que se aplican a las operaciones más frecuentes de los socios de las cooperativas agroalimentarias.

Tributan al 10% las siguientes operaciones (art. 91.1 LIVA):

- a) Las entregas de sustancias o productos sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas, bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.
- b) La entrega de animales, vegetales y demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos destinados a la alimentación humana o animal, directamente o mezclados con otros de origen distinto. Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

Un ejemplo:

En la entrega de carnes, el tipo reducido (10%) puede aplicarse sólo a la entrega de carnes procedentes de ganado que ha sido sacrificado para destinarlo a la alimentación humana, o a las entregas de animales que vayan a ser sacrificados para el consumo humano.

Pero se aplicará el tipo general (21%) a las entregas de animales vivos que sirvan a cualquier otra finalidad distinta del consumo, engorde o reproducción.

- c) La entrega de los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas:
 - > semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales;
 - > fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero;
 - > los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero;
 - > y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.
- d) Las prestaciones de servicios 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;
- > servicios veterinarios.

Este tipo reducido no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

- e) 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. Por ejemplo, los servicios de mediación en la venta de los productos de los cooperativistas prestados por una cooperativa agraria a sus socios.
- f) Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

Tributan al 4% las siguientes entregas, tanto si son efectuadas por los socios productores a la cooperativa como si son ventas de ésta a terceros (art. 91.2 LIVA):

- a) Harinas panificables.
- b) Leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada, en polvo y fermentada.
- c) Huevos.
- d) Quesos.
- e) Frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.
- f) Los aceites de oliva.

Los tipos reducido y superreducido serán también de aplicación a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la LIVA, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en los apartados uno y dos del art. 91 (91.Tres). En el mismo sentido, la DGT en consulta vinculante V2209-25, de 18 de noviembre de 2025.

Finalmente, aunque con efecto temporal, del 30 de abril al 30 de junio de 2026 se ha podido aplicar el 10% en lugar del tipo general a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos energéticos¹⁰.

10. Concretamente los siguientes:

- a) Energía eléctrica a favor de:
 - Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación.
 - Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre
- b) Gas natural, briquetas y “pellets” procedentes de la biomasa y a la madera para leña.
- c) Los productos comprendidos en los epígrafes 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.8, 1.12, 1.13, 1.14 y 1.15 de la tarifa 1.ª del artículo 50.1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (carburantes como gasolinas, gasóleos, bioetanol, biodiésel, etc.)

3.4.8. Repercusión y rectificación

En el momento de la entrega el socio tiene que facturar a la cooperativa el precio de los productos entregados más el IVA, pero como en ese momento no se conoce el precio al que los productos van a ser vendidos por la cooperativa, tendrá que pactarse un precio provisional sobre el que aplicará el tipo de gravamen para obtener la cuota del IVA correspondiente. Esa fijación provisional del precio exigirá una rectificación posterior, cuando el precio sea conocido, lo que normalmente se producirá cuando la cooperativa venda los productos a terceros o cuando se fijen los resultados de la campaña.

No obstante, si la cooperativa ha optado por incluir en sus Estatutos la descripción de su operativa ajustada a los contratos que permiten calificar las operaciones como complejas, podrá considerarse que el devengo tiene lugar en un momento posterior a la entrega de los productos: i) cuando la cooperativa venda los productos del socio a un tercero, en caso de depósito o comisión de venta; ii) cuando concluya la campaña, habiendo sido puesta a disposición del adquirente la total producción del agricultor, quedando los productos integrados plenamente en el proceso productivo del adquirente, en caso de entregas fraccionadas cuyo período de recepción no haya concluido; y iii) cuando finalicen.

Cuando finaliza la campaña y se determina por la cooperativa la liquidación pertinente a los socios, así como los gastos de gestión y demás que sean computables, el socio tendrá ya el precio de sus entregas sobre el que deberá repercutir en factura el IVA correspondiente, descontando, en su caso, los pagos anticipados que hubieran podido producirse.

La repercusión tiene dos tipos de requisitos, temporales y formales (88 LIVA):

- > **Temporales:** la repercusión debe efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente. El plazo máximo es de un año, pues se pierde el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo. Y no hay obligación de soportar la repercusión antes de la fecha del devengo.
- > **Formales:** el IVA devengado por la entrega de los productos del socio debe repercutirse íntegramente a la cooperativa a través de una factura original completa, consignando separadamente la base imponible, el tipo de gravamen aplicado y la cuota.

La factura podrá emitirse telemáticamente.

La Ley 56/2007 impulsó la facturación electrónica en España, siendo objeto de desarrollo desde entonces, hasta llegar a la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas (popularmente conocida como “Ley crea y crece”), que extiende la obligación de expedir, remitir y recibir factura electrónica a todas las relaciones comerciales entre empresas y autónomos en territorio español (Operaciones B2B interiores, incluyendo al País Vasco y Navarra), así como de informar de determinados estados de la factura, especialmente referidos al pago. Volveremos a ello en el punto siguiente.

Por lo demás, el contenido completo de la factura se recoge en el artículo 6 del Reglamento de Facturación (aprobado por el RD 1619/2012, de 30 de noviembre; en adelante, RF)

- a) Número y serie, en su caso.
- b) La fecha de su expedición.
- c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- d) NIF atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

- e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- f) Descripción de las operaciones, incluyendo todos los datos para determinar la base imponible (precio unitario, descuentos...)
- g) El tipo o tipos impositivos.
- h) La cuota tributaria, que deberá consignarse por separado.
- i) La fecha de la operación o la del pago anticipado, en su caso, si es distinta de la de expedición de la factura.
- j) Si la operación está exenta, indicación del precepto legal.
- k) En las entregas de medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto, sus características, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega.
- l) En caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento, la mención «facturación por el destinatario».
- m) En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo».
- n) En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención «régimen especial de las agencias de viajes».
- o) En caso de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, la mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección».
- p) En el caso de aplicación del régimen especial del criterio de caja la mención «régimen especial del criterio de caja».

Importante:

- 1) La descripción de la operación y la fecha son elementos de la factura que hay que cuidar especialmente, pues su falta imposibilita la deducción del IVA soportado. Por ejemplo, no basta referenciar los albaranes a los que sustituye la factura si no acompañan a ésta.
- 2) Los servicios prestados por la cooperativa al socio deberán facturarse separadamente:
 - > Son dos operaciones diferenciadas, con fechas distintas y sujetos en posición contrapuesta.
 - > No pueden descontarse de la factura por las entregas del socio (DGT, V1216/25, de 4 de julio de 2025, aunque referida a la compensación agraria).

En cuanto al **plazo** para el cumplimiento de las obligaciones de facturación según el Reglamento:

- > la expedición: debe hacerse al tiempo de efectuarse la operación y en todo caso, antes del 16 del mes siguiente al devengo (art. 11 RF);
- > la remisión: se hará al tiempo de expedirse la factura y en todo caso, antes del 16 del mes siguiente al devengo (art. 18 RF).

No obstante, si el socio o la cooperativa estuvieran obligados a la utilización del sistema de suministro inmediato de información (SII), la fecha límite sería el 15 de cada mes.

Novedad:

A partir de 20 de abril de 2026 será obligatoria la factura electrónica entre empresarios y profesionales, esto es: "cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que tenga en España la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de operaciones que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual" (art. 8 bis del Reglamento de Facturación).

¿Cuándo hay que rectificar la repercusión?

La LIVA recoge varias causas por las que hay que rectificar la repercusión del IVA: básicamente, cuando se ha determinado incorrectamente la cuota repercutida y cuando se produce alguna de las causas de modificación de la base imponible (80 LIVA): devolución de envases y embalajes reutilizables, descuentos posteriores a la operación, resolución de las operaciones o alteración posterior del precio, declaración concursal, créditos incobrables y fijación provisional del precio de las operaciones.

Entre dichas causas destaca la fijación provisional del precio, cuando no fuere conocido al tiempo de realizarse la operación, en cuyo caso, deberá rectificarse cuando se conozca el precio definitivo, esto es, cuando se venda el producto a terceros o la cooperativa fije el valor de liquidación de la campaña, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde que fuera conocido el precio definitivo (artículo 89.1 LIVA).

La rectificación se llevará a cabo mediante la expedición de tantas facturas rectificativas como entregas haya facturado el socio, haciendo constar los datos de la factura rectificada, aunque el Reglamento de facturación (artículo 15.4) permite rectificar varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas.

Las facturas rectificativas deben cumplir los mismos requisitos que las originales.

El procedimiento para la rectificación varía en función del resultado: si se produce un aumento del precio y el consecuente aumento de cuotas, la regularización se deberá efectuar en la autoliquidación del período correspondiente a la fecha de liquidación por la cooperativa. Y si de la rectificación resulta una disminución de la cuota, hay dos opciones para el socio: optar por instar a la Agencia Tributaria la rectificación de su autoliquidación, prevista por el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria (LGT), o bien regularizar la situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación (artículo 89.5 LIVA). En este caso, el socio estará obligado a reintegrar a la cooperativa el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

3.4.8.1. Sistemas informáticos de facturación: VERI*FACTU

La Ley General Tributaria establece la obligación de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos¹¹.

Frente al sistema de “factura electrónica” (factura que se expide y se recibe en formato electrónico) han surgido los “sistemas informáticos de facturación” (SIF), cuya normativa reguladora se contiene en el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación (llamados SIF) de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación (RRSIF).

Esta normativa obliga a los SIF a que, en el momento de expedir la factura, generen un resumen de la misma (registro de facturación) y, o bien lo guarden o bien lo remitan a la Agencia Tributaria. En el primer caso estamos ante los sistemas de emisión de facturas no verificables (SIF-NO VERI*FACTU), y en el segundo nos hallamos ante sistemas de emisión de facturas verificables (SIF-“VERI*FACTU”, proporcionado por la Agencia Tributaria). En el primer caso el sistema debe garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones. En el segundo, el sistema remite todos los registros de facturación *on line*, de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente.

Desde la entrada en vigor del RRSIF, todas las facturas expedidas por sujetos pasivos que utilicen un sistema informático de facturación (SIF), deberán incorporar un código QR que representará parte del contenido de la factura. En el caso de que la factura sea electrónica, podrá sustituirse por el contenido que representa el código QR. Pero sólo será una factura verificable emitida por un sistema informático si lleva la mención “VERI*FACTU”.

VERI*FACTU (RRSIF) es obligatorio exclusivamente para los empresarios o profesionales que utilizan un sistema informático de facturación, no afectando a la forma de facturar de aquellos que usan otros métodos de facturación, manuales o en papel.

En cambio, la “factura electrónica” obliga al uso de facturas electrónicas en todas las operaciones B2B, es decir, entre empresarios o profesionales, independientemente del método de facturación utilizado: sólo tienen que ser expedidas, transmitidas y recibidas por vía electrónica.

En la web del Ministerio para la Transformación Digital y de la Función Pública, se puede obtener información sobre la [factura electrónica](#).

Se ha ampliado el plazo para que los obligados tributarios tengan sus SIF adaptados a los requisitos exigidos por el Reglamento (RRSIF):

- > Antes del 1 de enero, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
- > Antes del 1 de julio, el resto de obligados tributarios.

La Agencia Tributaria ofrece más información sobre los [SIF y VERI*FACTU](#).

11. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) 29.2.j) LGT

3.4.9. Deducción del IVA soportado

Las normas sobre deducción del IVA soportado se contienen en los artículos 92 a 114 de la LIVA, que establecen cuatro tipos de requisitos:

a) **Subjetivos:** quién tiene derecho a deducir. En principio, los empresarios o profesionales a efectos del IVA que hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o servicios y estén establecidos en el TAI.

b) **Objetivos:**

- > Qué cuotas tributarias son deducibles: las devengadas en el TAI, que se utilicen en la realización de las operaciones que generan derecho a deducir, y que se hayan soportado por repercusión directa (entregas y prestaciones efectuadas por otro sujeto pasivo) o se hayan satisfecho por importaciones, AIB, autoconsumos o supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- > Qué operaciones originan el derecho a deducir: la deducción sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones siguientes:
 - Realizadas en el TAI: entregas y prestaciones sujetas y no exentas, prestaciones cuyo valor esté incluido en la base imponible de una importación, operaciones exentas relacionadas con las exportaciones o con el régimen especial de las agencias de viajes.
 - Realizadas fuera del TAI: las que darían derecho a deducir si se hubieran efectuado en el interior del TAI y las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización, bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el TAI, bajo ciertas condiciones.

c) **Temporales:** cuándo nace este derecho y cuándo puede ser ejercido. El derecho a deducir nace cuando se devenga el impuesto, se hace efectivo en las autoliquidaciones correspondientes y tiene como plazo máximo el de 4 años desde que nació el derecho.

Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción, salvo que el devengo del impuesto se produjera en un momento posterior.

d) **Formales:** cómo se acredita este derecho. Hay que estar en posesión del documento justificativo: factura original completa, documento en que se liquide la importación, factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una AIB, factura o justificante contable en los supuestos de inversión del sujeto pasivo expedida por el proveedor o prestador y el recibo original firmado por el titular de una explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).

Importante:

No puede deducirse en cuantía superior a la expresamente repercutida y consignada separadamente en factura. Sólo se puede deducir hasta el importe legalmente establecido.

Podemos resumir las normas contenidas en los artículos 98 y 99 LIVA relativas a la deducción de las cuotas soportadas del modo siguiente:

- > Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.
- > El derecho a deducir nace en el momento del devengo del impuesto, con algunas excepciones ajenas a las cooperativas agroalimentarias y a sus socios.
- > Se ejercita en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se soportó el IVA, o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de 4 años desde que nació el derecho.
- > El IVA se entiende soportado en el momento en que se reciba la factura o documento justificativo del derecho a la deducción, salvo que el devengo se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura.
- > Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido 4 años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.
- > No obstante, en lugar de esperar a compensar los créditos de impuesto, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor, en la declaración-liquidación (trimestral o mensual) del último período liquidatorio del año. En tal caso ya no se podrá efectuar la compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que la devolución se haga efectiva.
- > Sin embargo, aunque hubiera caducado el derecho a la compensación del saldo pendiente de recuperar en el IVA por el transcurso de 4 años, "nace un derecho autónomo a obtener la devolución con un nuevo plazo de 4 años de prescripción, que podrá ser ejercitado mediante una petición expresa del interesado, sin que la Administración tenga el deber que practicarla de oficio", en palabras del TEAC (Res. 1443/2013, de 22 de septiembre de 2015). Se alinea con la tesis mantenida por el TS en una consolidada jurisprudencia desde la Sentencia de 4 de julio de 2007 (Rec. 96/2002)

Y si el socio llevara a cabo junto a la actividad agrícola o ganadera, que genera derecho a la deducción, alguna otra por la que no tuviera este derecho (por estar exenta, con exención limitada), debería aplicar la regla de prorrata general o especial. Pero no es lo más común entre los agricultores y ganaderos.

Deducción en sectores diferenciados

Por otro lado, si el socio o la cooperativa llevaran a cabo actividades económicas en sectores diferenciados (agrícola o ganadera, de seguros, financieras, de distribución de gasóleo, etc.) deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones que corresponda a cada sector, esto es, se aplicará la prorrata especial a cada sector en función del derecho a deducir que corresponda a cada uno de ellos. Y si se utilizan ciertos bienes o servicios conjuntamente para varios sectores, podrá aplicárseles la prorrata general.

Lo mismo sucederá cuando sea el socio el que realiza actividades distintas que cumplan con los requisitos para ser considerados sectores diferenciados.

La LIVA considera sectores diferenciados de la actividad económica los siguientes (artículo 9.1º.c LIVA): las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia;

las operaciones de arrendamiento financiero; las de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de “factoring”; y aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

a) Actividades distintas:

Dos actividades son distintas si tienen distinto grupo en la CNAE, salvo que tengan carácter accesorio de otra principal y contribuyan a su realización, considerándose que concurre esta circunstancia cuando en el año precedente la actividad accesorio no superó el 15% de los ingresos de la principal.

A tener en cuenta:

Los códigos de la CNAE y el IAE no coinciden, aunque el grupo en ambas tiene tres dígitos.

Se considera actividad principal aquella en la que se haya realizado el mayor volumen de operaciones en el año inmediato anterior.

Las actividades accesorias siguen el mismo régimen de deducciones que la principal.

b) Regímenes de deducción distintos:

Esta circunstancia se da cuando los porcentajes de deducción difieran en más de 50 puntos porcentuales respecto de la actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas, cuyos porcentajes de deducción no difieran en más de 50 puntos porcentuales del de aquélla, constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difieran en más de 50 puntos porcentuales del de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

Es decir:

Sector 1 = actividad principal + accesorias + distintas con prorrata ≤ 50 puntos % respecto de la principal

Sector 2 = actividades distintas con prorrata ≥ 50 puntos % respecto de la principal

3.4.10. Obligaciones formales

El socio de la cooperativa agroalimentaria que se encuentra en el régimen general del IVA deberá cumplir con las obligaciones formales recogidas en el artículo 164 LIVA:

- 1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades ([modelo 036](#)).
- 2.º Utilizar el número de identificación fiscal y acreditarlo en sus operaciones.
- 3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada al Reglamento de facturación.
- 4.º Llevar la contabilidad y los registros en la forma definida reglamentariamente (artículos 62 a 70 RIVA). Concretamente:
 - a) Libro registro de facturas expedidas.
 - b) Libro registro de facturas recibidas.
 - c) Libro registro de bienes de inversión.
 - d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en su caso.

- 5.º Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas ([modelo 347](#), salvo en el SII) y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias ([modelo 349](#)).
- 6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante ([modelo 303](#)), así como presentar una declaración-resumen anual ([modelo 390](#)), excepto para los sujetos acogidos al SII-Suministro Inmediato de Información como sistema de gestión del IVA.
- 7.º Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

Suministro Inmediato de Información (SII)

Se trata de un sistema de gestión del IVA por el que se llevan los libros registro del impuesto a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria mediante el suministro (casi) inmediato de los registros de facturación: se debe remitir la información por vía electrónica en el plazo de 4 días, excluidos sábados, domingos y festivos nacionales. No hay que remitir las facturas concretas, sino sólo su contenido.

Los sujetos que utilicen este sistema de gestión no están obligados a presentar los modelos 347 (operaciones con terceros) y 390 (resumen anual).

Están obligados a utilizar el SII todos los sujetos pasivos que tengan obligación de liquidar mensualmente el impuesto:

- > Grandes Empresas (con facturación superior a 6 millones de €).
- > Grupos de IVA.
- > Inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA).
- > Los titulares de los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos o biocarburantes incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, así como los empresarios o profesionales que extraigan esos productos de los depósitos fiscales.

El SII se puede aplicar también de forma voluntaria por quien quiera optar, que deberá permanecer en el sistema al menos durante el año natural para el que se ejercita la opción. La opción por la aplicación del SII puede realizarse en cualquier momento, quedando incluido desde el día siguiente a aquél en que finalice el período de liquidación en que se hubiese ejercido dicha opción.

3.5. El IVA de las operaciones de los socios en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP)

3.5.1. Introducción

La mayoría de los socios personas físicas de una cooperativa agroalimentaria estarán en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP), porque supone menores cargas de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El régimen especial es un régimen voluntario y renunciable, por lo que será de aplicación directa si concurren los requisitos establecidos, salvo renuncia al mismo. Los sujetos acogidos este régimen no están obligados a efectuar repercusión, liquidación o ingreso del

IVA, ni al cumplimiento de las obligaciones formales generales; pero deben soportar el IVA correspondiente a sus adquisiciones de bienes y servicios destinados a la realización de la actividad sujeta al REAGP.

El régimen, por tanto, consiste en una exención plena, ya que el socio de la cooperativa acogido al mismo (agricultor, ganadero...) no liquida ni repercute el IVA devengado por sus entregas a la cooperativa, pero recupera el IVA soportado en sus adquisiciones, que no es deducible, a través del cobro de una compensación que deberá abonarle el adquirente de los productos entregados (la cooperativa, en su caso).

La normativa aplicable se contiene en los artículos 124 a 134 bis LIVA y 43 a 49 bis RIVA.

3.5.2. *Ámbito subjetivo de aplicación*

El régimen se aplica a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, que reúnan los requisitos exigidos y no hayan renunciado al mismo.

No se consideran titulares de las citadas explotaciones:

- > los propietarios que las hayan cedido en arrendamiento o aparcería, así como los que cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos de sus fincas;
- > los titulares de explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

El Reglamento del IVA da un concepto de **explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera** (artículo 44), considerando tales las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes:

1. Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, semillas o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.
2. Las dedicadas a la silvicultura.
3. La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que esté vinculada a la explotación del suelo.
4. Las explotaciones pesqueras en agua dulce.
5. Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.

Exclusiones subjetivas: el régimen no se aplica a:

- > Sociedades mercantiles, cooperativas y SAT.
- > Sujetos pasivos que hayan renunciado al régimen de estimación objetiva del IRPF o al régimen especial simplificado del IVA.
- > Empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese **excedido del importe que se fije para la estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA:**
 - 250.000 € para el conjunto de las operaciones comprendidas en el régimen especial agrario;
 - 250.000 € para el conjunto de las operaciones distintas de las agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras.

- > Empresarios o profesionales que hayan superado el año anterior el límite de compras corrientes (esto es, excluidas las de inmovilizado): 250.000 €.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiere iniciado una actividad, el volumen de las operaciones y de las adquisiciones se elevará al año.

Recordemos que estas cifras no son las que se recogen en la LIRPF (art. 31.1.3ª.b) y c), sino el resultado de la aplicación de la DT 32ª.

Lo mismo ocurre con la LIVA: las cantidades incluidas en el art. 124.Dos.3º y 6º (150.000 €) son objeto de modificación por la Disposición transitoria decimotercera, que mantiene esta cifra en 250.000 euros desde 2016, fecha en la que entró en vigor la modificación normativa del art. 124 LIVA.

Para 2026, la modificación se produjo por el Real Decreto-ley 2/2026, derogado el 26 de febrero de 2026 por falta de convalidación en el Congreso.

Como ya vimos en relación con la estimación objetiva, la misma nota de la Agencia Tributaria de 1 de abril de 2026 relativa a los efectos tributarios de los dos reales decretos-leyes no convalidados por el Congreso (RD-ley 16/2025 y RD-ley 2/2026) declaró que en el IVA, "respecto al ejercicio 2026 se mantienen los límites para la aplicación de los regímenes simplificado y especial de agricultura, ganadería y pesca, vigentes en los ejercicios 2016 a 2024 (Disposición transitoria decimotercera de la LIVA modificada por el artículo 12 del Real Decreto-ley 16/2025)."

¿Qué operaciones son computables a efectos de exclusión?

Tratándose de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades a las que resulte aplicable el REAGP y el régimen simplificado, sólo se computarán las que deban anotarse en el libro registro específico para estos dos regímenes especiales (43.3.a RIVA): **libro registro de facturas recibidas y libro registro de ventas e ingresos**. En las operaciones sometidas a otros regímenes especiales o al régimen general, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el IVA y en su caso el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado (121.1 LIVA).

Como vimos en la estimación objetiva –a cuya normativa remite el 43.2.a) del RIVA–, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, **no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital, ni las indemnizaciones ni la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca** del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, para el cálculo de los límites de exclusión no se computarán las ayudas de la PAC, acopladas o desacopladas, en tanto que subvenciones (DGT, consulta vinculante V1509-24, de 20 de junio de 2024).

Como en la estimación objetiva, junto a las operaciones del socio deberán computarse, en su caso, las correspondientes a la actividad económica desarrollada por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de

rentas en las que participen cualquiera de ellos, siempre que las actividades económicas sean idénticas o similares (mismo grupo en el IAE) y que exista una dirección común compartiéndose medios personales o materiales¹².

Exclusión y renuncia:

La exclusión se produce, como sabemos, por la superación de los límites cuantitativos (volumen de operaciones y adquisiciones o importaciones), pero también por la renuncia al método de estimación objetiva del IRPF en cualquiera de sus actividades económicas, o al régimen especial simplificado del IVA. De modo que no es posible estar en el régimen especial agrario (REAGP) en el IVA si en IRPF no se determina el rendimiento de la actividad mediante estimación objetiva.

El efecto mínimo de la exclusión por superar los límites cuantitativos es de un año, de manera que, si el socio titular de la explotación queda excluido del REAGP por esta causa y en años sucesivos no supera dichos límites, quedará sometido de nuevo al REAGP, salvo que renuncie al mismo.

A tener en cuenta:

Hay que destacar la divergencia entre el efecto de la exclusión del régimen de estimación objetiva por superar los límites de ingresos y/o adquisiciones en IRPF (tres años) y el que tiene la exclusión del REAGP del IVA por la misma causa (un año).

En cuanto a la **renuncia**, podrá ser expresa ([modelo 036](#)) o tácita, siendo ésta la que se produce por la presentación de la declaración-liquidación aplicando el régimen general ([modelo 303](#)), y tendrá un efecto mínimo de tres años, salvo revocación expresa en el mes de diciembre anterior al año en que deba producir efectos (o en el período de tiempo que coyunturalmente se habilite al efecto).

3.5.3. Ámbito objetivo

El régimen especial se aplicará a:

- > Las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros;
- > Las entregas de bienes de inversión que no sean inmuebles.
- > Los servicios accesorios que presten los titulares de las explotaciones a terceros con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones, siempre que tales servicios contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios y siempre que el importe obtenido por el conjunto de servicios prestados no supere el 20 % del volumen total de operaciones en el año inmediato anterior (art. 127 LIVA).

12. DGT, Consulta vinculante V1916-25, de 15 de octubre de 2025.

Servicios accesorios incluidos en el régimen especial (REAGP)

- > Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.
- > El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.
- > La cría, guarda y engorde de animales.
- > La asistencia técnica, excluida la prestación de servicios profesionales por ingenieros o técnicos agrícolas.
- > El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.
- > La eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos.
- > La explotación de instalaciones de riego o drenaje.
- > La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

Cesión de derechos de pago único (DPU)

Con respecto a la cesión o transmisión de derechos de pago único, se ha planteado la cuestión de si se pueden considerar servicios accesorios incluidos en el REAGP y, por tanto, generar derecho a percibir la compensación.

La DGT se ha pronunciado en diversas consultas vinculantes¹³ sobre los derechos de pago único siguiendo la opinión de la Comisión Europea (Working paper núm. 630, de 9 de septiembre de 2009) y la jurisprudencia del TJUE aplicable al caso. Podemos sintetizar la doctrina de la DGT acerca de la calificación y tratamiento de estos activos del siguiente modo:

- 1) Los derechos de pago único son activos inmateriales cuya titularidad puede transmitirse solo entre agricultores (a un agricultor considerado activo).
- 2) La transmisión de los DPU (los derechos de pago básico¹⁴, o los actuales derechos de ayuda básica a la renta para la sostenibilidad de la PAC¹⁵) se considera una prestación de servicios (en tanto que transmisión de un activo inmaterial), que no constituye una operación financiera a efectos de la exención del 20.Uno.18º LIVA.
- 3) La cesión de los derechos de ayuda básica, bien en venta (cesión definitiva), bien en arrendamiento (cesión temporal) o bien mediante cualquier otra forma admitida en derecho, podrá realizarse con o sin tierras (art. 31.1 RD 1045/2022); y salvo en caso de sucesión inter vivos o mortis causa, los derechos de ayuda sólo podrán cederse a un agricultor considerado activo.
- 4) En caso de **cesión con tierras**, la transmisión sigue el mismo régimen que la operación principal de cesión del terreno, con posibilidad de aplicación de las exenciones del artículo 20.Uno.20º y 20.Uno.23º LIVA. Y si los derechos de ayuda se transmiten junto con el conjunto de una explotación rústica, de manera que puedan constituir una unidad económica autónoma que permita al adquirente desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, la transmisión estará no sujeta al impuesto por el artículo 7.1º LIVA.

13. DGT, consultas vinculantes V2406-09, de 28 de octubre de 2009; V2095-15, de 8 de julio de 2025; V3724-16, de 5 de septiembre de 2016; V2371-18, de 22 de agosto de 2018 y V2142-24, de 3 de octubre de 2024.

14. Real Decreto 1076/2014, de 19 de diciembre, sobre asignación de derechos de régimen de pago básico de la Política Agrícola Común.

15. Real Decreto 1045/2022, de 27 de diciembre, sobre derechos de ayuda básica a la renta para la sostenibilidad de la Política Agrícola Común.

- 5) En cambio, la **cesión sin tierras** constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta, porque no se le aplica ninguna de las exenciones previstas en la LIVA, por lo que tributa a tipo general. Y no son servicios accesorios incluidos en el REAGP, porque no se prestan con los medios ordinariamente utilizados en las explotaciones agrícolas o ganaderas.

Están excluidas del REAGP las siguientes actividades:

- 1) La transformación, elaboración y manufactura, directamente o por medio de terceros para su posterior transmisión, presumiéndose actividad de transformación aquella por la que haya que darse de alta en el correspondiente epígrafe del IAE.

No se consideran procesos de transformación:

- a) Los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación.
- b) La simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

- 2) La comercialización, mezclados con otros productos adquiridos a terceros, salvo que estos últimos tengan por objeto la mera conservación de aquéllos.

- 3) La comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación.

Por tanto, la comercialización de los productos obtenidos en la explotación en el mismo lugar en que esta se desarrolla está incluida en el REAGP.

- 4) La comercialización efectuada en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Importante:

Estas cuatro actividades están excluidas del régimen especial cuando son realizadas por el titular de la explotación con los productos naturales obtenidos en aquéllas (126 LIVA).

- 5) Las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo.

- 6) La pesca marítima.

- 7) La ganadería independiente.

- 8) La prestación de servicios distintos de los mencionados anteriormente (previstos en el artículo 127 LIVA).

Recordemos que, si el socio de la cooperativa agroalimentaria realizara otras actividades de carácter empresarial o profesional, las incluidas en el REAGP tendrán en todo caso la consideración de sector diferenciado.

Recordemos también que tienen la consideración de **actividades accesorias a otra agrícola o ganadera** las que tengan un volumen de ingresos inferior al de la actividad principal.

3.5.4. Contenido del régimen especial

Los socios de la cooperativa agroalimentaria acogidos al REAGP no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable este régimen especial. Pero, como forma de resarcimiento, tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por dichas cuotas.

3.5.4.1. Régimen de las compensaciones

¿Cuándo nace el derecho a la compensación?

El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las operaciones a las que se aplica el régimen especial, que son las siguientes:

- a) Las entregas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con las siguientes excepciones:
 - > Las efectuadas a otros empresarios acogidos a este mismo régimen especial en el TAI y que utilicen dichos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen el REAGP.
 - > Las efectuadas a empresarios o profesionales que realicen en el TAI exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las que generan derecho a deducir según el artículo 94.1 LIVA.
- b) Las entregas intracomunitarias de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y no le afecte en el Estado miembro de destino la no sujeción establecida en el artículo 14 LIVA.
- c) Las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 127 LIVA, a destinatarios que no estén acogidos al REAGP, cualquiera que sea el territorio en que estén establecidos.

Importe de la compensación

La compensación será la que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente al tipo de actividad sobre el precio de venta de los productos o servicios (sin tributos indirectos ni gastos accesorios como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros...) o sobre el valor de mercado de los bienes entregados, en caso de contraprestación no dineraria.

El importe de la compensación actualmente en vigor es el siguiente:

- > 12% para actividades agrícolas y forestales
- > 10,5% para ganaderas y pesqueras

El porcentaje aplicable será el vigente en el momento del devengo del impuesto.

¿Y qué ocurre con las subvenciones? ¿Hay que tenerlas en cuenta para el cálculo de la compensación?

Recordemos la doctrina del TJUE que vimos con anterioridad sobre las ayudas al aceite de oliva o a los forrajes desecados, que no había que tenerlas en cuenta para el cálculo de la base imponible cuando el socio se encuentra en régimen general. La cuestión es si

la jurisprudencia allí citada es aplicable cuando el productor se encuentra en el régimen especial, es decir, si el importe de las ayudas percibidas en aplicación del Reglamento (CE) nº 136/66 debe incluirse en el precio que se toma como base para el cálculo de la compensación prevista en el artículo 130 LIVA.

La DGT en un principio consideró que no había que incluir el importe de las subvenciones que no fueran satisfechas por el adquirente de los productos como contraprestación, esto es, que se perciban de un tercero distinto del comprador de la aceituna (por todas, la Resolución vinculante de 24 de marzo de 1986, o la contestación nº 0614-02). Pero con posterioridad el Centro Directivo cambia de criterio, al admitirse por el TJUE la vinculación al precio de la operación de una subvención pagada no por el destinatario de los bienes o servicios, sino por un tercero.

Así, en la Consulta vinculante V2532-07, de 26 de noviembre de 2007, declara que el importe de dichas subvenciones ha de computarse como mayor base de cómputo a estos efectos, ya que la no inclusión de las ayudas en la base de cálculo de la compensación "tendría como consecuencia que la función resarcitoria que corresponde a la compensación perdiese su efecto, desnaturalizándose la misma".

La misma doctrina se reproduce en la Consulta vinculante de la DGT V1327-08, de 24 de junio de 2008.

A tener en cuenta:

Si la cooperativa abonara la entrega de productos del socio en régimen especial antes de conocer el precio de venta a terceros o el precio resultante de la liquidación de la campaña, deberá fijar el precio con carácter provisional, aplicando criterios fundados, y rectificarlo cuando sea conocido, lo que llevará consigo también la rectificación de la compensación, como ocurre con los socios en régimen general.

Esta rectificación se hará siguiendo las mismas reglas establecidas para el régimen general en el artículo 89 LIVA, por tanto, expidiendo un nuevo recibo rectificativo con el mismo contenido que el recibo original, incluyendo la expresión de la causa de la rectificación.

Reintegro de las compensaciones

El reintegro de las compensaciones se efectuará:

- > Por la Hacienda Pública, en las entregas intracomunitarias y en exportaciones de bienes, y por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del TAI, modelo 341.
- > Por el adquirente del bien o servicio no sujeto a REAGP (la cooperativa) que esté establecido en el TAI.

Y si se perciben compensaciones indebidamente, deberán ser reintegradas a la Hacienda Pública por quien las hubiese recibido, incluso por los socios (TEAR CV, Resolución de 26 de septiembre de 2019 (Recl. 03-07591-2016)).

Pago de la compensación

El RIVA dispone que el reintegro de las compensaciones que deba ser efectuado por el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial, se realizará en el **momento en que tenga lugar la entrega de los productos** agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios indicados, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. El reintegro se documentará **mediante la expedición del recibo** al que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RF).

Sin embargo, el mismo precepto (art. 48.2 RIVA) en su segundo párrafo permite diferir el pago de la compensación al momento en que se conozca el precio de las entregas, muy importante cuando el titular de la explotación es socio de una cooperativa agroalimentaria:

*“No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones **podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial** del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos.”*

En el mismo sentido se manifiesta la DGT en múltiples consultas vinculantes, como en las Resoluciones de 14 de diciembre de 2012, V2449-12, y de 6 de mayo de 2010, V0919-10, que además refieren el devengo a la fecha de venta a terceros de los productos del socio por la cooperativa o a la de finalización de la campaña agrícola o ganadera de que se trate y su documentación; así como en las posteriores citadas al tratar de las operaciones complejas, de 2013, 2020 y 2023.

Por tanto, podemos decir que tan correcto es el pago de la compensación en el momento de la venta de los productos como en el de la liquidación de resultados de la campaña al socio, siempre que medie acuerdo entre las partes. En principio creemos que no es necesario que exista un acuerdo expreso e individual entre la cooperativa y cada uno de los socios para cada entrega, sino que bastaría que los Estatutos de la cooperativa incluyeran una cláusula en tal sentido. Igualmente sería válido el correspondiente acuerdo aprobado por la Asamblea General.

En cuanto a los **medios materiales de pago** que permitan considerar satisfecho el importe de la compensación, la DGT ha rechazado la utilización de cheques, pagarés, efectos comerciales o cualquier otro medio de pago admitido en derecho (Consultas vinculantes V3120-17, de 4 de diciembre de 2017, y V0563-18, de 27 de febrero de 2018), y ello a pesar de que el mismo Centro Directivo lo admitió expresamente en su Informe de 1 de febrero de 2008, relativo al tratamiento de las ayudas a agricultores en el sector de materias grasas.

Se ha planteado la posibilidad de utilizar el **“confirming” sin recurso** como medio liberatorio de pago, a partir de su admisión expresa por el TEAR de Andalucía en su Resolución de 23 de marzo de 2018. Este efecto liberatorio había sido reconocido tanto por los tribunales como por la propia DGT: Consulta vinculante V1355-13, de 19 de abril de 2013; Sentencia 67/2005 de la Audiencia Provincial de Navarra, Sección 3ª, de 25 abril; STS 1513/2005 de 10 de marzo de 2005, Rec. 3836/1998. Como dice la DGT en la consulta citada, el contrato de confirming sin recurso integra una cesión de crédito por cuanto el proveedor cede a la entidad de crédito que anticipa el pago el crédito que posee frente a su deudor, previa confirmación de la factura por dicho deudor (en nuestro caso, la cooperativa).

Consultada de nuevo la DGT acerca de si la cesión del crédito del recibo de compensación es un medio para considerar satisfecho el importe de la compensación a efectos de la deducción de la compensación satisfecha por la cooperativa y, en su caso, momento en que dicha deducción puede realizarse, el Centro Directivo se pronuncia en la Consulta vinculante V2822-19, de 14 de octubre, en el sentido siguiente:

- 1) El pago a través de un contrato de confirming es un método válido para satisfacer la compensación, porque nada se opone a que dicho pago se realice por un tercero, en este caso una entidad financiera en el marco de un contrato de confirming sin recurso.
- 2) La satisfacción de la deuda debe entenderse **en el momento en que se produzca el pago efectivo al agricultor** y no con la mera cesión del recibo de la compensación a la entidad de confirming.

El recibo: requisitos

El recibo debe cumplir los requisitos del artículo 16.1 del Reglamento de Facturación y se anotará en un Libro Registro especial que los adquirentes deben llevar, al que se aplicarán los requisitos exigidos al libro registro de facturas recibidas, en su caso.

La cooperativa deberá conservar los recibos originales durante el plazo de prescripción del impuesto, y la misma obligación de conservar la copia recae sobre el socio titular de la explotación.

Datos que deben constar en el recibo:

- > serie y número;
- > datos identificativos (nombre, NIF, domicilio) tanto de la cooperativa obligada a su expedición como del titular de la explotación agrícola o ganadera, con indicación de que está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca;
- > descripción de los bienes entregados por el socio, lugar y fecha de las entregas;
- > precio de las operaciones (sin gastos accesorios ni impuestos indirectos);
- > porcentaje de compensación aplicado y su importe;
- > y la firma del socio titular de la explotación.

En principio, no se especifica **plazo para la expedición** del recibo, como reconoce la DGT en su Consulta vinculante V0238-18, de 1 de febrero de 2018. Cabría pensar que fueran aplicables las normas contenidas en los artículos 11 y 18 del Reglamento de facturación en punto a la expedición y la remisión, respectivamente, por la previsión contenida en el último párrafo del apartado 1 del artículo 16 del Reglamento de facturación, a cuyo tenor:

“Las demás disposiciones incluidas en este Reglamento relativas a las facturas serán igualmente aplicables, en la medida en que resulte procedente, a los recibos a que se refiere este apartado”.

Sin embargo, hace ya años que el mismo Centro Directivo admitió que la expedición del recibo se podía demorar en el tiempo respecto de la entrega de productos por el socio, precisamente por la existencia de la disposición del artículo 48.2 del RIVA, que permite

demorar el reintegro de la compensación hasta la fecha que la cooperativa hubiera acordado con sus socios para el pago de la operación (DGT, por todas, Consultas vinculantes V0998-10, de 13 de mayo de 2010 y V2471-10, de 17 de noviembre de 2010).

Una interpretación conjunta de las normas citadas nos lleva a concluir que la fecha límite del 15 del mes siguiente ("antes del día 16 del mes siguiente") para la expedición y la remisión se cuenta no desde el devengo de las entregas sino desde la fecha de pago acordada por las partes.

Por lo demás, el recibo expedido por la cooperativa debe ser **firmado por el titular** de la explotación, según el artículo 16.1.g) del Reglamento de facturación, al que remite el 48.2 del RIVA. Pero esta norma hay que ponerla en relación con la facultad de actuar por medio de representante que establece el artículo 46 de la Ley General Tributaria, que permite a cualquier obligado tributario con capacidad de obrar utilizar la figura de la representación voluntaria.

Por ello la propia DGT reconoce que la firma del titular de la explotación puede ser sustituida por la de cualquier persona designada por él como su representante, debiendo hacer constar en el recibo esta circunstancia. Y en uso de esa facultad, el productor podrá designar al presidente de la cooperativa o a cualquier otro responsable administrativo de aquélla (V2073-10, de 20 de septiembre de 2010), al gerente de la cooperativa (V0756-17, de 24 de marzo de 2017) o al apoderado de la entidad financiera a través de la cual se efectúa el pago de los recibos (Consulta 2154-00, de 23 de noviembre de 2000). La firma podrá ser autógrafa o digital (V0770-17, de 27 de marzo de 2017), aunque también podrá utilizarse el estampillado mediante tampón (Consulta 2154-00, de 23 de noviembre de 2000).

Entendemos que la representación no es necesario que sea nominativa, sino que puede también otorgarse al titular de un cargo, ya que, en todo caso, habrá que cumplir con los requisitos de acreditación y apoderamiento.

Hemos visto que el artículo 16.1.b) del RF requiere que el recibo contenga, junto a los datos identificativos, la **indicación de que el titular de la explotación está acogido al régimen especial** de la agricultura, ganadería y pesca. Y también hemos visto que entre las obligaciones formales del productor se encuentra la de darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

Pues bien, consultada la DGT acerca de si los productores que realizan entregas de productos naturales deben acreditar al comprador si están sujetos al régimen general o especial del impuesto, y por qué medio, la DGT contesta diciendo que en las normas que regulan el régimen especial no se condiciona su aplicación al cumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 129.1 ya mencionado.

Y más concretamente, que el hecho de no haber presentado la declaración censal no determina que no pueda ser aplicable el mencionado régimen especial (DGT, Consulta vinculante V2953-18, de 14 de noviembre de 2018). En la misma línea, la Consulta vinculante V1259-17, de 23 de mayo de 2017.

Por tanto, a pesar de que el socio de la cooperativa tiene —como todo empresario— la obligación de presentar la declaración censal ([modelo 036](#)), el incumplimiento de esta carga de carácter formal podrá ser sancionable con una multa pecuniaria de 400 euros (artículo 198.1 de la Ley General Tributaria¹⁶) pero no impedirá la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

16. Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Más gravoso para el obligado a expedir el recibo (la cooperativa) podría ser el incumplimiento de alguna de las normas de facturación, como puede ser la falta de indicación obligatoria de que el titular de la explotación está acogido al REAGP, constitutiva de infracción grave, al amparo del artículo 201.2.a) de la LGT, según el cual,

“2. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos:

a) Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación...”.

Por ello es aconsejable que la cooperativa remita al final del ejercicio (en el mes de diciembre anterior al año en que deba surtir efectos un cambio de régimen del socio) un escrito a cada socio, que éste debe devolver firmado, indicando si se encuentra o no acogido al REAGP para el ejercicio siguiente.

3.5.4.2. Obligaciones fiscales

Como ya dijimos, los socios de la cooperativa que estén en el régimen especial no tienen que repercutir el IVA de sus operaciones, ni liquidar o pagar el impuesto, incluso si se trata de entregas de bienes de inversión distintos de inmuebles que hayan utilizado exclusivamente en su actividad agrícola o ganadera.

Por excepción, tienen obligación de presentar una **declaración-liquidación no periódica** ([modelo 309](#)) por las operaciones siguientes:

- > Las importaciones de bienes.
- > Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- > Las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.
- > Las entregas de inmuebles.
- > Regularizaciones en caso de inicio en la aplicación del régimen especial.

Cuando durante el trimestre se realicen exportaciones o entregas intracomunitarias exentas, se presentará la declaración-liquidación de solicitud de reintegro de compensaciones en el REAGP, [modelo 341](#).

Y si los empresarios acogidos a este régimen especial realizan actividades en otros sectores diferenciados, deberán llevar y conservar en debida forma los libros y documentos que se determinen reglamentariamente.

En cuanto a las **obligaciones formales**, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial deben cumplir con las siguientes (artículo 164.1.1º, 2º y 5º LIVA):

- > Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades sujetas al impuesto (declaración censal, [modelo 036](#)).
- > Solicitar de la Administración el NIF y comunicarlo y acreditarlo cuando sea exigible.
- > Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
- > Llevar los libros registro siguientes:
 - El de operaciones incluidas en el REAGP.
 - El de facturas recibidas, si realizan operaciones acogidas al régimen especial simplificado o recargo de equivalencia, anotando separadamente las operaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad.

También deberán conservar durante el plazo de prescripción copia del recibo de la operación expedido por la cooperativa adquirente (4 años desde el devengo).

3.5.4.3. Comienzo o cese en la aplicación del REAGP

Ya hemos dicho que la aplicación del régimen especial es automática si se cumplen los requisitos normativos y no hay renuncia. Y también puede ocurrir que estando incluido en el REAGP se produzca la exclusión por haber superado los límites de ingresos o de compras. Pues bien, el tránsito del régimen general al especial, o viceversa, tiene unas previsiones normativas con el fin de “regularizar” en cierto modo la situación, fundamentalmente de cara al nuevo régimen de deducciones que cada uno conlleva (artículos 134 bis LIVA y 49 bis RIVA).

Cambio del régimen general al especial de la agricultura, ganadería y pesca

En este caso, el titular de la explotación estará obligado a:

- 1º) Ingresar el importe de la compensación correspondiente a la futura entrega de los productos naturales que ya se hubieran obtenido en la actividad a la fecha del cambio del régimen de tributación y que no se hubieran entregado a dicha fecha. El cálculo de esta compensación se efectuará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130 LIVA (precio de venta sin tributos ni gastos accesorios), fijando provisionalmente la base de su cálculo mediante la aplicación de criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe resulte conocido.
- 2º) Rectificar las deducciones correspondientes a los bienes, salvo los de inversión, y los servicios que no hayan sido consumidos o utilizados efectivamente de forma total o parcial en la actividad o explotación.

El ingreso derivado de la regularización que ha de hacerse en caso de inicio en la aplicación del régimen especial deberá efectuarse mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico, [modelo 309](#), que se presentará en los siguientes plazos:

- > Del 1 al 20 de abril, julio y octubre.
- > Del 1 al 30 de enero.

Cambio del régimen especial al general

El empresario que se encuentre en este supuesto tendrá derecho a:

- 1º) Efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, IVA excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen especial, los tipos de gravamen vigentes en la citada fecha. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los siguientes:
 - a) Los bienes de inversión, definidos conforme a lo dispuesto en el artículo 108 LIVA¹⁷.
 - b) Bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos total o parcialmente en la actividad.

17. Según el 108. Uno LIVA, se consideran de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

- 1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
- 2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
- 3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- 4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- 5.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas.

2ª) Deducir la compensación a tanto alzado que prevé el artículo 130 LIVA por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado a la fecha del cambio del régimen de tributación.

La deducción derivada de la regularización deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial.

Para la regularización de deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, será cero la prorrata de deducción aplicable durante el período o períodos en que la actividad esté acogida al régimen especial.

Inventario de bienes

En ambos casos, comienzo o cese en la aplicación del régimen especial, para el cumplimiento de la obligación de regularización y el ejercicio del derecho a la deducción, respectivamente, el titular de la explotación deberá confeccionar y presentar un inventario a la fecha en que deje de aplicarse el régimen correspondiente, general o especial.

El contenido del **inventario** es el siguiente:

- > Las existencias de bienes destinados a ser utilizados en sus actividades y respecto de los cuales resulte aplicable el régimen especial, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquél.
- > Los productos naturales obtenidos en las respectivas explotaciones que no se hubiesen entregado a la fecha del cambio de régimen de tributación.

Dicho inventario, firmado por el titular de la explotación, deberá ser presentado en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 15 días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.

Veamos un ejemplo:

Antonia H.B. es titular de una explotación vitivinícola en la provincia de Valladolid, y es socia de la Cooperativa La Virgen de la Uva, a la que entrega la mayor parte de su producción.

En 2025 obtuvo unos ingresos totales de 149.351,51 €, de los cuales 10.397,51 € procedían de la prestación de servicios accesorios a la actividad a otros agricultores en REAGP. Las compras corrientes efectuadas el pasado año ascendieron a 78.264 €.

Determine la tributación de sus operaciones en 2026 y si pueden o no incluirse en el régimen especial de la agricultura.

La Sra. H.B. se encuentra incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca para 2026 porque no ha renunciado al mismo, no supera el límite de ingresos de 250.000 € en el año anterior y el importe obtenido por la prestación de servicios accesorios a que se refiere el art. 127 LIVA es inferior al 20% del total.

Tampoco supera el límite de compras de 250.000 €. Por tanto, no está obligada a la liquidación, repercusión o pago del impuesto (129 LIVA), teniendo derecho a percibir una compensación a tanto alzado del 12% sobre el precio de venta de sus productos, por las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones que no puede deducir (130 LIVA).

En el cuarto trimestre de 2026 ha realizado las siguientes operaciones:

- a) Ha vendido 90.000 Kg. de uva a la cooperativa, que se los ha liquidado a 1,05 € el kilo. Además, cuando esté elaborado el vino, recibirá una botella por cada 100 Kg. de uva entregados.

Por la venta efectuada a la Cooperativa deberá percibir la compensación correspondiente:

$$\text{Precio} = 90.000 * 1,05 = 94.500$$

$$\text{Compensación } 12\% = 94.500 * 0,12 = 11.340$$

$$\text{Total recibo} = 94.500 + 11.340 = 105.840 \text{ €}$$

En cambio, por las entregas de vino que la Cooperativa efectúa a sus socios no cabe aplicación del régimen especial, ya que están excluidas de forma expresa (124.2.2º LIVA). El tipo aplicable de IVA es el 21%.

- b) Ha vendido 10.000 Kg. de uva a un empresario radicado en Francia por 13.500 €.

La venta de uva a un empresario francés constituye una entrega intracomunitaria por la que percibirá la compensación del 12% (1.620 €), que deberá ser reintegrada por la Hacienda Pública (131.1º LIVA y 48.1º RIVA) mediante solicitud presentada en la Agencia Tributaria del domicilio fiscal en los días 1 a 30 de enero de 2027, modelo 341.

- c) Arrendó su tractor a otros viticultores vecinos, que tributan por el REAGP, habiendo percibido por el arrendamiento un total de 9.000 €.

El arrendamiento del tractor a viticultores vecinos acogidos al mismo régimen especial constituye una prestación de servicios accesoria al régimen, efectuada con los medios propios de la explotación y que contribuye a la realización de una producción agrícola (127 LIVA).

Si los destinatarios no estuvieran en el régimen especial, deberían abonar la debida compensación del 12% (130.3.3º LIVA).

- d) Ha vendido en junio por 3.500 € una fumigadora que utilizaba en su actividad, comprando otra 15 días más tarde por 6.000 €.

Por la venta de la fumigadora no debe repercutir ni liquidar IVA, ya que se trata de un bien de inversión que no es inmueble (129 LIVA). Por la compra de la nueva fumigadora deberá abonar el 21% de IVA que no será deducible.

$$6.000 * 21\% = 1.260$$

$$\text{Total factura} = 6.000 + 1.260 = 7.260 \text{ €}$$

3.6. Tributación del patrimonio neto del socio (IP)

El patrimonio empresarial del socio de la cooperativa agroalimentaria, como empresario que es, en principio se encuentra sometido a tributación en este impuesto, estableciendo el art. 11 LIP las reglas para su valoración, que podemos sintetizar así:

- > Con contabilidad: activo real menos pasivo exigible (salvo por los inmuebles, que se valoran por las reglas generales como si no estuvieran afectos a la explotación).
- > Sin contabilidad: según las normas aplicables a cada tipo de bien o derecho.

En todo caso, sólo se gravará el patrimonio empresarial cuando no cumpla los requisitos legales previstos por la LIP para gozar de la **exención** que el art. 4.8 LIP establece para los bienes y derechos afectos al ejercicio de actividades económicas, así como para las participaciones en entidades¹⁸.

Requisitos para la exención del patrimonio afecto a la explotación del socio:

- a) Bienes y derechos que sean necesarios para la explotación, tanto si son del socio/a como si son comunes al matrimonio, aunque la actividad la ejerza uno sólo de ellos.
- b) Que la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el socio y que constituya su principal fuente de renta ($\geq 50\%$ de la base imponible del IRPF).

Es fácil que el titular de la explotación agrícola o ganadera cumpla estos requisitos y pueda gozar de la exención del patrimonio afecto.

En caso contrario, para la valoración de los bienes y derechos afectos a la actividad empresarial del socio, la LIP recurre al valor que resulte de su contabilidad, computándolos por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que la contabilidad se ajuste al Código de Comercio.

No obstante, los inmuebles afectos se valorarán como los no afectos, por el mayor de tres valores (10 LIP): el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

En defecto de contabilidad la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este Impuesto (artículo 11 LIP).

En cuanto a la **exención de las participaciones en entidades**, los principales requisitos son:

- > Que la participación sea de al menos el 5% en cómputo individual o del 20% en cómputo conjunto con la de sus familiares (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, por consanguinidad, afinidad o adopción).
- > Que el sujeto pasivo ejerza efectivas funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello más del 50% de la suma de sus rendimientos empresariales, profesionales y laborales.

Esto hace que sea muy difícil que la participación del socio en la cooperativa esté exenta, tanto por el porcentaje de participación, que suele ser pequeño –al menos en cooperativas con muchos socios–, como por la ausencia de funciones de dirección en la mayoría de ellos.

Lo que sí cabría es aplicar la exención a las participaciones en la entidad del propio socio de la cooperativa, cuando se diera este caso; es decir, cuando la explotación agrícola o ganadera del socio de la cooperativa tuviera forma societaria y se cumplieran para su titular o titulares los requisitos exigidos por la LIP.

Si no están exentas las aportaciones del socio a la cooperativa, tendrán que declararse en el Impuesto sobre el Patrimonio por la valoración prevista por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFC), que da una **valoración específica de las participaciones de los socios o asociados en el capital social las cooperativas** a efectos del IP, estableciendo que se determinará en función

18. Véase el desarrollo reglamentario efectuado por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas (LRFC, artículo 31).

En todo caso, habrá que ver primero si el socio tiene obligación de declarar, que recae sobre los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 euros.

Para calcular la cuota tributaria hay que tener en cuenta que la base imponible se reducirá, en concepto de **mínimo exento**, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma¹⁹, que se sumará a la exención por la vivienda habitual hasta el límite de 300.000 € establecida por la ley estatal. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento, la base imponible se reducirá en 700.000 euros, según el artículo 28 de la LIP.

Finalmente habrá que ver también las deducciones y bonificaciones establecidas por la Comunidad Autónoma en la que el socio de la cooperativa resida habitualmente, para determinar la cuota tributaria.

3.7. Tributación de los bienes inmuebles de la titularidad del socio (IBI)

Las cooperativas agroalimentarias tienen una bonificación del 95 por 100 de la cuota, y, en su caso, de los recargos aplicables en el Impuesto sobre Actividades Económicas y en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra (33.4 LRFC). Pero no gozan de dicho incentivo fiscal los socios de tales entidades.

No obstante, la LHL permite en su artículo 74 el establecimiento de bonificaciones potestativas por los ayuntamientos que deberán especificarse en la correspondiente ordenanza fiscal y que afectan a determinados inmuebles, con independencia de quién sea su titular; así:

- a) Bonificación de hasta el 90 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección (74.1 LHL).
- b) Bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol, siempre que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente (74.5 LHL).

19. Por ejemplo, en Cataluña el mínimo exento es de 500.000 €; en la Comunidad Valenciana es de 1.000.000 €; en cambio, en la Comunidad de Madrid y en Andalucía se mantiene el mínimo exento estatal (700.000 €), pero se establece una bonificación del 100%.

- c) Bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos, siempre que las instalaciones estén homologadas por la Administración competente (74.7 LHL).

Por ello habrá que acudir en cada caso a las Ordenanzas municipales para ver si existen incentivos específicos que puedan ser de aplicación a la explotación del socio de la cooperativa.

En todo caso, el impuesto se devenga cada 1 de enero y lo gestiona el municipio correspondiente al lugar en que radique el inmueble a partir de la información contenida en el padrón catastral que se formará anualmente para cada término municipal. Los datos del padrón deben figurar en las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

A tener en cuenta:

No será necesaria la notificación individual de las liquidaciones tributarias cuando se hayan practicado previamente las notificaciones del valor catastral y base liquidable previstas en los procedimientos de valoración colectiva. De modo que, a partir de esa primera notificación, el socio debe pagar el impuesto anualmente dentro del plazo voluntario de pago establecido por la ordenanza fiscal. Por ello es recomendable la domiciliación bancaria.

> 4. BAJA DEL SOCIO EN LA COOPERATIVA

Cuando el socio se da de baja en la cooperativa tiene derecho al reembolso de las aportaciones realizadas, que se liquidarán según balance, con deducción de las pérdidas imputadas o imputables al socio y las deducciones que hayan sido aprobadas por el Consejo Rector en caso de baja no justificada (art. 51 LC).

La **baja del socio con devolución de aportaciones** tiene implicaciones fiscales en los siguientes impuestos:

- a) En el ITPAJD, concepto operaciones societarias;
- b) En el IRPF, como ganancia o pérdida patrimonial;
- c) En el ISD, cuando la baja se produce por sucesión o por donación.

a) En el ITPAJD

El reembolso de las aportaciones comporta una reducción del capital social que, como tal, está sujeta al concepto **operaciones societarias** (art. 19.1 LITPAJD), siendo sujeto pasivo **el socio** (art. 23) que deberá abonar el **1% del valor de los bienes y derechos recibidos**, sin que quepa aplicar ninguna exención, deducción de gastos o deudas ni bonificación en la cuota (salvo la prevista para Ceuta y Melilla).

El formulario para la declaración es el [modelo 600](#) aprobado por la Comunidad Autónoma (o, en su defecto, el modelo estatal), que deberá presentarse en la Consejería de Hacienda autonómica correspondiente, en el plazo de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato (art. 102 Reglamento ITPAJD, RD 828/1995).

Así lo ha reiterado la Dirección General de Tributos (DGT) en numerosas resoluciones; por todas, las Consultas vinculantes V0146-20, de 21 de enero de 2020, y V0507-20, de 2 de marzo de 2020. En la primera de ellas, ante la baja de un socio de una cooperativa con devolución de sus aportaciones al capital social sin que se derive ningún incremento patrimonial para el socio, se plantean con respecto a la reducción de capital las siguientes cuestiones:

- > Si la referida operación societaria está sujeta al impuesto y quién está sujeto, el socio o la sociedad;
- > Si dicha reducción de capital estaría exenta, y
- > Si es necesario que el socio o la sociedad deba presentar un formulario de liquidación (600).

La DGT concluye:

"1. La operación de reducción de capital planteada constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias (art. 19.1 del texto Refundido del ITP y AJD)

2. La exención establecida en el artículo 33 de La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, a que se remite el artículo 45.I.B.15 del Texto Refundido del ITP y AJD, se refiere exclusivamente a determinadas operaciones societarias en los que la condición de sujeto pasivo recae sobre la sociedad cooperativa.

3. El socio deberá proceder a presentar en la Comunidad Autónoma competente el correspondiente modelo 600 o el que, en su caso, hubiera establecido la referida comunidad en virtud de sus competencias normativas."

Sin embargo, algún tribunal ha considerado que en estos casos no se produce el hecho imponible: concretamente, en la STSJ de Madrid 476/1994, de 5 de mayo (JT\1994\558):

"En cuanto al fondo del asunto, conforme a tan reiterada como consolidada doctrina jurisprudencial no existe hecho imponible en la adjudicación de un bien procedente de una cooperativa por entenderse la existencia de una transmisión en este caso sino la concreción material de su cuota como tal cooperativista. Por ello se concluye sobre la exención del tributo..." (FJ 3º).

En todo caso, la reducción del capital social debe formalizarse en escritura pública, aunque no se devengará la cuota gradual o variable de AJD, documentos notariales, por la sujeción de la operación al concepto operaciones societarias (31.2 LITPAJD).

b) En el IRPF

El reembolso de las aportaciones puede generar una **ganancia o una pérdida patrimonial** para el socio, porque se habrá producido una variación en el valor del patrimonio del contribuyente, puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en la composición del mismo (art. 33.1 LIRPF).

En palabras de la DGT, consulta vinculante V0120-26, de 23 de enero de 2026:

"En el caso de reembolso de la participación de un socio por su baja en la cooperativa, se puede producir una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición de la participación, determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 30.c) de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas (BOE de 20 de diciembre), y la cantidad percibida, siempre que sea la que determine el artículo 51, apartados 1, 2 y 3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE de 17 de julio)."

El importe de la ganancia o pérdida patrimonial se determina con carácter general por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión o reembolso de los bienes o derechos: si es positiva, habrá una ganancia patrimonial, mientras que si la diferencia es negativa habrá una pérdida.

La LIRPF considera (art. 37.1.e) que:

“En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.”

Por su parte, la Ley 20/1990 (LRFC) establece en su art. 30.c) las reglas que hay que tener en cuenta para determinar la cuantía de las variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o el reembolso de las aportaciones sociales, entendiendo que el **valor de adquisición** estará formado por:

- > el coste de adquisición de la participación
- > las cuotas de ingreso satisfechas
- > y las pérdidas de la cooperativa atribuidas al socio que hubieran sido reintegradas en metálico o compensadas con retornos de que sea titular el socio y que estén incorporados al Fondo de Retornos. Estas pérdidas sociales atribuidas a los socios no se deducirán en ningún caso para la determinación de la base imponible del IRPF (30.b LRFC).

En la misma línea, cuando las pérdidas imputables al socio –reflejadas en el balance de cierre del ejercicio en el que se produzca la baja, tanto si corresponden a dicho ejercicio como si provienen de otros anteriores– estén sin compensar, se deducirán del valor acreditado de las aportaciones (art. 51.2 LC).

Como ha señalado la DGT en diversas consultas vinculantes (V2838-16, de 21 de junio de 2016; V0208-05, de 10 de junio; V0120-26, de 23 de enero):

- a) La ganancia patrimonial así determinada se integrará en la base imponible del ahorro en la forma prevista en el artículo 49 de la LIRPF.
- b) Esta ganancia se imputará al período impositivo en el que se produzca la liquidación, que es cuando se considera producida la alteración patrimonial a los efectos del artículo 14.1.c) de la LIRPF.
- c) La ganancia que se derive para el socio de su separación de la sociedad cooperativa no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta del IRPF (art. 75, apartados 1 y 2 del RIRPF).

En la consulta vinculante V0159-25, de 13 de febrero, la DGT da el mismo tratamiento a las cantidades percibidas por el socio al dejar de ser cooperativista, en concepto de actualización de las aportaciones realizadas.

Todas las consultas pueden verse en:

<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/>

Por último, si la aportación del socio al capital de la cooperativa se produjo con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, podrá reducirse la ganancia en aplicación de la Disposición Transitoria 9ª de la LIRPF prevista para la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica adquiridos antes de la fecha indicada. En síntesis, podemos resumir las reglas de los llamados **coeficientes de abatimiento** del siguiente modo:

- 1º Se calcula la ganancia conforme a las reglas expuestas, distinguiendo la parte generada desde la adquisición hasta el 19 de enero de 2006 y la producida a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de transmisión, ya que esta última no tiene reducción.
- 2º A la ganancia generada hasta 19/01/2006 se le aplica el coeficiente reductor del 14,28% por cada año que exceda de dos, desde la fecha de adquisición hasta 31 de diciembre de 1996, redondeados por exceso. La ganancia, por tanto, no estará sujeta si han transcurrido más de 8 años.
- 3º El importe de las transmisiones efectuadas desde 1 de enero de 2015 que puedan beneficiarse de esta reducción se limita a 400.000 €, de modo que si la cuantía es superior no se aplicará reducción alguna.
- 4º La suma de las ganancias reducidas y no reducidas tributará en la renta del ahorro.

Finalmente hay que tener en cuenta que cuando se perciben cantidades por el socio como consecuencia de la reducción del capital social, no se produce ganancia ni pérdida patrimonial alguna en el IRPF, por aplicación del art. 33.3.a) LIRPF, con independencia de que pueda tributar como rendimiento del capital mobiliario cuando la reducción tenga por finalidad la devolución de aportaciones, en las condiciones previstas en dicho precepto. Puede verse la contestación de la DGT a la consulta vinculante V3282-23, de 21 de diciembre, en un supuesto de reducción del capital social con minoración del valor nominal de todas las acciones de la sociedad.

c) En el ISD

Este impuesto afectará al socio de la cooperativa agroalimentaria únicamente cuando transmita por sucesión o por donación las aportaciones al capital de la cooperativa.

Trataremos este punto a continuación, junto con la transmisión de la propia explotación agrícola o ganadera del socio.

4.1. Transmisión de la explotación del socio y de las participaciones en la cooperativa

La transmisión de la explotación del socio puede efectuarse por dos vías:

- > A título oneroso, en cuyo caso los posibles impuestos aplicables son el IVA y/o el ITPAJD (TPO y AJD).
- > A título lucrativo, con sujeción al ISD y a AJD:
 - Por acto *inter vivos*: donación
 - Por acto *mortis causa*: sucesión (herencia, legado, donación mortis causa)

1) Transmisión onerosa: sujeción al IVA y al ITPAJD

- a) La transmisión onerosa de una empresa en principio está sujeta al IVA como transmisión del patrimonio empresarial (art. 4.Dos.b) LIVA). Pero puede quedar no sujeta si cumple los requisitos del artículo 7.1 LIVA, es decir, si los elementos patrimoniales transmitidos constituyen o son susceptibles de constituir una **unidad**

económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, y siempre que no se trate de una mera cesión de bienes o de derechos.

En este caso (transmisión no sujeta al IVA), están sujetas al ITPO las entregas de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no sujeta a IVA (art. 7.5 TRLITP). El tipo de gravamen será el que haya fijado cada Comunidad Autónoma; en su defecto, se aplicará el 6% (ley estatal, art. 11 TRLITP)

Además, la operación está sujeta a la cuota variable de los documentos notariales en AJD por el resto del precio de transmisión de la empresa (excluidos los inmuebles, que habrán tributado por ITPO).

- b) Si el patrimonio empresarial transmitido no constituye una unidad económica autónoma, la operación estará gravada por el IVA y también por la cuota variable de los documentos notariales en AJD, compatible con el IVA²⁰. Sólo se sujetarán al ITPO las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del IVA (7.5 TRLITP y 20.Uno.22º LIVA). En este supuesto no hay sujeción a la cuota variable de los documentos notariales en AJD (31.2 TRLITP).

2) Transmisión lucrativa: sujeción al ISD

Cuando el socio de la cooperativa agroalimentaria transmita su explotación agrícola o ganadera por sucesión (*mortis causa*) o por donación (*inter vivos*), la operación quedará sujeta al ISD, siendo sujetos pasivos los herederos o legatarios.

De todos modos, no tributará toda la venta porque existen incentivos fiscales a la **transmisión de una empresa familiar**, tanto por acto *inter vivos* como *mortis causa*, con una **reducción** del 95% de la base imponible, según la ley estatal (art. 20 LISD); por su parte, las CCAA han mejorado en este punto la normativa estatal, bien incrementando el porcentaje de reducción estatal aplicable (que se eleva al 99% o al 100% en alguna de ellas) o bien regulando nuevos supuestos (autonómicos) de reducción, como hace, p. ej. la Comunidad Valenciana, incentivando la **transmisión de la empresa agrícola** mediante una reducción del 95% (que en Castilla y León llega al 99%).

La LISD exige, para aplicar la reducción estatal del 95% a la adquisición *mortis causa* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, exentas del IP (art. 4.8 LIP), o del derecho de usufructo sobre los mismos, por el cónyuge, descendientes o adoptados²¹:

- > Que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.
- > Que el adquirente no realice actos que minoren sustancialmente su valor.

Si se incumple el requisito de permanencia deberá abonarse la cuota dejada de ingresar más los intereses de demora correspondientes.

20. El tipo de gravamen aplicable a los documentos notariales por el gravamen gradual o variable es el que hayan aprobado las CCAA; en su defecto será el estatal, del 0,5 por ciento.

21. O, en su defecto, ascendientes, adoptantes o colaterales hasta tercer grado. Debe verse la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

Los requisitos para aplicar la misma reducción a la adquisición lucrativa *inter vivos* de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, exentas del IP, son (20.6 LISD):

- > Que el donante tenga 65 o más años o una incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- > Que, si el donante viniera realizando funciones de dirección, dejara de ejercerlas y de percibir remuneración por la dirección.
- > Que el donatario mantenga la adquisición y el derecho a la exención en el IP durante los 10 años siguientes a la fecha de escritura, salvo que falleciere dentro de ese plazo.
- > Y que no realice actos de disposición que minoren sustancialmente su valor.

Si se incumplen los requisitos deberá procederse al ingreso de la cuota dejada de ingresar más los intereses de demora correspondientes.

A estas reducciones hay que añadir las **bonificaciones** que año a año se van incorporando por cada Comunidad Autónoma para las adquisiciones lucrativas de los descendientes, ascendientes y el cónyuge, aplicable con carácter global a todos los componentes de la base imponible (99% en Madrid, Valencia, 100% en Andalucía, etc.)

La transmisión lucrativa de la empresa del socio no está sujeta al gravamen variable de los documentos notariales en AJD, aunque en ISD tenga reducciones en la base o bonificaciones y/o deducciones en la cuota (31.2 TRLITP).

El **plazo para la declaración** del impuesto (67 RISD) es:

- a) En las adquisiciones por causa de muerte: 6 meses desde la fecha de fallecimiento del causante. Aunque puede prorrogarse por otros seis meses, si se solicita dentro de los cinco primeros.
- b) En los demás supuestos: treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato.

La declaración deberá presentarse en los modelos aprobados por la Comunidad Autónoma: **modelo 650** para las adquisiciones *mortis causa* (herencia, legado) y **modelo 651** para las adquisiciones por acto *inter vivos* (donaciones y asimilados).

Puede verse un resumen de la tributación de la transmisión de la empresa del socio en el siguiente cuadro.

Transmisión	IVA / ISD	ITPAJD
Onerosa	Sujeta al IVA	> Sujeta a TPO por los inmuebles exentos (entregas, arrendamientos y derechos reales de uso) > Sujeta a AJD/DN, cuota variable (excepto inmuebles)
	No sujeta al IVA	> Sujeta a TPO por los inmuebles incluidos en la transmisión > Sujeta a AJD/DN, cuota variable (excepto inmuebles)
Lucrativa	Herencia (m.c.): sujeta al ISD	No está sujeta al gravamen variable de los documentos notariales en AJD, aunque en ISD tenga reducciones en la base o bonificaciones y/o deducciones en la cuota
	Donación (i.v.):	Sujeta al ISD

> CAPÍTULO 2. RÉGIMEN FISCAL DEL SOCIO DE LA COOPERATIVA DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA

María Pilar Alguacil Marí

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Valencia

Explicaremos aquí los rasgos diferenciadores de la tributación del socio de una cooperativa de explotación comunitaria de la tierra. En lo que no se contemple expresamente, los socios tributarán por el mismo régimen de los de una cooperativa agroalimentaria.

> 1. RÉGIMEN DE LAS APORTACIONES A LA COOPERATIVA

Debemos distinguir en el régimen fiscal de las aportaciones a la cooperativa, entre las realizadas por los socios cedentes de tierra y las de los socios de trabajo.

1.1. Cesión de tierras

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, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (IVA/TPO).

a) El IVA

Con relación a las operaciones de cesión del uso o disfrute de sus tierras para la explotación en común y su sujeción a los tributos que gravan las transmisiones de bienes o derechos cabe plantearse en primer lugar si esta cesión está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Conforme a lo dispuesto en el art. 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

En este sentido, y como se indica en el apartado 2. b) del referido precepto, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: "...las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos". Y además y como señala el art. 11. 2. 3º, también lo estarán, en este caso como prestación de servicios: "las cesiones del uso o disfrute de bienes". De acuerdo con ello hay que delimitar en qué medida las cesiones de uso y aprovechamiento de las tierras efectuadas por los titulares de estos derechos para su explotación en común estarán sujetas al impuesto.

a.1. Socios titulares de empresa agraria previa a la aportación

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

Y es que si el socio no fuera profesional o empresario en el momento de realizar esta cesión podría no ser sujeto pasivo del impuesto conforme a lo dispuesto en el art. 5 de la LIVA, que requiere de tal exigencia y, en consecuencia, no estar sujeto al impuesto.

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

Podría pensarse, conforme a lo que indica en ese mismo precepto en su apartado 1 c), que podrían estar sujetos a gravamen en cualquier caso los socios cedentes, como sujetos que realizaran "... una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supusieran la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo", hipótesis que recoge también el precepto. Es cierto sin embargo que no puede asimilarse plenamente la cesión de bienes con el arrendamiento de éstos, supuesto expresamente referido en el apartado analizado como ejemplo de operación incluida en esta opción, por la diferente naturaleza de la operación, y dado que la cesión no se efectúa con el objetivo de obtener una renta pactada sino una suerte paralela a los resultados de una explotación conjunta. Como veremos, así lo ha considerado la Audiencia Nacional en su Sentencia 2253/2014, de 28 de mayo, cuando en su FJ. 25.5º, señala que "la opción por un sistema de cooperativa de Explotación Comunitaria de la Tierra no puede presentarse como si de un arrendamiento se tratase".

a.2. Socios no titulares de una explotación agraria

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 que 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), que establece:

NORMATIVA

ART. 4.2 LIVA

Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...)

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

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.

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

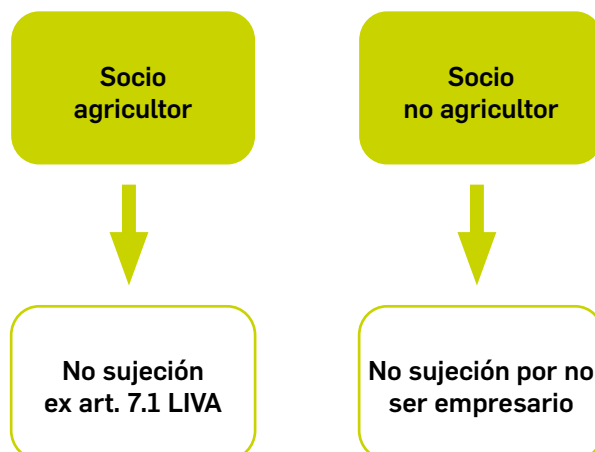
Puede entenderse, no obstante, que en estos casos tampoco debería existir la sujeción al no poder equipararse plenamente la cesión de los derechos de uso o disfrute para la explotación en común con la transmisión onerosa de bienes o derechos objeto de este gravamen, diferenciándose ambas actuaciones principalmente por la finalidad última que las motiva, que no es sino la realización de una actividad productiva en común. En cualquier caso, y de no efectuarse esa interpretación, debe recordarse la exención prevista en la LRFC para las cooperativas especialmente protegidas, y referida al gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas “de las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios”, que exoneraría en definitiva del referido gravamen a la sociedad adquirente o cesionaria por tales actuaciones²².

22. Art. 34. 1 de la LRFC.

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,

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, 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 no sujeta (como hemos señalado) también lo estará la de los derechos de la PAC



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 el caso previsto en esta Guía, en la que la aportación se realiza por un socio en el contexto de la actividad cooperativizada de una sección de Explotación comunitaria de la tierra, en la medida en que no se produce un arrendamiento, ni una aparcería, la operación no estaría sujeta a este Impuesto.

PARA TENER EN CUENTA

En el caso de que se considerara la cesión como un arrendamiento, o se constituyera como tal, se produciría el hecho de la bonificación del 99% de la cuota de TPO contemplada en el art. 82.1, último párrafo de la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana.

1.2. Cesión de trabajo

En relación con el IVA, las aportaciones de los socios de trabajo a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra no están sujetas, según el art. 7 de su ley reguladora:

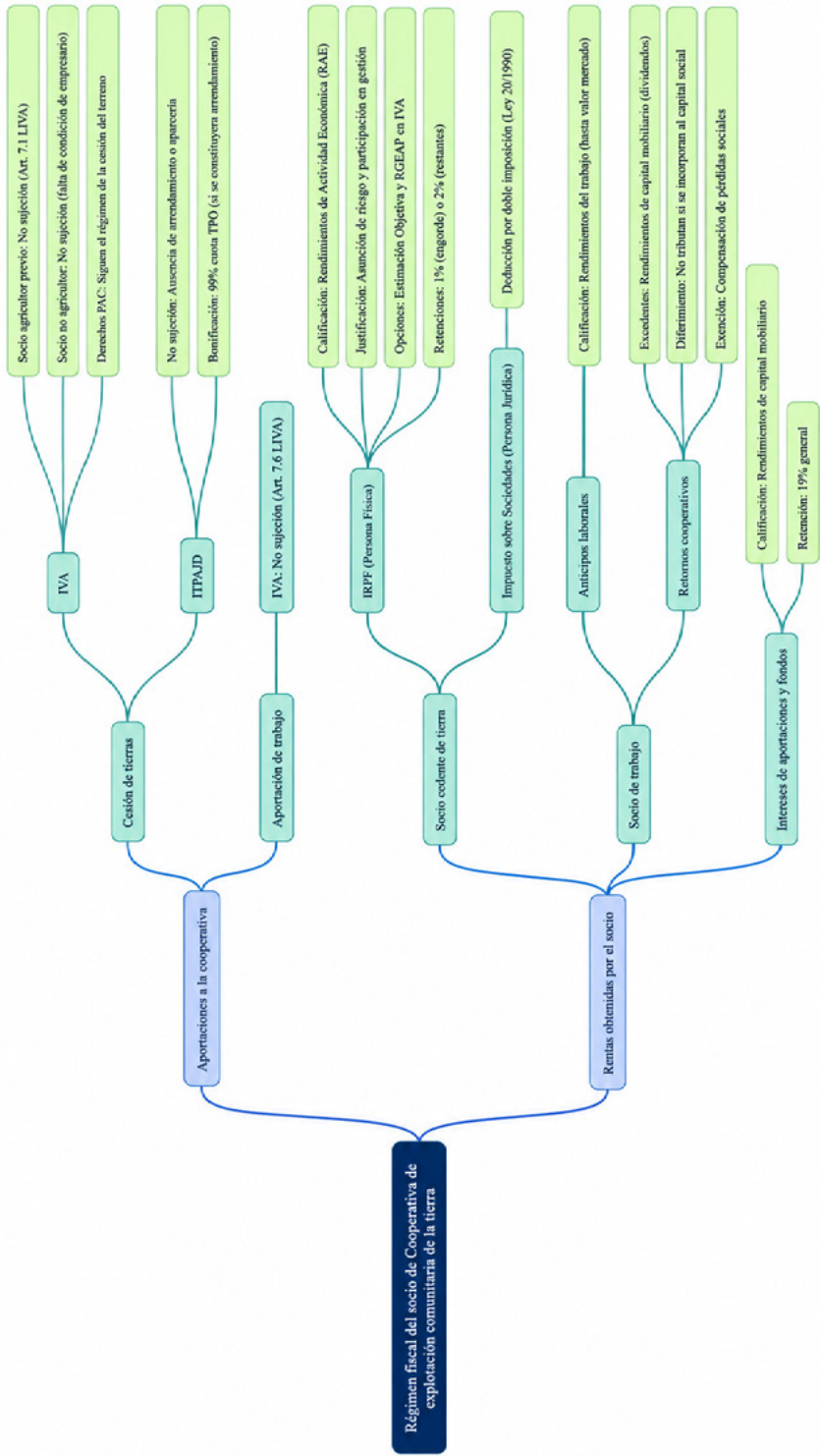
Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto.

No estarán sujetas al impuesto:

6.º Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.

> 2. RÉGIMEN 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 una de las clases de socios.



a. En el socio cedente de tierra

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.

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA:

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, para la calificación de los ingresos que se han percibido durante la vigencia del contrato de aparcería, proceden del cobro de las ayudas de la PAC de algunas fincas incluidas en el contrato, y de las ventas de productos agrícolas de las mismas fincas, por las que se han venido declarando rendimientos de actividades agrícolas.

CONTESTACIÓN: "los contratos de aparcería generarán rendimientos de actividades económicas para el cedente cuando éste intervenga en la ordenación de medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes. De producirse dicha circunstancia la finca a que se refiere el escrito de consulta se encontraría afecta a la actividad desarrollada por el propietario de la misma"

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:

"3º En el caso de las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, a partir de lo ya expuesto en los Fundamentos de Derecho Decimo Quinto a Décimo Octavo, lo peculiar es la explotación en común de los bienes cedidos por los socios, al margen de que se trate de socios sólo cedentes o que aporten su trabajo o sólo éste.

4º Con esta modalidad de cooperativas se trata de optimizar los factores de producción de cada socio acudiendo a fórmula de explotación común de los mismos bajo una forma asociativa -la cooperativa- que da lugar a una entidad con personalidad jurídica propia y vocación empresarial. La consecuencia es que la cooperativa realiza una actividad empresarial, cierto, pero ese es el medio a través del cual el socio interviene en el mercado, realiza una actividad productiva: se trata de una empresa en común."

Como ya hemos indicado y queda reflejada con absoluta claridad en la sentencia de la Audiencia Nacional 2253/2014, de 28 de mayo, en la explotación en común de una cooperativa lo verdaderamente relevante no es la cesión o transmisión de bienes o derechos sino el motivo que justifica ésta, que no es otro que realizar una actividad productiva a través de una empresa en común, compartiendo esfuerzos y resultados bajo una forma asociativa. Por ello, el socio cooperativista que viniese desarrollando una actividad económica de explotación individual antes de la cesión no deja de ejercer dicha actividad económica o empresarial por efectuar ésta, manteniendo así la titularidad de dicha actividad económica²³.

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.

NORMATIVA

Art. 27. LIRPF. Rendimientos íntegros de actividades económicas

Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicio

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.

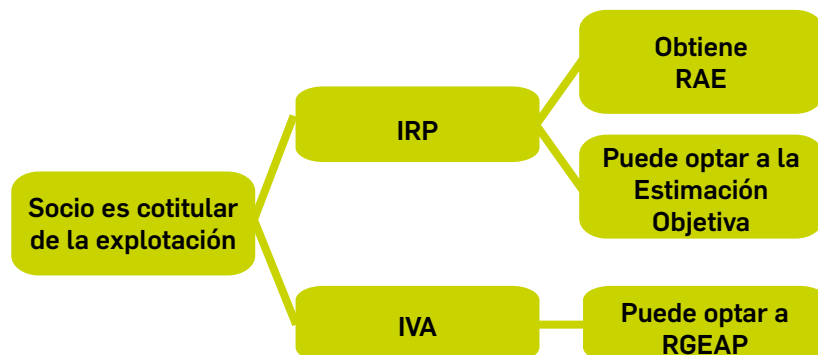
- > Participación en la ordenación de los medios materiales y humanos:
El socio participa en la gestión de la sección, a través de la Asamblea, con lo que forma parte del órgano de decisión de la explotación realizada de comunitaria.

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.

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

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.



En actividades agrícolas y ganaderas, el Reglamento del IRPF fija retenciones específicas (1% engorde de porcino/avicultura; 2% restantes), aplicadas sobre ingresos íntegros con exclusión de determinadas partidas (subvenciones/indemnizaciones), concepto que la doctrina administrativa utiliza en casos de servicios agrarios.

Para capital mobiliario (dividendos/retornos sujetos, intereses), el Reglamento fija como regla general una retención del **19%**.

Si el socio es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (por ejemplo, una sociedad mercantil socia de la cooperativa), los retornos cooperativos percibidos pueden provocar derecho a deducción específica prevista en la Ley 20/1990 (10% con carácter general; 5% si proceden de cooperativa especialmente protegida y se aplicó bonificación de cuota en la cooperativa), tal como recoge la propia AEAT en manuales de cumplimentación del modelo 200.

La Ley del IRPF mantiene la vigencia de gran parte de la Ley 20/1990 "para IRPF", **salvo** el artículo 32 (deducción por doble imposición), lo que en la práctica significa que esa deducción ya no opera para socios personas físicas en IRPF (pero sí puede seguir siendo relevante para socios sujetos a Sociedades, en la lógica de doble imposición).

b. En el socio cedente de trabajo

La ley define los **rendimientos del trabajo** como las contraprestaciones derivadas directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral/estatutaria y supuestos asimilados (arts. 17 a 20 LIRPF).

En cooperativas, la especialidad importante es que la Ley 20/1990 obliga a distinguir los rendimientos procedentes del trabajo personal frente a los del capital mobiliario, y tipifica como rendimientos del trabajo los anticipos laborales dentro de límites. De ahí que la doctrina administrativa trate como rendimientos del trabajo las cantidades satisfechas por la cooperativa a "trabajadores-cooperativistas".

En efecto, las cantidades percibidas por el socio de trabajo (anticipos laborales) se considerarán rendimientos del trabajo en la medida en que no superen las retribuciones normales de la zona (art. 15.2 de la ley 20/1990).

En lo que exceda del valor de mercado, la parte del excedente disponible que se entrega a los socios como retorno cooperativo se asimila a efectos fiscales a dividendos distribuidos por las sociedades de capital (art. 28.2 LRFC), recibiendo en consecuencia el mismo tratamiento que éstos en la LIRPF, es decir siendo considerados como rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la participación en fondos propios de entidades (arts. 25.1 LIRPF y 30 a) LRFC).

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

- > En cualquier caso, existen supuestos específicos en los que los retornos cooperativos no estarán sujetos a tributación por su falta de percepción efectiva por el socio, al optar el socio por su permanencia en la cooperativa como forma de financiación de ésta. Así, señala el art. 29 de la LRFC que los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención cuando: “se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio, se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores o, se incorporen al Fondo Especial (de Retornos), regulado por la Asamblea General”. Situación ésta última que se mantendrá hasta que no se revierta y los retornos resulten efectivamente percibidos por los socios, bien porque “transcurra el plazo de devolución, se produzca la baja de estos o los destinen a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social”.

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.

De acuerdo con ello, los retornos cooperativos capitalizados y las actualizaciones de las aportaciones sociales no tributan hasta el momento en que se transmitan o reembolsen las citadas aportaciones, teniéndose entonces en cuenta para el cálculo de la posible ganancia o pérdida patrimonial que obtendrá el socio por este motivo.

Otra situación se produce respecto a los intereses devengados por los retornos mientras permanecen en el Fondo Especial, así como por los que se derivasen de las propias aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social. Tales intereses devengados y percibidos por los socios son considerados fiscalmente como rendimientos de capital mobiliario, pero en este caso, procedentes de la cesión a terceros de capital propio (25.2 LIRPF). De este modo, están sujetos a la correspondiente retención por parte de la sociedad, que podrá deducírselos como gasto en el cálculo de su IS conforme a lo

previsto en el art. 18 de la LRFC, atribuyéndose a efectos de IRPF a los sujetos que sean titulares de las aportaciones de donde provengan los intereses, conforme a las reglas de titularidad jurídica ya referidas, e integrándose en la base imponible del ahorro. En el caso de que los socios no cobrasen efectivamente los intereses a los que tiene derecho, sino que los capitalizasen se entenderá que perciben el rendimiento íntegro del capital que se les reconoce, sujeto a la correspondiente retención, aportando al mismo tiempo el rendimiento líquido al capital de la cooperativa.

Guía Fiscal: Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra

Régimen de las Aportaciones (Suelo y Trabajo)



No sujeción al IVA por cesión de tierras.

La cesión no se considera arrendamiento, sino una explotación común no sujeta si el socio ya es empresario.



Exención del ITPAJD.

Al no existir un contrato de arrendamiento formal, la operación no tributa por Transmisiones Patrimoniales Onerosas.



Derechos de la PAC vinculados.

La cesión de derechos de la PAC sigue el mismo régimen de no sujeción que el terreno.

Clasificación y Retención de Rentas



Rentas como Actividad Económica (RAE).

El socio agricultor mantiene su titularidad y puede optar por el Régimen de Estimación Objetiva.

Anticipos Laborales: Rendimientos del Trabajo

Los anticipos laborales tributan como trabajo, el exceso sobre mercado tributa como dividendos.



Retornos y Capital: Capital Mobiliario



Cesión de tierras

Actividad Económica

2% (General)



Anticipos Laborales

Rendimientos del Trabajo

Escala IRPF



Retornos y Capital

Capital Mobiliario

19%

> CAPÍTULO 3. TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN (SAT)²⁴

Miguel Ángel Luque Mateo

Profesor Titular de Universidad

Antonio González García

Universidad de Almería

> 1. APROXIMACIÓN AL RÉGIMEN JURÍDICO SUSTANTIVO DE LA SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN

El análisis de la tributación del socio de la Sociedad Agraria de Transformación requiere un somero estudio previo de los aspectos esenciales de esta figura asociativa, tanto se su régimen jurídico sustantivo como de su fiscalidad. A ello dedicamos estos primeros epígrafes.

1.1. Aspectos iniciales

1.1.1. ¿Qué es una SAT?

En una aproximación inicial podría decirse que la SAT es una sociedad civil de finalidad económico-social dedicada a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, así como a la realización de mejoras en el medio rural y la prestación de servicios comunes.

Es una sociedad de la economía social, con personalidad jurídica propia desde su inscripción registral, constituida principalmente por titulares de explotaciones agrarias y trabajadores agrícolas, que se asocian para participar activamente, en beneficio de todos los socios, en la realización de actividades económicas y sociales relacionadas con la agricultura, ganadería o silvicultura; de estructura corporativa y, en principio, democrática, de capital variable por el derecho de liquidación que se le concede a los socios, que normalmente no responden de las deudas sociales y en la que el reparto de beneficios se hace en proporción a la participación de los socios en las actividades sociales.

1.1.2. Relevancia de la SAT en el ámbito agrario

La SAT ha sido, junto a las cooperativas, una de las figuras que más se han extendido dentro del asociacionismo agrario. A 31 de diciembre de 2024 se encontraban inscritas 11.892 SAT en España, conformadas por 302.605 socios, cuyas aportaciones al capital social ascendían a 1.168.715.383 €.

Las provincias con más SAT son Valencia, A Coruña, Navarra, Murcia, Toledo y Almería y las que contienen mayor número de socios son Valencia, Almería, Alicante, Murcia y Tarragona. Se trata de unas cifras ciertamente importantes, en comparación con la otra forma jurídica representativa de la economía social en el ámbito agrícola, como es la cooperativa, cuyo número se sitúa en torno a las 3.600 entidades.

24. Este trabajo es uno de los resultados del proyecto I+D+i, Generación de Conocimiento 2024, PID2024-156788OB-I00, financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades de España, titulado "El papel transformador de la Economía Social y Solidaria. Un estudio comparado y multidisciplinar de su respuesta frente a los principales desafíos socioeconómicos de la actualidad", concedido al Centro de Investigación CIDES y a la Cátedra de Economía Social de la Universidad de Almería, así como del Proyecto de Innovación Social "TRFE-SI-2024/011, SOLHABAR".

1.2. Regulación

1.2.1. El Real Decreto 1776/1981

La SAT se regula por el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto (en adelante, RDSAT), que contiene tan sólo catorce artículos, tres disposiciones transitorias y cuatro finales, permitiendo consignar en los estatutos cuantas menciones se estimen necesarias para su normal desenvolvimiento funcional, siempre que no se opongan a la norma reguladora. La escueta normativa reguladora fue desarrollada por una Orden del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, de 14 de septiembre de 1982, sobre la documentación exigida para su constitución e inscripción registral.

El mencionado Real Decreto 1776/1981 no ha sufrido modificaciones en sus más de cuarenta años de vigencia. Desde el año 2017 existe una propuesta de ponencia para la elaboración del borrador de anteproyecto de Ley de SAT, que contiene 71 artículos. La Ponencia en el marco de la Comisión General de Codificación del Ministerio de Justicia creada en 2015 aboga por adoptar “una nueva norma legal que ofrezca un régimen jurídico completo y actualizado que dé plena cabida a las singularidades que plantea la regulación de este tipo societario”, más que por correcciones puntuales de los aspectos técnicamente defectuosos. No obstante, el trabajo de la ponencia está aún pendiente de discusión por el Pleno de la Sección de Derecho Mercantil de la citada Comisión y, como se ha advertido, “no parece que haya ningún interés por desatascar la situación”.

1.2.2. Desarrollo normativo autonómico y foral

La mayoría de las Comunidades Autónomas y territorios forales han aprobado normas sobre inscripción en los respectivos registros territoriales, como consecuencia del paulatino traspaso de funciones en el ámbito agrario por parte del Estado.

El artículo 6 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (en adelante, LES), en su redacción dada por el artículo tercero de la Ley 1/2026, de 8 de abril, Integral de Impulso a la Economía Social, obliga a todos los órganos estatales y autonómicos con competencias registrales a notificar y remitir anualmente al ministerio encargado de la gestión del Catálogo de Entidades de Economía Social Estatal, regulado en dicho precepto, una relación de las inscripciones relativas a la constitución, fusión, transformación o disolución de este tipo de sociedades.

En el territorio común, Aragón y Cataluña también han aprobado regulaciones sobre aspectos sustantivos de las SAT, circunstancia que ha suscitado diversas críticas doctrinales por su posible colisión con el artículo 149 de la Constitución y con lo dispuesto en el RDSAT, que se configura como norma básica de constitución, funcionamiento, solución y liquidación de las SAT (art. 1.3).

La SAT adquiere personalidad jurídica y capacidad de obrar plena únicamente desde el momento de su inscripción constitutiva en el Registro de SAT.

1.3. Naturaleza y objeto social

1.3.1. Calificación de sociedad civil

Las SAT son sociedades civiles, según dispone el artículo 1.1 del RDST, a diferencia de las cooperativas, que tienen naturaleza mercantil. Ello implica la aplicación subsidiaria del Derecho Civil y la competencia de los Juzgados de Primera Instancia, para la resolución de los conflictos societarios.

1.3.2 Objeto social

Según el artículo primero del TDSAT, esta sociedad puede tener como objeto social la *“producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad”*.

Objetivos de las Sociedades Agrarias de Transformación



Se trata de un amplio objeto social que permitiera realizar un gran número de actividades económicas y sociales, con el fin de mejorar el ámbito rural, dotando al sector agrario de una mayor participación en el marco de la cadena alimentaria, ofreciendo mayor transparencia en la adopción de decisiones propias de la transformación y comercialización de los productos agrarios y mantenido, al mismo tiempo, la actividad económica ligada al territorio, como un elemento fundamental de cohesión del medio rural.

La laxitud interpretativa que permiten los términos citados anteriormente, junto a las opacas fronteras delimitadoras de las actividades que pueden configurar su objeto social, ha constituido un incentivo para la constitución de este tipo de sociedades, lo que ha aumentado su importancia económica.

1.4. El socio de la SAT

La regulación de la condición de socio de la SAT, su aportación al capital social, la ponderación de su voto, así como su posible responsabilidad por las deudas sociales contiene una serie de limitaciones que podrían considerarse inherentes a una entidad de economía social, lo que, a priori, la diferenciaría significativamente de las típicas sociedades capitalistas. De hecho, este tipo social parece tener bastantes similitudes con la cooperativa agraria, por ser una empresa comunitaria frecuentemente utilizada por pequeños agricultores y ganaderos, con procesos democráticos de decisión y autonomía de gestión.

1.4.1 Tipos de socios admitidos

Pueden promover/ser socios en una SAT:

a) Los titulares de explotaciones agrarias.

El art. 2 de la Ley 19/1995 de 4 de julio, de modernización de explotaciones agrícolas 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.

Conceptúa como "titular" de dicha explotación a la persona física o jurídica que ejerce la actividad agraria organizando los bienes y derechos integrantes de la explotación con criterios empresariales y asumiendo los riesgos y responsabilidades civil, social y fiscal que puedan derivarse de la gestión de la explotación.

La normativa y la práctica de los registros de SAT requiere ser titular de explotación agraria inscrita en el Registro General de la Producción Agrícola (REGEPA), o de una explotación forestal, o titular de explotación ganadera inscrita en el Registro General de Explotaciones Ganaderas (REGA), bien como propietario o como arrendatario.

b) Los trabajadores agrícolas.

Pueden ser autónomo o por cuenta ajena, inscritos en el Sistema Especial para Trabajadores Agrarios o en el Sistema Especial de Trabajadores por Cuenta Agrarios, respectivamente, de la Seguridad Social.

c) Las personas jurídicas que, aun no cumpliendo lo anterior, persigan fines agrarios.

1.4.2 Número de socios y limitaciones por tipologías

El Real Decreto 1776/1981 establece un número mínimo de tres socios para promover la constitución de una SAT, siempre que se cumplan las siguientes exigencias adicionales, consecuencia del carácter mutualista de la sociedad:

- > el número de personas referidas en las dos primeras categorías de socios (titulares de explotaciones y trabajadores agrícolas) habrá de ser siempre superior a los de la tercera (personas jurídicas que persiguen fines agrarios).
- > ningún socio de forma individual puede poseer más de una tercera parte del capital social.

1.4.3. La Responsabilidad de los socios

El artículo 1.2 del RDSAT establece que los socios responderán subsidiariamente, aunque de forma mancomunada e ilimitada, de las deudas sociales. Sin embargo, se permite que estatutariamente se pacte su limitación, circunstancia, que normalmente se realiza en la constitución.

La práctica totalidad de las SAT actualmente inscritas en los respectivos registros autonómicos y estatal son entidades con limitación de responsabilidad de sus socios.

Incluso, los modelos de estatutos publicados por algunos de estos registros para la constitución de SAT, incluyen expresamente una cláusula de limitación de la responsabilidad como la siguiente:

ARTÍCULO [X].- RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS.

- 1. De las deudas sociales responderá, en primer lugar, el patrimonio social de la Sociedad Agraria de Transformación.*
- 2. De forma subsidiaria al patrimonio social, la responsabilidad de los socios por las deudas contraídas por la Sociedad quedará limitada estrictamente al importe de sus aportaciones al capital social, ya sean estas desembolsadas o meramente suscritas.*
- 3. En consecuencia, una vez agotado el patrimonio social, los socios no responderán con sus bienes personales, presentes ni futuros, de las obligaciones contraídas por la entidad frente a terceros, de conformidad con la facultad de limitación de responsabilidad prevista en el Artículo 3 del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto.*

Puntos clave a tener en cuenta para su validez:

- > **Inscripción obligatoria:** Para que esta cláusula tenga efectos frente a terceros (bancos, proveedores, administraciones), la SAT debe estar obligatoriamente inscrita en el Registro de SAT (ya sea el central del Ministerio o el autonómico). Si no hay inscripción, la responsabilidad vuelve a ser ilimitada por defecto.
- > **Responsabilidad mancomunada:** Si se decide no incluir esta cláusula de responsabilidad limitada, la ley establece que los socios responden de forma mancomunada (cada uno por su parte proporcional) e ilimitada. Al añadir esta cláusula, se transforma esa responsabilidad en «limitada al capital».
- > **Capital suscrito vs. desembolsado:** El socio es responsable hasta el total de lo que se comprometió a aportar (capital suscrito). Si solo ha ingresado el 25% al constituir la sociedad, los acreedores podrían reclamarle el 75% restante en caso de deudas, pero nunca sus bienes personales (casa, coche, cuentas privadas) fuera de esa cifra.
- > **Escritura Pública:** Esta cláusula debe figurar de manera idéntica en la Escritura Pública de Constitución ante Notario y ser trasladada fielmente a los Estatutos.

1.4.4. La aportación al capital social del socio y la transmisión de los títulos

Los socios deben suscribir el 100% del capital de la SAT y desembolsar, al menos, un 25% del mismo en el momento de la constitución.

Las aportaciones de los socios *“estarán representadas por resguardos nominativos”, los cuales “no tendrán el carácter de título valores y su transmisión no otorgará la condición de socio adquirente”*.

En el modelo de estatutos del Ministerio se incluye un artículo específico para regular la transmisión de los resguardos nominativos. Este no contiene limitación cuando la adquisición se realiza por quienes ya posean la condición de socios, y alude al derecho preferente de estos últimos, en el caso de que exista intención de transmisión a personas ajenas a la Sociedad.

Lo expuesto, se entiende sin perjuicio del derecho de continuidad de los herederos como socios, si reúnen las condiciones exigidas por el RDSAT.

Art. 7 del Modelo de Estatutos del Ministerio

1. *La transmisión de resguardos, por actos inter vivos o mortis causa entre personas que tengan anteriormente la cualidad de socios no estará sujeta a otro tipo de limitación que la resultante de lo dispuesto en los artículos 5º, 6º y 8º del Real Decreto 1776/81.*

2. *Para la transmisión de resguardos a personas ajenas a la Sociedad por actos intervivos, el socio interesado deberá comunicar las condiciones económicas completas de la transmisión y la identidad del presunto adquirente mediante escrito con acuse de recibo dirigido al Presidente de la SAT, quien dentro del plazo máximo de (3) _____ días trasladará la oferta con todos sus datos a los restantes socios, para que éstos, dentro del plazo de (4) _____ días naturales desde que reciban la anterior comunicación, puedan optar a la compra de los resguardos, distribuyéndose éstos a prorrata de sus respectivas participaciones si fueren vanos los que deseen adquirirlas y sin que esta adquisición pueda alterar el porcentaje máximo de participación establecido en el Real Decreto 1776/81, artículo 8º- 5.*
 - 2.1. *Si surgiera discrepancia en cuanto al precio entre el vendedor y el o los socios que hubiesen ejercitado su derecho de adquisición preferente se procederá a fijar el precio mediante valoración hecha por perito o peritos titulados profesionales o expertos en la materia, por alguno de los siguientes sistemas:*
 - a. *Por un solo Perito, nombrado de común acuerdo entre las partes interesadas.*
 - b. *Por dos Peritos, nombrados respectivamente por el vendedor y el o los posibles compradores, que fijarán el precio de común acuerdo.*
 - c. *Si en el caso del apartado anterior, los peritos nombrados no llegasen a un acuerdo, se procederá a nombrar un tercer perito dirimente, elegido por sorteo entre tres que no hayan sido rechazados por ninguna de las partes interesadas o designado por el Colegio Profesional competente en la materia.*
 - 2.1.1. *Para la formulación de la valoración pericial, se concederá al perito o peritos nombrados al efecto un plazo máximo de (5) _____ días, durante los cuales quedará suspendido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, para ejercitar el derecho de adquisición preferente por el socio.*
 - 2.1.2. *En el supuesto de que la valoración practicada demuestre temeridad, mala fe, o arroje una diferencia superior más o menos, al 25 por 100 de las respectivas ofertas de venta y compra, todos los gastos de la valoración, e incluso las costas procesales y honorarios de árbitros y amigables compondores, si se hubiese producido para perfeccionar y efectuar la transferencia de los resguardos, serán satisfechos por la parte que hubiese dado lugar a ellos.*
3. *Transcurrido el plazo concedido a los socios para ejercitar su derecho de adquisición preferente sin que ninguno lo hiciese, o acreditada formalmente la renuncia de todos los posibles interesados en la adquisición de los resguardos, la Asamblea General podrá acordar la adquisición de los resguardos, con reducción del capital social. Si se plantease discrepancia en cuanto al precio pretendido por el vendedor, se procederá a la fijación del justo precio en los términos prevenidos en el anterior apartado 2.1.*
4. *No producirán efecto alguno las transmisiones de resguardos a personas ajenas a la Sociedad que contraviniesen lo dispuesto en el presente artículo.*

> 2. LA FISCALIDAD DE LA SAT

2.1. El escueto régimen tributario contenido en la LRFC

La disposición adicional primera de la LRFC regula un escueto régimen fiscal para las SAT, sin que en la actualidad disfruten de relevantes beneficios fiscales propios, puesto que, desde el año 1990, quedaron sujetas al Impuesto sobre Sociedades, sin aplicación del régimen tributario propio de las cooperativas.

La inclusión de esta sociedad en el elenco de entidades de la Economía Social no le otorga ventaja fiscal alguna, en la medida en que la LES mantiene la plena vigencia del tratamiento tributario que rige cada figura, al eliminar el legislador toda referencia al establecimiento de exenciones, bonificaciones o deducciones tributarias propias para dicho ámbito, pese a que tales medidas estaban incluidas de forma explícita en el Informe para la elaboración de una Ley de fomento de la Economía Social elaborado para el Ministerio de Trabajo por un grupo de expertos.

Las únicas ventajas fiscales que se mantienen en el régimen tributario de las SAT son la bonificación del 95 por ciento en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) y la especificidad de la valoración de las operaciones vinculadas en los servicios y suministros que la SAT realice a sus socios, cuando así se establezca en los estatutos, sin perjuicio de la aplicación de beneficios sectoriales, como los recogidos en la Ley de Modernización de Explotaciones Prioritarias. Estos dos últimos aspectos se tratarán más adelante, en la parte relativa a la fiscalidad del socio. Por ello, ahora abordamos la especialidad fiscal en el IAE.

2.2. Bonificación del 95% de la cuota del IAE

2.2.1. *Beneficio fiscal*

Las SAT gozan de una bonificación del 95 por ciento en la cuota del IAE, por aplicación de lo establecido en la disposición adicional primera de la LRFC y en la letra a) del apartado primero del art. 88 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), que la recoge dentro de las bonificaciones obligatorias.

2.2.2. *¿Aplicación de oficio o a instancia de parte?*

La STSJ de Madrid, de 11 de mayo de 1997, entiende que para su aplicación a la SAT no es necesario su solicitud, debiendo incluirse de oficio en los censos y matrículas del impuesto.

Sin embargo, numerosas entidades locales aplican el procedimiento para el reconocimiento del beneficio fiscal contenido en el artículo 136 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria de 2007 (en adelante, RGGI), como si se tratara de una bonificación de carácter regado, exigiendo la presentación de la solicitud, estableciendo un plazo de seis meses para su resolución e indicando el efecto negativo del silencio administrativo.

El destinatario de la bonificación es la SAT como persona jurídica y no los miembros que la componen. Consecuentemente, si estos ejercen su actividad de manera independiente, serán considerados sujetos pasivos del impuesto, sin perjuicio de la aplicación de otros beneficios tributarios, como la exención contenida en el art. 82.1.c) párrafo primero del TRLRHL, relativa a las personas físicas, como se verá más adelante.

2.2.3. No sujeción de las actividades agrícolas

El hecho de que exista dicho beneficios fiscal para las SAT no significa que todas las actividades que realicen estén sujetas a este impuesto, aunque del tenor literal de la norma –otorgando la bonificación en líneas generales– podría inferirse que el legislador quería hacer prevalecer el carácter de actividad económica y empresa de las SAT sobre la materia de su objeto social.

Según lo dispuesto en el art. 78.2 del TRLRHL, no están sujetas al tributo ni las actividades agrícolas, ni las ganaderas dependientes, ni las forestales, ni las pesqueras. En este sentido, la consulta de la DGT 0851-02, de 4 de junio de 2002, concluye que la SAT no está sujeta al IAE por la explotación agrícola de las tierras (propias o cedidas por los socios) por tratarse de actividad excluida de gravamen. No obstante, profundizaremos sobre este aspecto más adelante, en el apartado de la tributación local del socio de la SAT.

> 3. ESPECIALIDADES FISCALES DE LA SAT CON REPERCUSIÓN EN LOS SOCIOS

3.1 Excepción a la regla general de valoración de las operaciones vinculadas con los socios

3.1.1. La regla general de las operaciones vinculadas

El pleno sometimiento de las SAT a la normativa general del Impuesto sobre Sociedades conlleva la aplicación del régimen de operaciones vinculadas regulado en el art. 18 de la LIS, que implica prescindir del valor contable atribuido en este tipo de operaciones y atender al valor señalado por la normativa fiscal que no es otro que el precio de mercado, entendido como aquel que se acordaría entre partes independientes, en circunstancias normales.

En lo que se refiere a los socios, conviene recordar que existirá vinculación con la SAT, cuando:

- a) el porcentaje de participación poseído es igual o superior al 25% (por debajo de esta magnitud, las relaciones entre la SAT y sus socios se consideran como no vinculadas a todos los efectos);
- b) sean miembros de su Junta Rectora, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones; es decir, hay vinculación cuando el miembro de la Junta Rectora entrega bienes o presta servicios a la SAT por cualquier otra actividad o es la SAT la que le entrega o presta bienes o servicios;
- c) cuando se trate de cónyuges o personas unidas por relación de parentesco con los socios vinculados o con los miembros de la Junta Rectora.

3.1.2 Valoración de los servicios o suministros de las SAT a sus socios

3.1.2.1 Disposición Ad. 1ª LRFC

El párrafo tercero de la disposición adicional primera de la LRFC, citada más arriba, establece una excepción al régimen general de las operaciones vinculadas para las SAT que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios. Dispone que

“se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último”.

Ello implica que, en estos casos, no se aplicaría el precio que la SAT emplearía en operaciones concertadas con entidades no vinculadas en parecidas condiciones, esto es,

operaciones referidas a una mercancía similar, con un volumen equivalente y referidas al mismo período de tiempo y zona geográfica.

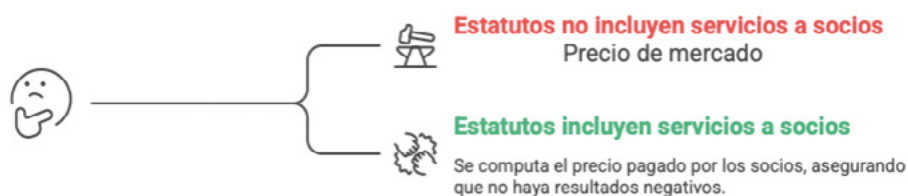
Esta regla especial supone para la SAT la imposibilidad de obtener pérdidas por estas actividades, ya que los ingresos deben igualar, como mínimo el coste de las mismas.

3.1.2.2. Tipología estatutaria

Nos podemos encontrar con diversas situaciones en relación con las operaciones vinculadas entre una SAT y sus socios:

- SAT que no ha establecido en sus estatutos la posibilidad de realizar servicios o suministros a sus socios. En este caso, se aplicará el régimen general contenido en la normativa del IS anteriormente analizada.
- SAT que sí ha recogido esta opción en sus estatutos. Se computará el precio efectivamente pagado por los socios, respecto a los servicios o suministros realizados por la SAT, sin que puedan producirse resultados negativos por este motivo, puesto que siempre actuará como límite del coste real. La valoración del resto de operaciones vinculadas distintas a la prestación de servicios o suministros, se realizará conforme al régimen general del IS.

¿Cómo deben tratarse las operaciones vinculadas entre la SAT y sus socios?



Ejemplo de cláusula estatutaria

Artículo [n.º]. Precio de las operaciones con socios.

Los suministros, entregas o servicios que la SAT preste a sus socios se realizarán al precio efectivamente pagado por estos, siempre que dicho precio no sea inferior al coste real soportado por la Sociedad.

A efectos de este artículo, se entiende por coste real la suma de los costes directos e indirectos imputables, incluyendo amortizaciones y gastos generales asignables.

La SAT aplicará un margen técnico razonable, entre el cinco por ciento (5 %) y el quince por ciento (15 %) sobre el coste operativo, salvo que las condiciones de mercado justifiquen otro valor.

El cálculo y revisión de estos precios se realizará anualmente, conforme al informe económico aprobado por la Asamblea General, documentándose en el expediente de precios estatutarios.

En ningún caso los precios podrán fijarse de modo que supongan transferencia de beneficios en perjuicio de la SAT o alteración artificial de resultados entre socios y sociedad.

El Consejo Rector estará facultado para ejecutar este acuerdo y comunicarlo a los socios.

3.1.2.3. Similitud con la regla aplicable a las cooperativas agrarias

Esta regla es muy parecida a la establecida en el artículo 15.3 de la Ley 20/1990, para las cooperativas que realicen servicios o suministros para sus socios, con la única diferencia de que, en el caso de cooperativas agrarias, este método se aplicará tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios, como para los que los socios realicen o entreguen a la cooperativa, sin que se exija la inclusión de ninguna disposición en los estatutos.

La Dirección General de Tributos considera que este tipo de operaciones de suministro no tendrían la consideración de ventas sino de entregas de bienes a los socios, en términos de compensación de costes.

3.1.2.4. Inaplicación del régimen de operaciones vinculadas referido al precio efectivamente pagado

Cabe preguntarse si, cuando rige el precio efectivamente pagado, se aplicaría el régimen de operaciones vinculadas establecido en LIS y en su reglamento, pero referido a aquél, en lugar de al valor normal de mercado. Es decir, si están obligadas las SAT a documentar ese precio, justificando que no es inferior al coste real y si se aplicarían las sanciones establecidas en el art. 18.13 de la LIS, en caso contrario.

La contestación a la primera de las cuestiones tiene un claro sentido negativo, a tenor de la interpretación realizada por la propia Dirección General de Tributos sobre las operaciones entre las cooperativas agrarias y sus socios, por la similitud de su régimen jurídico, como se acaba de exponer. En ella se indica que tales operaciones deben valorarse al precio pactado entre las partes, o al precio de coste si fuera inferior, y no por su valor normal de mercado, añadiendo que no resultarán aplicables las obligaciones de documentación exigidas en relación con dichas operaciones vinculadas.

Respecto al ámbito sancionador, la respuesta debe ser claramente negativa también, a tenor de los principios de legalidad y tipicidad que rigen la potestad sancionadora, expresamente establecidos en el art. 178.2 de la LGT.

El resto de la regulación sobre operaciones vinculadas, contenida en la LIS y en su reglamento, tampoco regiría, de lege data, puesto que su punto de partida estriba en un presupuesto que no es aplicable al caso que se analiza: la valoración por el valor normal de mercado de tales operaciones.

3.2. Valoración de las aportaciones no dinerarias del socio

3.2.1. Sujeción de la constitución y aportación de capital de los socios al IOS

Al igual que se ha indicado en la primera parte de esta Guía, al abordar el alta del socio en la cooperativa, la constitución de la SAT y las aportaciones de capital de los socios, representadas por resguardos nominativos, están sujetas al ITPAJD, por el concepto impositivo de Operaciones Societarias.

Aunque tales operaciones están sujetas, sin embargo se encuentran exentas. Ello implica que cuando el socio se da de alta en la SAT y realiza su aportación de capital, desaparece la obligación tributaria principal del pago del tributo, pero no así las obligaciones formales.

Consecuentemente, se deberá presentar el modelo 600 del ITPAJD o el equivalente aprobado por la Comunidad Autónoma, por el concepto IOS, debiendo incorporar la

valoración del capital social en la base imponible, circunstancia que adquiere especial relevancia en el caso de las aportaciones no dinerarias, como se describe más abajo.

En este caso, el sujeto pasivo del impuesto es la sociedad, porque así lo establece la normativa para el caso de operaciones de constitución y aumento de capital, entre otras. En los supuestos de disolución de sociedades y de reducción del capital social, sin embargo, los sujetos pasivos, serán los socios, como se expondrá más abajo.

3.2.2. La aportación de capital en la normativa societaria y en el RDSAT

3.2.2.1. Las aportaciones no dinerarias

La normativa reguladora de las SAT, al igual que la del resto de sociedades, prevé que pueda ser objeto de aportación al capital social cualquier bien o derecho patrimonial susceptible de valoración económica, además del dinero.

Quedan incluidas en esta categoría, entre otras, las aportaciones de bienes muebles o inmuebles, empresas o establecimientos, derecho de propiedad industrial (marcas, patentes, etc.), derechos reales y de crédito, e incluso determinadas situaciones de hecho susceptibles de valoración económica, como cierto tipo de información o de conocimientos.

Las aportaciones *in natura* no resultan muy frecuentes, pero no por ello dejan de representar un peligro para la debida integración del patrimonio social. Con el fin de garantizar la efectividad patrimonial y evitar la sobrevaloración de este tipo de aportaciones los ordenamientos exigen una serie de garantías respecto de su valoración.

3.2.3. Regla especial de valoración de aportaciones no dinerarias en el RDSAT

3.2.3.1. Valoración según los criterios de las leyes fiscales sobre comprobación de valores

El art. 8 del RDSAT contiene una regla atípica en el derecho societario sobre valoración de las aportaciones no dinerarias, remitiendo a la normativa tributaria sobre el procedimiento de comprobación de valores. El apartado cuarto dispone lo siguiente:

“Las aportaciones podrán ser dinerarias o no dinerarias, debiendo fijarse en metálico la valoración de estas últimas. Las aportaciones no dinerarias no podrán ser valoradas en una cifra superior a la que resulte de aplicar los criterios establecidos por las leyes fiscales en los expedientes de comprobación de valores”.

Por su parte, el apartado sexto remite al anterior en los siguientes términos:

“Se podrá aportar a la SAT el derecho real de usufructo sobre bienes muebles o inmuebles, que se valorará conforme a lo establecido en el número 4 de este artículo”.

En cualquier caso, las instrucciones publicadas por los registros autonómicos relativas a la inscripción de este tipo de sociedades exigen presentar documentación relativa a la valoración de las aportaciones no dinerarias al capital social, en algunos casos mediante informe técnico pericial. Además, el art. 12.2 del Decreto 199/2013, de 23 de julio de SAT de Cataluña dispone que:

“En el acuerdo en el que se constituye la SAT o en el acuerdo en el que se aumenta el capital social deben describirse las aportaciones no dinerarias, con sus datos registrales si los hay, la valoración que se les otorga en metálico, que debe ser objeto de aprobación por parte de todos los socios, así como la numeración de los resguardos asignados en pago. La persona socia que realice la aportación está obligada al saneamiento por evicción”.

3.2.3.2. Aspectos críticos de la remisión a los criterios de las comprobaciones de valores tributarias

La regulación de la valoración de las aportaciones no dinerarias contenida en el RDSAT presenta importantes deficiencias técnicas y jurídicas, lo que genera confusión e incertidumbre. En primer lugar, la redacción no establece de forma clara un límite máximo al valor de los bienes aportados (por ejemplo, valor real o valor de mercado), sino que se remite de forma genérica a la normativa tributaria sobre comprobación de valores.

Además, no garantiza que exista una correspondencia efectiva entre el capital social suscrito y el valor real de los bienes aportados, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades de capital. Esta carencia resulta especialmente preocupante porque, salvo que se aporten bienes inmuebles, no es necesaria la intervención notarial en la constitución de la SAT. Tampoco se prevé de manera clara qué consecuencias jurídicas se derivan del incumplimiento de la limitación establecida, ni quiénes serían los responsables, ni qué procedimiento debería seguirse.

Por otra parte, la remisión a la normativa tributaria genera una contradicción relevante: las propias normas fiscales permiten que prevalezca el valor declarado cuando sea superior al comprobado por la Administración. En consecuencia, la normativa tributaria no actúa realmente como un límite máximo a la valoración de las aportaciones.

En la práctica, además, el sistema carece de eficacia, ya que en la mayoría de los casos no se realizarán comprobaciones de valores, porque en las SAT con responsabilidad limitada, la base imponible del Impuesto sobre Operaciones Societarias coincide con el capital nominal pactado por los socios; porque la constitución y ampliación de capital están exentas del ITPAJD, y porque si el valor comprobado fuese inferior al declarado, es probable que no se inicie procedimiento o que este finalice sin efectos prácticos.

También surgen problemas temporales, ya que una eventual comprobación administrativa puede resolverse años después de la constitución o ampliación de capital, generando una falta de coordinación entre el momento en que se fija el capital social y la eventual modificación derivada de una comprobación posterior.

Por último, la norma emplea incorrectamente el término “criterio”, cuando técnicamente la normativa tributaria distingue entre “criterios” para determinar la base imponible y “medios de comprobación” para verificar el valor declarado, remitiendo estos últimos, a su vez, a conceptos jurídicos indeterminados y heterogéneos (valor real, valor de referencia, valor razonable, valor de mercado), utilizados en distintos ámbitos tributarios y contables.



> 4. BENEFICIOS FISCALES DE LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS APLICABLES A LAS SAT Y SUS SOCIOS

4.1. Beneficiarios

Tanto las SAT, como sus socios –personas físicas y jurídicas– que sean titulares de explotaciones agrarias, pueden beneficiarse de las ventajas fiscales contenidas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias, siempre que cumplan determinados requisitos. El artículo 6 de la mencionada norma posibilita expresamente que las explotaciones asociativas prioritarias adopten la forma de SAT. En este supuesto, al igual que en el de las cooperativas, no se exige que su objeto principal sea *“el ejercicio de la actividad agraria en la explotación de la que sean titulares”*, como sí se requiere a las sociedades civiles, laborales o mercantiles.

El artículo 5 de la mencionada Ley dispone que para que *“una explotación asociativa tenga la consideración de prioritaria, se requiere que la misma posibilite la ocupación de, al menos, una unidad de trabajo agrario, y su renta unitaria de trabajo no sea inferior al 35 por 100 de la renta de referencia e inferior al 120 por 100 de ésta”*. Esta métrica asegura que los beneficios fiscales no se desvíen hacia explotaciones que, por su reducido tamaño o ineficiencia, no contribuyen a la sostenibilidad del sector primario.

Asimismo, la SAT deberá responder a cualquier de las alternativas siguientes:

- a) Que al menos el 50 por 100 de los socios sean agricultores profesionales.
- b) Que dos tercios de los socios que sean responsables de la gestión y administración cumplan los requisitos exigidos por la citada Ley al agricultor profesional, en cuanto a dedicación de trabajo y procedencia de rentas, referidos a la explotación asociativa, y que dos tercios, al menos, del volumen de trabajo desarrollado en la explotación sea aportado por socios que cumplan los requisitos anteriormente señalados.

Los socios de las SAT personas físicas también podrán ser titulares de explotaciones prioritarias siempre que sean agricultores profesionales, posean capacitación agraria suficiente (acreditada mediante formación o experiencia), tengan entre 18 años y la edad de jubilación, estén afiliados a la Seguridad Social en el régimen agrario correspondiente y residan en la comarca de la explotación o colindantes.

4.2. Marco conceptual y requisitos de la explotación agraria prioritaria (EAP)

Los artículos 2 a 4 de la norma establecen un marco de definiciones técnicas que separan al productor profesional de aquel que ejerce la actividad de forma marginal o recreativa. Se califica como “agricultor profesional” a la persona que siendo titular de explotación agraria, obtenga al menos el 50% de su renta total de actividades agrarias u otras actividades complementarias. Se refiere a la actividad agraria como el conjunto de trabajos necesarios para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales, incluyendo la venta directa de estos productos por parte del titular. La explotación agraria se define como la unidad técnico-económica que organiza bienes y derechos con fines de mercado.

En la siguiente tabla se presentan algunos de los parámetro técnicos contenidos en la norma.

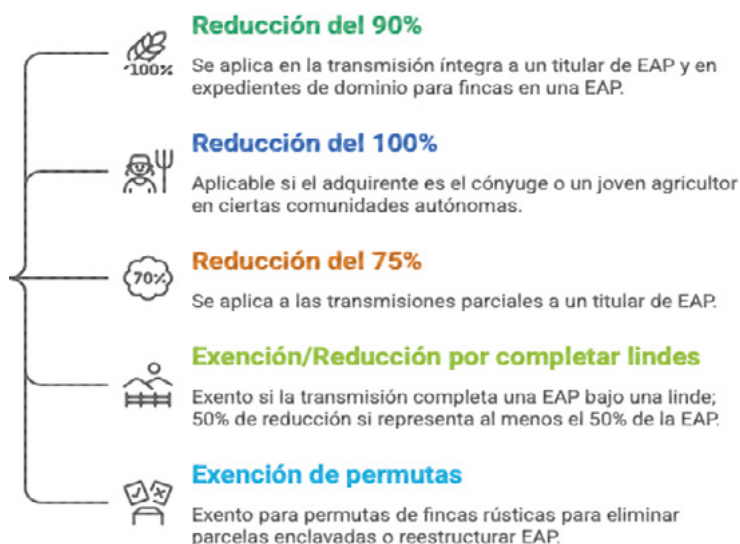
Parámetro Técnico	Definición y Requisito Legal	Fuente Normativa
Agricultor Profesional	Persona física que obtiene $\geq 50\%$ de su renta total de la actividad agraria o complementaria y dedica $\geq 50\%$ de su tiempo de trabajo a la misma.	Art. 2.5 Ley 19/1995
Renta de Referencia	Indicador anual basado en el salario medio de los trabajadores no agrarios (industria y servicios).	Art. 2.6 Ley 19/1995
Renta Unitaria de Trabajo (RUT)	Margen neto de la explotación dividido por el número de Unidades de Trabajo Agrario (UTA). Debe estar entre el 35% y el 120% de la renta de referencia.	Art. 4.1.b Ley 19/1995
Unidad de Trabajo Agrario (UTA)	Trabajo realizado por una persona a tiempo completo durante un año (aprox. 1.920 horas).	Art. 2.7 Ley 19/1995

La condición de explotación prioritaria exige que la unidad productiva sea viable desde una perspectiva técnico-económica. Esto implica que la explotación debe posibilitar la ocupación de al menos una UTA y que su rendimiento se sitúe dentro de los umbrales de la renta de referencia. Esta métrica asegura que los beneficios fiscales no se desvíen hacia explotaciones que, por su reducido tamaño o ineficiencia, no contribuyen a la sostenibilidad del sector primario.

4.3. Beneficios fiscales en la imposición indirecta

La Ley 19/1995 contiene una serie de beneficios fiscales en la imposición indirecta, con la intención de incentivar la movilidad de la tierra, los cuales se describen seguidamente, sin detenernos en las ventajas que en la actualidad carecen de eficacia práctica singular, bien porque se han derogado, bien porque se han generalizado para todos los sujetos pasivos del correspondiente tributo, o bien se han sufrido una modificación sustancial, puesto que su régimen sustantivo se aprobó hace más de 30 años.

La transmisión del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, o de parte de ella, goza de los beneficios que se describen seguidamente, cuando el adquirente es titular de una explotación prioritaria o alcanza tal condición con la adquisición.



Estos beneficios están sujetos a una condición de permanencia: el adquirente debe mantener la explotación y su carácter prioritario durante un periodo mínimo de cinco años. El incumplimiento de este plazo conlleva la obligación de ingresar la parte del impuesto que se dejó de pagar, más los intereses de demora correspondientes. Ello, aunque se trate de la aportación de una finca con ocasión de la constitución de una SAT.

4.4. Incentivos y especialidades en la imposición directa

Seguidamente se exponen algunas especialidades de la imposición directa relacionada con la condición de joven agricultor o la calificación de explotación prioritaria, que afectan a la tributación de los socios personas físicas en el IRPF. Se trata de medidas que se recogen en la propia Ley de este tributo, pero que abordamos aquí, por la relación con el objeto de este epígrafe, al vincularse con la Ley 19/1995, la modernización agraria y el relevo generacional.

- > Reducción del 25% en estimación objetiva: Los jóvenes agricultores o asalariados agrarios que se instalen por primera vez en una explotación prioritaria pueden reducir en un 25 por ciento su rendimiento neto de módulos durante los cinco años siguientes a su instalación (DAD6 LIRPF). Para ello, es preceptivo que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación. Esta reducción también se tiene en cuenta para determinar la cuantía de los pagos fraccionados, cuyo esquema de liquidación sería el siguiente:

= Volumen previo de ingresos a efectos de pagos fraccionados – Reducción Jóvenes Agricultores (25%)

- > Las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores prevista en el Marco Nacional de Desarrollo rural de España que se destinen a la adquisición de una participación en una SAT pueden imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes (LIRPF, art. 14.2.l). Esta misma regla de imputación temporal se puede aplicar a las ayudas de primera instalación de jóvenes agricultores que se integren como rendimiento de actividad económica, sin exigir que se destinen a adquirir participaciones (LIRPF, art. 14.1.b).
- > Las ayudas públicas de primera instalación percibidas por jóvenes agricultores podrán beneficiarse de la reducción por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo cuando tengan la naturaleza de subvenciones de capital destinadas a la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables y se imputen íntegramente en un único período impositivo. En tal caso, resultará aplicable la reducción del 30 % prevista en el artículo 32.1 LIRPF, en relación con el artículo 25.a) RIRPF, dentro del límite máximo de 300.000 euros anuales.
- > Según lo expuesto, respecto de las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores procede distinguir según la modalidad de incorporación. Cuando el beneficiario accede a la titularidad exclusiva, compartida o cotitularidad de una explotación agraria y la ayuda se vincula al desarrollo de dicha actividad, su importe se integra como rendimiento de actividad económica. En cambio, cuando la primera instalación se realiza mediante la adquisición de una participación en el capital de una SAT u otra entidad agraria societaria titular de la explotación, la ayuda destinada a financiar esa participación se califica como ganancia patrimonial, pues los activos representativos de participación en fondos propios de una entidad no pueden considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica [art. 29.1.c) LIRPF; Consulta DGT 0512-01, de 13 de marzo]. En este último supuesto, la ayuda podrá imputarse por cuartas partes en el período de obtención, como se ha indicado anteriormente.

> 5. TRIBUTACIÓN DEL SOCIO DE LA SAT

5.1. Planteamiento y remisión al apartado de la tributación de los socios de una cooperativa agroalimentaria

La fiscalidad del socio de la SAT presenta aspectos comunes con la del socio de una cooperativa agroalimentaria. En especial en lo que respecta a los impuestos que le afectan y a las declaraciones censales e informativas, al alta y la baja del socio en la SAT, a gran parte de las operaciones realizadas por el socio persona física en el desarrollo de su actividad económica, así como a la tributación del patrimonio neto del socio en el Impuesto sobre el Patrimonio, de sus bienes inmuebles en el IBI y a la transmisión de la empresa y de los resguardos nominativos de la SAT en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, junto con el análisis del IVA de los socios en régimen general y de ciertos aspectos de los rendimientos de la actividad económica del socio.

Para evitar reiteraciones, nos remitimos a lo expuesto en la primera parte de esta guía dedicada a la tributación del socio de las cooperativas agroalimentarias, centrándonos seguidamente en algunos aspectos que no se han tratado y que presentan relevancia fiscal para el socio de la SAT, además de las especialidades analizadas anteriormente.

En cualquier caso, la remisión al régimen fiscal del socio de la cooperativa agroalimentaria debe entenderse limitada a los aspectos comunes derivados de la condición de empresario agrario o de socio de una entidad comercializadora, sin que implique trasladar a la SAT las categorías jurídico-fiscales propias del régimen cooperativo, en particular las relativas al retorno cooperativo, a los resultados cooperativos y extracooperativos o al régimen especial de protección fiscal de las cooperativas.

5.2. Tributación de los rendimientos de la actividad económica del socio

5.2.1. Socio persona física

Si el socio es un trabajador autónomo persona física, la venta de productos a la SAT tributa en el IRPF, como rendimiento de actividad económica, pudiendo optar por la estimación directa u objetiva para la determinación de la base imponible, con los requisitos y límites contenidos en la correspondiente Orden de módulos.

Dado que esta cuestión se ha analizado en el apartado de esta Guía dedicado a la tributación del socio de la cooperativa agraria, nos remitimos al mismo.

5.2.2. Socio persona jurídica

En el epígrafe correspondiente al socio de la SAT se ha expuesto que pueden estar constituidas por personas jurídicas, siempre que sean titulares de explotaciones agrarias o persigan fines agrarios, con las limitaciones allí analizadas.

En estos casos, los ingresos por ventas tributarán en el Impuesto sobre Sociedades de la persona jurídica, considerándose ingresos ordinarios de la actividad empresarial. Ello implica su integración en la base imponible y la tributación al tipo aplicable a la persona jurídica socia, dependiente de su naturaleza jurídica.

Si la persona jurídica socia controla o participa significativamente en la SAT (más del 25%), la operación puede considerarse como vinculada, debiendo valorarse a valor de mercado, siendo necesario cumplir con las obligaciones documentales analizadas más arriba, cuando hemos estudiado la valoración de las aportaciones no dinerarias. A dicho punto nos remitimos.

Algunos ejemplos de operaciones vinculadas en una SAT podrían ser:

- > Compra/venta de productos agrarios entre la SAT y sus socios: Por ejemplo, cuando el socio vende su cosecha a la SAT para que esta la procese o transforme. El precio al que se realice esta transacción debe ser un precio de mercado, es decir, lo que se podría pagar por productos similares en el mercado, no un precio artificialmente bajo o alto.
- > Venta de productos transformados o comercializados por la SAT a sus socios: Cuando la SAT, por ejemplo, vende un producto procesado (como mermelada, leche pasteurizada, etc.) a sus socios para su distribución, el precio de venta también debe cumplir con la norma de precios de mercado.
- > Excepción en caso de prestación de servicios o suministros a los socios: Si la SAT proporciona suministros o servicios (por ejemplo, manipulado, almacenamiento, conservación, transporte, asesoramiento técnico o comercialización) a sus miembros, pueden valorarse por el precio efectivamente pactado, siempre que no sea inferior a su coste, si así se establece en los estatutos, tal y como hemos analizado ut supra. De no recogerse esta opción en los estatutos, deberá valorarse por el valor normal de mercado.

5.3. Retribuciones a los socios empleados y a los miembros de la Junta Rectora

El socio de una SAT puede percibir retribuciones calificadas como rendimientos del trabajo en dos modalidades:

- > Si el socio es empleado de la SAT, percibirá un salario, con el tipo de retención correspondiente por parte de la entidad, la cual estará obligada a presentar periódicamente el [modelo 111](#) ante la AEAT, así como el resumen anual en el [modelo 190](#). El tipo de retención puede calcularse en la aplicación "[Cálculo de retenciones](#)", que contiene el algoritmo diseñado por la Administración tributaria para cada ejercicio, en aplicación de la normativa del IRPF.
- > Si el socio es miembro de la Junta Rectora (presidente, secretario o vocal) con funciones retribuidas, estará sujeto a una retención fija del 35 %. La retención descende hasta el 19% para el caso de pequeñas SAT. En concreto, se aplicará este último tipo reducido en el caso de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del último período impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea inferior a 100.000 euros. Si dicho período impositivo ha tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se eleva al año.

Los anteriores porcentajes se reducen en un 60% cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla con derecho a deducción.

Precisiones:

- 1) Si el cargo es gratuito, no procede retener por tal concepto, sin perjuicio de las retenciones que proceda efectuar por las restantes prestaciones de servicios del socio a la SAT (como rendimientos del trabajo o como procedentes de actividades económicas (DGT CV 28-3-25).
- 2) La Administración ha interpretado que la aplicación de este tipo fijo de retención viene determinada por la pertenencia a un órgano que tenga encomendada la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirla a los casos de entidades mercantiles (DGT 30-12-99).
- 3) En el supuesto de una entidad de nueva creación, a la retribución satisfecha al administrador le resulta aplicable durante el primer período impositivo el tipo de retención del 19% (DGT CV 2-6-15).

5.4. Reparto de beneficios

El artículo 7 del Real Decreto 1776/1981 dispone que los socios tienen derecho a “las ganancias o beneficios comunes proporcionales a su participación”. La distribución de beneficios en una SAT debe diferenciarse de las percepciones satisfechas a los socios por la entrega de productos, la prestación de servicios o la realización de trabajos para la entidad. Estas últimas constituyen contraprestaciones derivadas de las relaciones económicas entre el socio y la SAT; en cambio, la distribución de beneficios comunes retribuye la condición de socio.

No obstante, dado el carácter mutualista de este tipo societario, algunas SAT no realizan reparto de beneficios, destinando la mayoría de los ingresos al pago de las entregas de género por parte de los socios, y la parte sobrante a sufragar el coste de las inversiones necesarias de la entidad, para mejorar su eficacia y eficiencia.

5.4.1. Tributación en el IRPF

Cuando la Asamblea General acuerde una distribución de beneficios o reservas conforme a los estatutos, la renta percibida por el socio persona física tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario y se integrará en la base imponible del ahorro. Dado que esta cuestión presenta aspectos parecidos al análisis realizado sobre el socio de la sociedad cooperativa, nos remitimos a lo expuesto ut supra, sin perjuicio de la diferencia que existe en el régimen jurídico sustantivo de ambos conceptos.

Debe tenerse en cuenta que, mientras que el reparto de beneficios en las cooperativas agrarias es proporcional a la actividad del socio de la cooperativa, en el caso de la SAT se puede seguir el criterio de distribución en función de la aportación del capital de los socios.

Modelo de articulado sobre régimen económico-contable de la SAT (Ministerio)

“2.- Las aportaciones de los socios al capital social de la SAT servirán de base para determinar los beneficios y las cargas en el resultado económico de la misma, con independencia de las percepciones que aquellos reciban por las entregas de productos, actividades o trabajos prestados, servicios o suministros realizados con la Sociedad, fijándose periódicamente la retribución por los mismos”.

Para que se acepte la calificación de rendimiento del capital mobiliario (RCM):

1. Debe tratarse de una distribución de beneficios acordada por la Asamblea General conforme a los estatutos.
2. El beneficio debe provenir de la actividad económica global de la SAT, no de la contraprestación por operaciones concretas de los socios.
3. No puede ser gasto deducible de la entidad.
4. La retribución debe corresponder a la condición de socio (por su participación en el capital o actividad cooperada), no a su condición laboral o de prestación de servicios.

Ejemplo práctico:

Supongamos una SAT que distribuye beneficios netos entre sus socios:

- > *Socio A (persona física) recibe 3.000 € por su participación en el capital.*
- > *La SAT aplica una retención del 19 % → ingresa 570 € en Hacienda y paga 2.430 € netos.*

En el IRPF de A:

- > *Declarará 3.000 € como “rendimientos del capital mobiliario procedentes de entidades jurídicas”.*
- > *Se integrará en su base del ahorro.*
- > *Podrá descontarse de la cuota líquida la retención soportada (570 €), para calcular la cuota diferencial.*

5.4.2. Tributación en el IS

Cuando una SAT obtiene beneficios y los distribuye a sus socios, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, la renta podrá acogerse, cuando concurren los requisitos legalmente exigidos, a las especialidades previstas para dividendos y participaciones en beneficios.

En este sentido, el art. 21 de la LIS, dedicado a los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades, regula una exención del 95% de los mismos, si se cumplen ciertos requisitos:

1. Participación directa o indirecta $\geq 5\%$ en la SAT.
2. Tener esa participación durante al menos 1 año ininterrumpido.
3. Que la SAT no esté en un país o territorio considerado paraíso fiscal.

Ejemplo:

La empresa AgroGestión S.L., que posee el 10% de la SAT CampoVerde, recibe un dividendo de 50.000 €.

- > *En principio, esos 50.000 € se integrarían en la base imponible del IS de AgroGestión.*
- > *Pero, como tiene más del 5% de participación y cumple los requisitos del art. 21, puede aplicar la exención del 95%.*

Tributará solo por el 5% restante:

$50.000 \text{ €} \times 5\% = 2.500 \text{ €}$ se integran en la base imponible del IS.

5.5. Transmisión de los resguardos nominativos

En este epígrafe se analizan dos cuestiones: la exención en el ITPAJD de la transmisión de los resguardos nominativos y la tributación en esta operación en los impuestos directos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades.

5.5.1. Exención en el ITPAJD

El artículo 7 de la LITPAJD recoge que son transmisiones patrimoniales sujetas “las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”.

Por su parte, el artículo 45.I.B).9 del citado texto legal declara exentas las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión (LMVSI). Ello, siempre que no se trate de una transmisión de participaciones en sociedades o entidades cuya tributación se realiza a través del mecanismo de atribución de rentas.

En el caso de transmisiones de resguardos nominativos por los socios de las SAT, la aplicación de esta exención ha sido objeto de controversia. Conviene recordar la posición mantenida por la Administración tributaria y los Tribunales Superiores de Justicia, contraria a la aplicación de este beneficio fiscal, sobre la base de una interpretación estricta del término “valor”, a efectos del artículo 108 de la anterior Ley del Mercado de Valores y del carácter civil y no mercantil de este tipo de sociedades.

No obstante, hoy día la doctrina administrativa ha admitido que los resguardos nominativos pueden quedar comprendidos en el concepto de “valores” a efectos de la exención citada, atendiendo a la personalidad jurídica de la SAT, a su consideración como sujetos pasivos del IS, sin que se les aplique el régimen de atribución de rentas como se ha expuesto más arriba y a la existencia de un patrimonio independiente. Todo ello, sin perjuicio de la cláusula anti-elusión relativa a sociedades inmobiliarias contenida en el mencionado artículo 338 de la LMVSI. Así se pronuncia la Dirección General de Tributos, entre otras, en la consulta V0096-24, de 15 de febrero de 2024.

5.5.2. Ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF

La transmisión de los resguardos nominativos descritos ut supra, al analizar la condición de socio, puede generar una ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, en caso de que el socio transmitente sea persona física. Ello, con independencia de que el adquirente obtenga o no la condición de socio.

A efectos fiscales, como valor mobiliario no admitido a negociación, el importe de la ganancia o pérdida se calcula por diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, que es:

- 1º El efectivamente satisfecho, si se prueba que se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.
- 2º En otro caso, el valor de transmisión no puede ser inferior al mayor de los dos valores siguientes:
 - > el valor del patrimonio neto resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto;
 - > el que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. Se computan como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

Precisiones:

- 1ª Cuando exista discrepancia en cuanto al precio entre el vendedor y los socios que hubiesen ejercido su derecho de adquisición, lo normal es que coincida con el efectivamente satisfecho, puesto que existirá una prueba pericial que acreditará su correspondencia con el que habrían convenido partes independientes en condiciones de mercado, a tenor del contenido que normalmente se incorporará en el artículo de los estatutos relativo a la transmisión de resguardos nominativos transcrito más arriba, cuando se ha analizado la condición de socio.
- 2ª Para poder apartarse del valor declarado por entender que no refleja el que pactarían partes independientes, basta con que esa falta de coincidencia se demuestre por cualquier medio de prueba, sin que sea imprescindible encargar una tasación o informe pericial de las acciones. Apreciada la discrepancia, la ganancia debe calcularse tomando como valor de transmisión el más alto entre el que resulte del balance social y el obtenido por capitalización de resultados (TEAC 23-1-02).
- 3ª Si el valor de transmisión se fija atendiendo al valor teórico derivado del balance del último ejercicio cerrado antes del devengo, no cabe minorarlo mediante ajustes extracontables por un deterioro de crédito no contabilizado ni, en general, introducir correcciones de esta naturaleza (TEAC 27-5-24).
- 4ª Para hallar el promedio de resultados han de computarse los resultados íntegros efectivamente obtenidos, con independencia del destino o aplicación que se les haya dado, y tanto si arrojan beneficios como si generan pérdidas (DGT CV 23-11-06).
- 5ª No procede aplicar la regla de valorar por capitalización al 20% la media de los resultados de los tres ejercicios cerrados anteriores cuando, por haberse constituido la SAT en el primero o segundo de esos ejercicios, en la fecha de devengo aún no existen resultados correspondientes a “tres ejercicios sociales cerrados” previos. En cambio, sí es aplicable si la sociedad estuvo inactiva en alguno de esos tres ejercicios: en tal caso se toma resultado cero en el/los ejercicios inactivos y se calcula después la media dividiendo entre tres (TEAC 26-4-22).
- 6ª Los “beneficios” a considerar son los que figuran según la contabilidad, sin incorporar los ajustes fiscales. Además, han de tomarse los beneficios netos, es decir, los obtenidos una vez descontado el impuesto (DGT 11-4-97).
- 7ª Cuando se transmiten participaciones y se discute cuál debe ser su valor de adquisición para el comprador, si a los vendedores se les han girado liquidaciones incrementando el valor de transmisión, el adquirente debe partir como valor de adquisición de ese valor de transmisión determinado conforme al art. 37.1.b LIRPF, sin perjuicio de que pueda alterarse posteriormente si así lo establece una resolución administrativa o judicial firme (DGT CV 7-2-18; CV 13-2-19).
- 8ª Si el precio de transmisión es menor que el valor de adquisición ajustado, el socio tendría una pérdida patrimonial, que podrá compensar con otras ganancias patrimoniales obtenidas en el mismo ejercicio o en ejercicios posteriores (según las reglas de compensación de pérdidas y ganancias patrimoniales del IRPF).

Ejemplo:

Datos de la SAT

- > **Capital social:** 1.199.848,69 €
- > **10.513 resguardos nominativos**, valor nominal 114,13 € cada uno ($114,13 \times 10.513 = 1.199.848,69$).
- > **Cierre del ejercicio social:** 31 de julio. (Para IRPF 2025, el "último ejercicio cerrado" antes del devengo 31/12/2025 sería el cerrado el 31/07/2025).

Hechos

- > El socio suscribe el 08-07-1997: 1.000 resguardos a 114,13 € (nominal).
- > El 10-08-1998 adquiere otros 1.000 resguardos por 152.170 € (152,17 €/resguardo).
- > El 15-12-2025 transmite 1.157 resguardos por 95,11 €/resguardo, pero no acredita valor normal de mercado.

Información económico-contable para la regla mínima

- > **Valor teórico (patrimonio neto por resguardo) del balance cerrado 31/07/2025:** 133,15 €/resguardo.
- > **Beneficios de los tres últimos ejercicios cerrados:**
 - 2022-2023: 120.000 €
 - 2023-2024: 180.000 €
 - 2024-2025: 240.000 €

a) Cálculo del valor de transmisión (mínimo fiscal)

- 1) **Valor teórico por resguardo:** 133,15 €
 - 2) **Valor por capitalización (20%)**
 - > **Promedio beneficios:** $(120.000 + 180.000 + 240.000) / 3 = 180.000$ €
 - > **Capitalización al 20%:** $180.000 / 0,20 = 900.000$ €
 - > **Valor por resguardo:** $900.000 / 10.513 = 85,61$ €/resguardo
 - 3) **Precio pactado:** 95,11 €/resguardo
- Mayor de (133,15 ; 85,61 ; 95,11) = 133,15 €/resguardo
- Por tanto, valor de transmisión fiscal:
- > $1.157 \times 133,15 = 154.054,55$ €

b) Resguardos suscritos el 08-07-1997 (FIFO)

Se consideran transmitidos primero los más antiguos: aquí, 1.000 resguardos del lote 1997.

- > **Valor transmisión:** $1.000 \times 133,15 = 133.150,00$
- > **Valor adquisición:** $1.000 \times 114,13 = 114.130,00$
- > **Ganancia:** 19.020,00 €

c) Resguardos adquiridos el 10-08-1998

Faltan para llegar a 1.157: 157 resguardos del lote 1998.

- > **Valor transmisión:** $157 \times 133,15 = 20.904,55$
- > **Valor adquisición:** $157 \times 152,17 = 23.890,69$
- > **Pérdida:** -2.986,14 €

Resultado total de la transmisión (15-12-2025)

Ganancia patrimonial neta = $19.020,00 - 2.986,14 = 16.033,86$ €

5.6. Desvinculación del socio y liquidación de su participación social

5.6.1. *Baja voluntaria, exclusión, incapacidad o fallecimiento del socio*

La baja del socio puede producirse por la transmisión total de su participación que hemos analizado en el epígrafe anterior, por fallecimiento o incapacidad legal, por separación voluntaria o por exclusión forzosa. En todos estos casos, el artículo 6 del Real Decreto 1776/1981, que contiene la regulación sustantiva de las SAT, dispone que deberá efectuarse la liquidación definitiva de su participación en el patrimonio social en la cuantía que le corresponda, conforme al régimen previsto en los estatutos.

Cuando el socio sea persona física y perciba una cuota de liquidación por su separación de la SAT, la renta obtenida se calificará como ganancia o pérdida patrimonial. Su importe será la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social —o, si recibe bienes o derechos, su valor de mercado— y el valor de adquisición de la participación que se extingue. Esta regla es distinta de la aplicable a la transmisión ordinaria de resguardos a un tercero, analizada anteriormente, pues en la baja el socio recibe de la propia SAT la liquidación de su posición patrimonial.

En el caso de un socio persona jurídica, la separación o liquidación de la participación determinará, con carácter general, la integración en su base imponible de la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.

El fallecimiento del socio no genera ganancia patrimonial en el IRPF del causante. No obstante, la adquisición mortis causa de los resguardos o del derecho a percibir la cuota de liquidación quedará sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de que los estatutos determinen la continuidad de los herederos como socios o la obligación de liquidar la participación del causante.

5.6.2. *Reducción de capital con devolución de aportaciones*

Debe diferenciarse la baja individual del socio, de la reducción de capital acordada por la SAT con devolución de aportaciones. Esta última puede afectar a todos los socios o solo a alguno de ellos y, desde el punto de vista fiscal, presenta reglas específicas.

Para el socio persona física, la devolución de aportaciones derivada de una reducción de capital minorará, con carácter general, el valor de adquisición de los resguardos afectados hasta su anulación. El eventual exceso tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario. Tratándose de resguardos no admitidos a negociación, cuando exista una diferencia positiva entre el valor de los fondos propios correspondiente a la participación y su valor de adquisición, la cantidad percibida podrá calificarse, dentro de ese límite, como rendimiento del capital mobiliario.

Si el socio es una persona jurídica, la reducción de capital con devolución de aportaciones determinará la integración en su base imponible del exceso del valor de mercado de lo recibido sobre el valor fiscal de la participación.

5.6.3. *Disolución y liquidación total de la SAT*

La disolución de la SAT abre el período de liquidación, durante el cual la entidad conserva su personalidad jurídica a estos exclusivos efectos. Una vez realizadas las operaciones correspondientes, los socios podrán recibir dinero, bienes o derechos en proporción a su participación, sin perjuicio del derecho preferente de los socios que hubieran aportado inmuebles a recibir, salvo renuncia expresa, los mismos bienes aportados.

En el IRPF, la adjudicación derivada de la liquidación total de la SAT genera para el socio una ganancia o pérdida patrimonial equivalente a la diferencia entre el valor de mercado de los bienes o derechos recibidos —o la cuota de liquidación dineraria— y el valor de adquisición de los resguardos anulados. La SAT deberá valorar por su valor de mercado los bienes o derechos adjudicados a los socios e integrar, en su caso, la renta resultante en su Impuesto sobre Sociedades. Si el socio es persona jurídica, se estará a lo descrito en el epígrafe sobre la baja voluntaria.

Cuando la cuota de liquidación se satisfaga mediante la adjudicación a los socios de inmuebles o de otros elementos afectos a la actividad de la SAT, la operación produce efectos tributarios específicos. En el IVA, la adjudicación de bienes integrantes del patrimonio empresarial de la SAT a sus socios tiene la consideración de entrega de bienes y queda, en principio, sujeta al impuesto (art. 8.Dos.2.º LIVA), sin perjuicio de la exención —renunciable— correspondiente a las adjudicaciones de terrenos rústicos o no edificables —incluidas las construcciones agrarias indispensables para la explotación— y las segundas o ulteriores entregas de edificaciones.

La adjudicación de terrenos de naturaleza urbana a los socios, con motivo de la disolución y liquidación de la SAT, constituye, a efectos del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, una transmisión onerosa susceptible de gravamen. La SAT será el sujeto pasivo del impuesto y deberá presentar la correspondiente declaración o autoliquidación ante la Corporación Local en el plazo de treinta días hábiles desde la adjudicación. No se devengará el impuesto cuando el terreno tenga naturaleza rústica a efectos del IBI ni cuando se acredite la inexistencia de incremento de valor entre la adquisición del terreno por la SAT y su adjudicación al socio.

Por último, debe indicarse que, tanto la disolución de sociedades como la reducción de capital constituyen operaciones societarias sujetas al ITPAJD. El sujeto pasivo es el socio por los bienes o derechos recibidos y la base imponible coincide con el valor de tales bienes o derechos, sin deducción de gastos o deudas. Conviene recordar que la exención específica prevista para las SAT alcanza a la constitución y ampliación de capital, pero no se extiende expresamente a las reducciones de capital ni a la disolución.

5.7. Tributación del socio en el Impuesto sobre Actividades Económicas

En la primera parte de esta guía, dedicada a la tributación del socio de la cooperativa agraria, se han abordado diversas figuras de la imposición local del socio, como el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Nos remitimos a lo expuesto allí, para no reiterar el desarrollo. Seguidamente nos centraremos en un aspecto que puede resultar de interés para el socio de la SAT: la sujeción o no al IAE y, en su caso, la aplicación de exenciones o de bonificaciones.

5.7.1. No sujeción de las actividades agrícolas

Una gran cantidad de socios de la SAT no tendrán ningún tipo de obligación, ni material ni formal, respecto a este impuesto. Y ello porque, según lo establecido en el art. 78.2 del TRLRHL, no están sujetas al tributo ni las actividades agrícolas, ni las ganaderas dependientes, ni las forestales, ni las pesqueras.

En este sentido, la DGT ha mantenido una línea constante: si el socio entrega toda su producción (primera comercialización) a la SAT para que esta la comercialice, el socio no realiza una «actividad económica» de forma independiente a efectos del IAE, pudiendo encuadrarse tal operación en el concepto de “venta de productos propios” desde la explotación. Cuestión distinta se produciría si el socio vende o formaliza las ventas en un lugar distinto, fuera de la explotación, como se analiza en el siguiente epígrafe.

Así pues, los socios de las SAT que realicen actividades agrícolas propiamente dichas, ganaderas dependientes, forestales o pesqueras no tendrán que satisfacer cuota alguna en el desarrollo de su actividad, incluyendo las labores y trabajos que deriven de ellas. La no sujeción abarcaría la importación de materias primas que se integren en su proceso productivo, la venta dentro del lugar de producción, la titularidad de almacenes y depósitos afectos a las actuaciones anteriores, la preparación de la tierra, poda, riego, recolección, tratamientos fitosanitarios, preparación de cosechas, montes, desbroces y apertura de pistas, siempre que, estos últimos casos, su ejercicio corresponda a la SAT y las actividades derivadas de esta no se realicen para terceros.

5.7.2. Actividades sujetas al tributo

Sí estarán sujetas al impuesto, considerándose actividades empresariales, las ganaderas –cuando tengan carácter independiente–, las mineras, las industriales, las comerciales y las de servicios.

El art. 78 del TRLRHL califica como ganadería independiente *«el conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes:*

- a) Que pade o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.*
- b) El estabulado fuera de las fincas rústicas.*
- c) El trashumante o trasterminante.*
- d) Aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe».*

La DGT considera sujetos al tributo los servicios agrícolas y ganaderos que se presten a terceros, así como aquellos que se realicen, con o sin maquinaria, por cuenta de otros titulares de explotaciones. Igualmente, las actividades de elaboración y crianza de vinos por parte del socio de la SAT usando uvas que no sean de su propia cosecha; la elaboración de centros, ramos o coronas, aunque sea con las flores de la propia producción.

También entiende sujetas las ventas de los productos agrícolas en otros lugares distintos a donde radiquen sus explotaciones o cuando el socio no sea titular de las explotaciones de las que proceden.

5.7.3. Supuestos de exención para los socios

El hecho de que la actividad se encuentre sujeta, no significa que haya que pagar la cuota tributaria. Según lo dispuesto en el artículo 82 del TRLRHL, estarán exentos del IAE:

- > Todos los socios de las SAT, personas físicas.
- > Los socios de las SAT, personas jurídicas, en cualquiera de estas circunstancias:
 - que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos.
 - que presenten un índice neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 € (dos millones en Bizkaia), del penúltimo año anterior al devengo del impuesto, con carácter general.
- > Los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente con un índice neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 € del penúltimo año anterior al del devengo del impuesto con carácter general.

En cualquier caso, todos los sujetos pasivos, exentos y no exentos, deben declarar todas las actividades económicas que desarrollen, y en su caso, la relación de los establecimientos o locales en los que las lleven a cabo, en el [modelo 036](#).

Los obligados tributarios no exentos del IAE, además de presentar el modelo 036, tiene la obligación de presentar el [modelo 840](#) o el aprobado por las entidades locales con gestión censal delegada para cuotas municipales, para comunicar las altas, bajas y variaciones que realizan.

Resumen de obligaciones		
Situación	Modelo 036 (código IAE)	Modelo 840 (IAE)
Sociedad nueva (primeros 2 años)	Sí	No
Facturación < 1.000.000 €	Sí	No
Facturación ≥ 1.000.000 €	Sí	No

5.7.4. Bonificaciones fiscales

5.7.4.1. Bonificaciones obligatorias

Cuando el socio de la SAT sea otra SAT o una cooperativa fiscalmente protegida y esté sujeta y no exenta del IAE, podrán beneficiarse de una bonificación obligatoria (para los entes locales) del 95 por 100 de la cuota y de los recargos. Así se recoge, en el artículo 33 y en la disposición adicional primera de la Ley 20/1990, como en el art. 88.1.a) del TRLRHL.

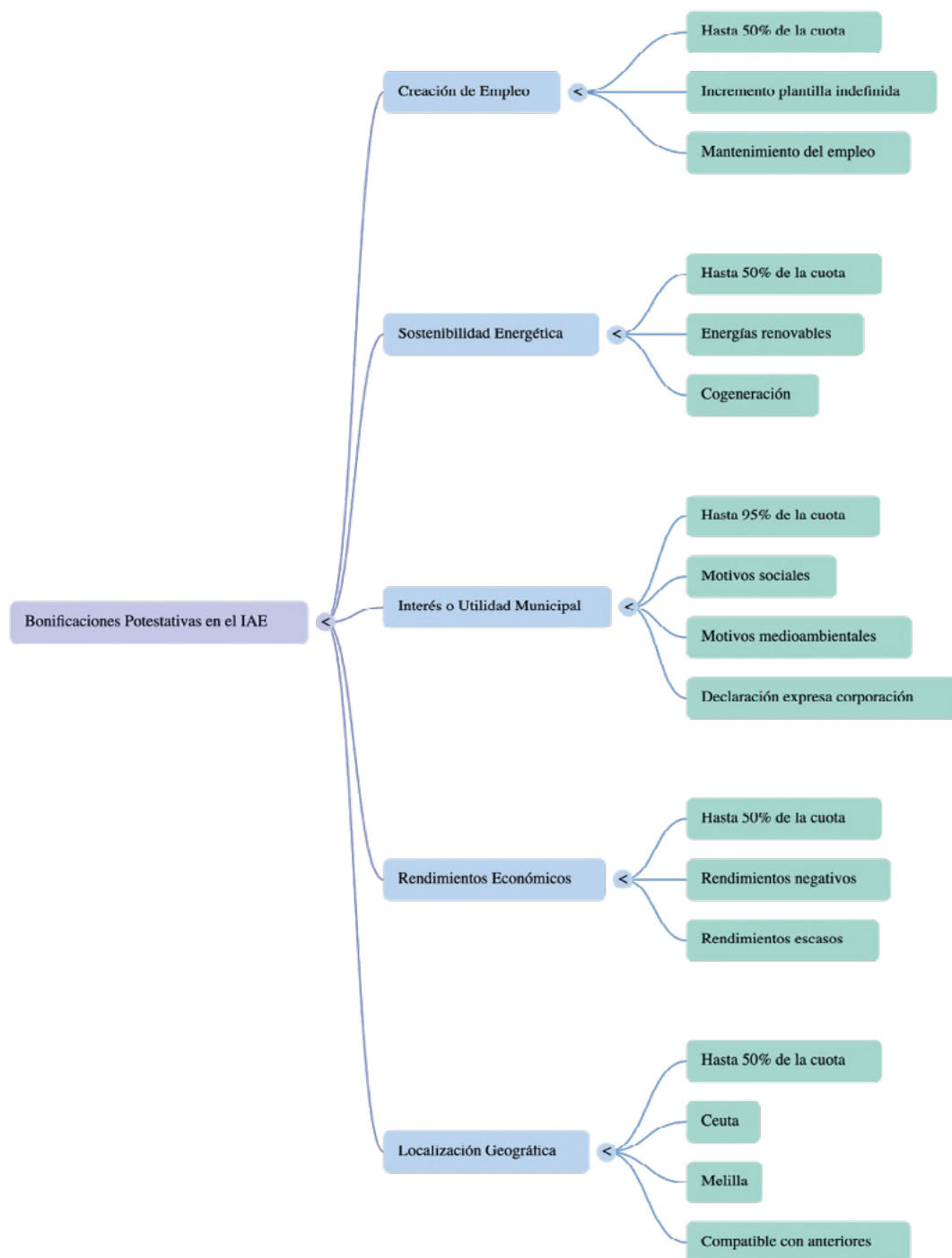
Igualmente, podrán disfrutar de una bonificación del 50% de la cuota, las personas jurídicas socias de las SAT, sujetas y no exentas del tributo, durante los cinco años de actividades siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla (art. 88.1.b TRLRHL).

Estas bonificaciones y las que se describen seguidamente [deberán solicitarse a la Administración competente](#), tal y como ya se indicó al analizar la tributación de la SAT en este impuesto.

5.7.4.2. Bonificaciones potestativas

A tenor de lo dispuesto en el número 2 del artículo 88 del TRLRHL y sin perjuicio de expuesto anteriormente, las personas jurídicas socias de las SAT, sujetas y no exentas del IAE, podrán beneficiarse de las siguientes bonificaciones, cuando las ordenanzas fiscales así lo establezcan:

- > Hasta el 50% de la cuota, por creación de empleo, cumpliendo los siguientes requisitos habituales:
 - Incremento del promedio de plantilla con contrato indefinido.
 - Mantenimiento del empleo durante el período que fije la Ordenanza.
- > Hasta el 50 % de la cuota, por utilización de energías renovables o cogeneración.
- > Hasta el 95 % de la cuota, por realización de actividades de especial interés o utilidad municipal (por motivos sociales o medioambientales, v. gr., declaradas expresamente por la corporación.
- > Hasta el 50% de la cuota, por rendimientos negativos o escasos.
- > Hasta el 50% de la cuota compatible con las anteriores, por actividades en Ceuta y Melilla.



> CAPÍTULO 4. ASPECTOS LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL QUE AFECTAN A LOS SOCIOS TRABAJADORES DE LAS COOPERATIVAS AGRARIAS, DE EXPLOTACIÓN COMUNITARIA DE LA TIERRA Y DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

Manuel Alegre Nueno

Profesor titular de Derecho laboral y de la seguridad social

Magistrado de lo social

> 1. SOCIEDADES COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS Y TIPOLOGÍA DE SOCIOS

En las cooperativas encontramos dos tipos de socios: los ordinarios, que son quienes realizan la actividad cooperativizada para satisfacer las necesidades socioeconómicas por las que se constituye la sociedad cooperativa, y los socios que no desarrollan actividad cooperativizada alguna, sino que se limitan a realizar aportaciones al capital social (socios colaboradores o asociados). Cuando la actividad cooperativizada consiste en la puesta en común del trabajo personal del socio, este ostentará la condición de socio trabajador o de trabajo. Así, las cooperativas agrarias, que no se caracterizan por desarrollar un trabajo asociado cooperativo, pueden contar con socios de trabajo. Este tipo de socios pueden asociarse, siempre que así lo prevean los estatutos sociales, a las sociedades cooperativas de primer grado que no sean de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra y en las de segundo grado.

Por su parte, las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra (CECT) pueden contar con socios que, además de ceder a la cooperativa el uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria, prestan su trabajo en la misma, ostentando la doble condición de socios cedentes y socios de trabajo, siempre que sean personas físicas. Además, también pueden ser socios de este tipo de cooperativas las personas físicas que se limitan a prestar su trabajo en la misma y que tienen la condición de socios trabajadores no cedentes (artículo 95.1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas [LC]).

1.1. Estatuto jurídico del socio trabajador

El rasgo definidor tanto de los socios trabajadores como de los socios de trabajo es que su actividad cooperativizada consiste en una prestación personal de trabajo para la sociedad cooperativa (artículos 13.4 y 80 de la LC). Sin embargo, en dicha prestación de servicios faltan las notas de ajenidad y dependencia típicas de la relación laboral (artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores [ET]), razón por la cual el legislador cooperativo declara que la relación que une a este tipo de socios con la cooperativa es societaria. El carácter societario del vínculo entre los socios trabajadores o de trabajo y la sociedad cooperativa 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. Así, los derechos y obligaciones relativas a su prestación de trabajo no vendrán fijadas por las normas laborales (legislación laboral y negociación colectiva aplicable por razón de la actividad) sino que cada sociedad cooperativa, 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.

La STS (Sala de lo Social) de 24 de junio de 2026, rec. 2968/2024, reitera que la mera condición formal de socio de una cooperativa no impide declarar una relación laboral con la empresa cliente cuando esta sea la verdadera empleadora y concurren las notas de dependencia y ajenidad. Aunque el litigio procede del sector cárnico, la doctrina es transversal y aconseja matizar las afirmaciones categóricas sobre la naturaleza societaria: debe existir una participación cooperativa real, autoorganización y asunción efectiva del riesgo, no una mera intermediación formal.

A los socios de trabajo que puedan tener las cooperativas agroalimentarias (artículo 13.4 LC) y a los socios trabajadores de las CECT, sean o no simultáneamente cedentes del goce de bienes a la cooperativa (artículo 95.2 LC), les serán de aplicación las normas establecidas en los artículos 80 a 87 de la LC para los socios trabajadores de las CTA.

1.2. Adquisición de la condición de socio trabajador y período de vinculación

Para adquirir la condición de socio trabajador en una CECT se exige realizar la aportación de capital fijada en los EESS. Esta cantidad será diferente de la que deben realizar las personas que ingresan en la cooperativa como socios cedentes (artículo 97.1 LC), de modo que los socios que ostenten la doble condición, de cedente y socio trabajador, deberán sufragar dos cuotas 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 (artículo 97.2 LC), pudiendo permanecer en la misma como socio del otro colectivo.

Para las sociedades cooperativas que no sean de trabajo asociado ni de explotación comunitaria de la tierra (v.gr. agropecuarias), los EESS podrán prever la admisión de socios de trabajo, fijando criterios que aseguren la equitativa y ponderada participación de estos socios en las obligaciones y derechos de naturaleza social y económica (artículo 13.4 LC).

En principio, el vínculo societario de los socios trabajadores será indefinido, si bien los EESS de la cooperativa pueden prever vínculos sociales de duración determinada, dentro de la duración máxima prevista en la legislación autonómica aplicable (v.gr. Andalucía 6 años [art. 91.2 LSCA] o 3 años en Comunidad Valenciana [art. 19.3 LCCV]), y siempre que el conjunto de estos socios no sea superior a la quinta parte de los socios de trabajo de carácter indefinido (artículo 13.6 LC).

La aportación obligatoria al capital social exigible a los socios trabajadores de duración determinada no podrá superar el diez por ciento de la exigida a los socios de carácter indefinido y le será reintegrada en el momento en el que cause baja, una vez transcurrido el periodo de vinculación.

La forma de acceso a la cooperativa 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 EESS 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 trabajador indefinido o temporal, en función del tipo de contrato societario suscrito con la cooperativa.

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).

La duración del periodo de prueba será la fijada en los EEES, si bien en las CTA y en las CECT 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 (artículo 81.2 LC).

Los derechos de los socios en situación de prueba son los mismos de los que gozan el resto de socios trabajadores pero con las siguientes limitaciones (artículo 81.3 LC):

- a) Podrán resolver la relación por libre decisión unilateral, facultad que también se reconoce al Consejo Rector.
- b) No podrán ser elegidos para los cargos de los órganos de la sociedad.
- c) No podrán votar, en la Asamblea General, punto alguno que les afecte personal y directamente.
- d) No estarán obligados ni facultados para hacer aportaciones al capital social ni para desembolsar la cuota de ingreso.
- e) No les alcanzará la imputación de pérdidas que se produzcan en la cooperativa durante el período de prueba, ni tendrán derecho al retorno cooperativo.

1.3. Los anticipos societarios y el retorno cooperativo

La legislación cooperativa distingue dos tipos de percepciones económicas por la participación de las 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 un 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. Los anticipos societarios 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” (artículo 80.4). Se trata de anticipos a cuenta de los excedentes que corresponda a cada socio, de modo que solo 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 EESS de la cooperativa o de los acuerdos adoptados por la asamblea general.

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 (artículo 97.3 LC).

Como se ha señalado, los anticipos societarios no son la única retribución que puede percibir un socio trabajador, sino que este 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.

Por su parte, los socios trabajadores de las CECT pueden obtener retornos cooperativos con cargo a dos tipos de excedentes (artículo 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 aplicables a 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, este tipo de socios trabajadores también reciben un tratamiento especial, del que no disfrutaban los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado, 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.

1.4. Bajas obligatorias

El régimen de bajas de las cooperativas se cimenta sobre el principio cooperativo de “puertas abiertas” (tanto de entrada como de salida de la sociedad). Básicamente, existen dos tipos de bajas: las voluntarias, que insta el socio trabajador, y las forzosas, a iniciativa de la cooperativa.

A su vez, dentro de las bajas forzosas se puede distinguir dos grandes bloques: la expulsión del socio trabajador, por motivos disciplinarios (analizadas en el apartado anterior), 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 (aplicables a toda clase de cooperativas) como de carácter laboral (exclusivas de las cooperativas de trabajo asociado). 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 (artículo 17.5 de la LC).
- (ii) La incapacidad permanente absoluta o gran invalidez del socio trabajador (84.3 LC).
- (iii) La concurrencia de causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor (artículo 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 las legislaciones 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 que 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 sociales, en los que se afirme que la responsabilidad por deudas sociales de los socios trabajadores es limitada).

La controversia que surge en estos casos es la siguiente: para poder declarar la existencia de causas económicas justificativas de las bajas obligatorias ¿es necesario que el Consejo Rector haya imputado, previamente, las pérdidas cooperativas a los socios trabajadores?

Pues bien, la respuesta de los tribunales ha sido que no.

De otro lado, en el plano cooperativo, y a diferencia de cuanto ocurre en el ámbito laboral (artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores), la baja obligatoria por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción no presenta diferencias procedimentales a la hora de articular estas extinciones para que se consideren como colectivas o individuales.

Por último, a diferencia del despido objetivo, en el caso de la baja obligatoria cooperativa los socios trabajadores afectados por la extinción contractual no tienen derecho a percibir una indemnización prevista para el despido objetivo.

> 2. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN

En el sector agroalimentario operan junto a las cooperativas las sociedades agrarias de transformación, que por su finalidad social y base mutualista se encuentran muy próximas a las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra y a las cooperativas agrarias. No en vano, la LC (artículo 93.1) permite que las SAT formen parte como socios de pleno derecho de una cooperativa agraria y la Ley 19/1995, de 4 de julio, sobre modernización de las explotaciones agrarias las califica de “explotaciones asociativas prioritarias” (artículos 5 y 6).

La SAT constituye una entidad asociativa, con personalidad jurídica propia, singular dentro del ordenamiento jurídico español. Su objeto -la producción, transformación y comercialización de productos agrarios- y su naturaleza híbrida —a medio camino entre sociedad civil y entidad de base mutualista— plantean cuestiones importantes en torno al estatuto jurídico de quienes, además de socios, aportan su trabajo personal a la entidad.

2.1. El estatuto jurídico del socio en la Sociedad Agraria de Transformación

Para ser socio de una SAT se requiere ser titular de una explotación agraria, inscrita en el Registro General de la Producción Agrícola (REGEPA), de una explotación forestal o de una explotación ganadera inscrita en el Registro General de Explotaciones Ganaderas (REGA),

bien como propietario o como arrendatario. También pueden ser socios las personas que ostenten la condición de trabajador agrícola.

El artículo 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, 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.

El socio de una SAT no es un mero inversor, sino que suele participar activamente en la actividad productiva. Esto condiciona su estatuto jurídico, especialmente cuando presta trabajo personal.

La SAT puede contar con socios que además de ceder el uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles susceptibles de explotación agraria realizan la actividad cooperativizada para satisfacer las necesidades socioeconómicas por las que se constituye la SAT, ostentan en este caso la doble condición de socios cedentes y socios de trabajo, siempre que sean personas físicas.

El vínculo jurídico que une al socio trabajador con la SAT es societario, toda vez que su trabajo, como actividad cooperativizada, constituye la aportación a la sociedad civil en la que se integra (artículo 5.1.a) RDSAT), en régimen de cotitularidad, autoorganización y codecisión, que excluyen las notas prototípicas de la relación laboral: ajenidad y dependencia. En consecuencia, los derechos y obligaciones relativos al desempeño de la actividad cooperativizada no vendrán fijados por normas laborales (legislación laboral y negociación colectiva aplicable por razón de la actividad) sino que cada SAT, en sus propias normas internas, fijará el "estatuto profesional" del socio trabajador. El artículo 1.3 del RDSAT dispone expresamente la aplicación supletoria del régimen jurídico de las sociedades civiles a las SAT, lo que conlleva que el estatuto jurídico 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 (artículo 1.2 LETA). De este modo, el marco jurídico que rige esta relación estará compuesto por la (i) legislación estatal y autonómica en materia de SAT y (ii) por la normativa interna de la SAT, es decir, los estatutos sociales y los acuerdos adoptados válidamente por los órganos sociales.

2.2. Derechos y obligaciones del socio trabajador

Los derechos del socio trabajador derivan de su condición societaria:

- a) Participación en beneficios (retornos) en función de resultados. Los resultados se reparten según la participación estatutaria, no necesariamente igualitaria (no salario fijo).
- b) Derecho de voto.
- c) Acceso a la información.
- d) Participación en la gestión (según estatutos).

Sus obligaciones incluyen:

- a) Cumplir con la aportación estatutaria (capital).
- b) Cumplimiento de acuerdos sociales.
- c) Asunción de riesgos económicos.
- d) Como trabajador realiza tareas productivas.

No se reconocen derechos típicos laborales como salario mínimo, indemnización por despido o negociación colectiva.

2.3. Régimen disciplinario y extinción del vínculo

La pérdida de la condición de socio implica la extinción de la prestación de servicios. Las causas pueden ser:

- a) baja voluntaria.
- b) exclusión por incumplimiento.
- c) disolución de la SAT
- d) transmisión de la participación.

A diferencia del Derecho laboral, no se aplica el régimen de despido, sino las reglas societarias y estatutarias.

> 3. ENCUADRAMIENTO DE LOS SOCIOS TRABAJADORES EN EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL

3.1. Socios trabajadores de las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra

Los socios trabajadores de las 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 (artículo 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).

Actualmente, el encuadramiento de los socios trabajadores de las CECT será el RG, una vez que la Ley 28/2011, de 22 de septiembre, dispuso la disolución del Régimen Especial Agrario (REA) y la integración del colectivo de trabajadores agrícolas por cuenta ajena en el Régimen General de la Seguridad Social, a través de un Sistema Especial para Trabajadores Agrarios por Cuenta Ajena (SEARG).

3.2. Socios trabajadores de las sociedades agrarias de transformación

Dada la naturaleza jurídica societaria del vínculo que une al socio trabajador con la SAT su encuadramiento puede producirse en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios (SETA) del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), o directamente en el RETA, en función del tipo de actividad desarrollada, el nivel de dedicación y de rentas y, en su caso, del número de trabajadores asalariados al servicio del titular de la explotación (Ley 18/2007). Por el contrario, los trabajadores 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.

3.3. El sistema especial de los trabajadores agrarios por cuenta propia (SETA)

3.3.1. Sujetos incluidos

Dentro del RETA existe un sistema especial (artículos 11 y 323 LGSS) que agrupa a todos los trabajadores agrarios por cuenta propia, mayores de 18 años, que cumplan las condiciones fijadas en el artículo 324 LGSS. Aquellos trabajadores autónomos agrarios que no cumplan los requisitos para acceder al sistema especial, pero sí los que determinen la inclusión en el RETA, quedarán encuadrados en este régimen especial sin particularidad alguna.

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, aun cuando ocupen trabajadores por cuenta ajena, que coticen con la modalidad de bases mensuales o, si se trata de trabajadores que cotizan por bases diarias, que el número total de jornadas reales a que se refiere el artículo 255 de la LGSS, 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).

Quedan también 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.

3.3.2. Actos de encuadramiento

El alta en el SETA presenta algunas especialidades frente a la que deben solicitar el resto de los trabajadores por cuenta propia integrados en el RETA. En primer lugar, si el trabajador ya estuviera incorporado en el RETA, la solicitud de alta en este sistema especial tendrá efectos desde el día primero del mes siguiente a aquel en que se presente la respectiva solicitud (artículo 47 bis. 1 RGA).

En segundo lugar, la validez de la solicitud de alta queda condicionada a la comprobación, por parte de la TGSS, de la concurrencia efectiva de los requisitos exigidos por el artículo 324 LGSS para la inclusión en el SETA. A efectos de acreditar dichos requisitos, los interesados, en el momento de presentar su solicitud de alta, deberán cumplimentar una declaración justificativa del cumplimiento de estos (artículos 46.5 y 47 bis. 2, RGA). Su incumplimiento, en los supuestos de solicitudes iniciales de alta, determinará la exclusión de oficio del sistema especial, con efectos desde el día en que haya tenido lugar el alta condicionada en él.

En cambio, si la ausencia de los requisitos para estar comprendido en este sistema especial es constatada por la TGSS con posterioridad al alta, la exclusión producirá efectos, conforme a lo previsto en el artículo 47 bis. 3 RGA.

En todo caso, la exclusión del SETA también podrá instarse por los propios interesados, a causa de la pérdida sobrevenida de las condiciones exigidas para quedar comprendidos en él, con los efectos señalados.

3.3.3. Tipos de cotización

A los trabajadores autónomos incluidos en el SETA se les aplican las normas de cotización al RETA (arts. 308 y siguientes), con las siguientes especialidades:

- a) Respecto de las contingencias de cobertura obligatoria, si el trabajador optase por una base de cotización hasta el 120 por ciento de la base mínima del tramo 1 de la tabla general a que se refiere la regla 1.^a del artículo 308.1.a), el tipo de cotización aplicable será del 18,75 por ciento.

Si, en cambio, el trabajador optase por una base de cotización igual o superior a la señalada en el párrafo anterior, sobre la cuantía que exceda de aquella se aplicará el tipo de cotización vigente en cada momento en este régimen especial para las contingencias comunes.

Los tipos de cotización indicados anteriormente resultarán de aplicación, asimismo, a las bases de cotización definitivas que resulten del procedimiento de regularización.

- b) Respecto de las contingencias de cobertura voluntaria, la cuota se determinará aplicando, tanto sobre la cuantía completa de la base de cotización provisional, como sobre la definitiva, los siguientes tipos de cotización:

Para la cobertura de la incapacidad temporal y de la protección por cese de actividad, se aplicarán los tipos establecidos en las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Para la cobertura de las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, se aplicarán los tipos de cotización establecidos para cada actividad económica, ocupación o situación en la tarifa de primas establecidas legalmente, sin perjuicio de lo que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado puedan establecer, en particular, respecto de la protección por incapacidad permanente y muerte y supervivencia derivadas de dichas contingencias profesionales.

- c) Las personas trabajadoras por cuenta propia acogidas a la protección por contingencias profesionales o por cese de actividad tendrán una reducción de 0,5 puntos porcentuales en la cotización por la cobertura de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes.

Cuando el trabajador por cuenta propia agrario no proteja la totalidad de las contingencias profesionales dentro del sistema de Seguridad Social, tendrá que efectuar una cotización adicional para la financiación de las prestaciones en los términos que, en su caso, puedan prever las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

3.3.4. Acción protectora

Los trabajadores agrarios por cuenta propia incluidos en el SETA sólo tienen obligación de proteger las situaciones de invalidez, muerte y supervivencia derivadas de riesgos profesionales, sin perjuicio de la posibilidad de proteger, voluntariamente, el resto de contingencias derivadas de dichos riesgos, siempre que opten por incluir la prestación por incapacidad temporal (IT) dentro de su catálogo de contingencias protegidas (artículo 47 bis. 5 RGA). Si estos trabajadores realizan otra actividad que dé lugar a su inclusión en el RETA y que conlleve la obligación de concertar la protección de las contingencias profesionales, vendrán obligados a asegurar la totalidad de este tipo de contingencias, además del subsidio por IT.

La protección de la contingencia de IT es voluntaria para los trabajadores agrarios por cuenta propia integrados en el SETA. Para los trabajadores procedentes del RETA que soliciten su inclusión en el SETA, teniendo cubierta obligatoriamente la IT con anterioridad, podrán renunciar a la misma al formalizar la inclusión, con efectos desde el día de su presentación. Si el trabajador queda excluido de este sistema especial sin haber optado por la cobertura de la IT, pero permanece de alta en el RETA por la misma o distinta actividad, deberá suscribir obligatoriamente la cobertura de dicha contingencia desde la fecha de la exclusión, salvo que tuviera derecho a ello por estar incluido, además, en otro régimen de la Seguridad Social.

3.3.4.1. La protección por cese de la actividad

Para que los trabajadores agrarios del SETA puedan acceder a la protección por cese de actividad, deben tener cubierta la totalidad de las contingencias profesionales y cumplir los requisitos establecidos con carácter general, con las precisiones y particularidades previstas en la DA 5ª RD 1541/2011, en relación con la definición y acreditación de la situación legal de cese de actividad.

Se entiende que existe cese definitivo en el ejercicio de la actividad en las situaciones siguientes: pérdidas derivadas del ejercicio de la actividad en los términos del art. 5.1.a).1º LPCATA (pérdidas en un año completo superiores al 30% de los ingresos, o superiores al 20% en dos años consecutivos y completos, sin computar a estos efectos el primer año de inicio de actividad), ejecuciones judiciales o administrativas para el cobro de deudas por el importe previsto en el art. 5.1.a) 2º LPCATA (deudas reconocidas por órganos judiciales que comporten al menos el 40% de los ingresos de la actividad del autónomo correspondientes al ejercicio económico inmediatamente anterior), declaración judicial de concurso, muerte, jubilación o incapacidad permanente del titular del negocio (donde el trabajador por cuenta propia agraria viniera realizando funciones de ayuda familiar), fuerza mayor, pérdida de la licencia administrativa, violencia de género (determinante del cese de actividad por parte de la trabajadora), o divorcio o separación matrimonial (en el supuesto de que el trabajador por cuenta propia agrario ejerciera funciones de ayuda familiar en el negocio de su ex cónyuge).

Se entiende que existe cese temporal en el ejercicio de la actividad en los casos siguientes: cambio de cultivo o de actividad ganadera por causa de fuerza mayor (durante el período necesario para el desarrollo de ciclo normal de evolución del nuevo cultivo o ganadería), daño en las explotaciones agrarias o ganaderas por causa de fuerza mayor (durante el tiempo imprescindible para su recuperación), periodo de erradicación de las enfermedades (en explotaciones ganaderas), y cese por violencia de género (de la trabajadora por cuenta propia agraria).

La pérdida de la condición de comunero de las comunidades de bienes o de socio de sociedades de cualquier naturaleza, incluidos en el sistema especial para trabajadores por cuenta propia agrarios, sólo devenga derecho a la prestación cuando se acredite que el cese de la actividad es debido a las pérdidas económicas recogidas legalmente.

Durante su percepción, la base de cotización será la correspondiente a la base reguladora de la prestación, sin que, en ningún caso, pueda ser inferior a la base mínima o base única vigente en el correspondiente régimen y de acuerdo con las circunstancias específicas concurrentes en el beneficiario. Si por la actividad desarrollada hubieran cotizado por una base inferior a la mínima ordinaria, durante la percepción de la prestación se cotizará también por una base reducida.

3.4. El Régimen Especial de Trabajadores por cuenta propia o Autónomos (RETA)

3.4.1. Los actos de encuadramiento

Es el propio trabajador autónomo quien debe solicitar su afiliación al sistema de Seguridad Social —cuando proceda— y el alta en el RETA. Las sociedades colectivas, comanditarias y cooperativas de trabajo asociado responderán subsidiariamente del cumplimiento de los actos de encuadramiento que deban realizar sus socios en relación con el RETA. El plazo para el cumplimiento de estas obligaciones subsidiarias es de 6 días naturales, contados a partir del siguiente al agotamiento del término establecido, o el superior concedido por la TGSS, para el cumplimiento de tales obligaciones por el obligado principal (artículo 40.2 RGA).

La solicitud de alta se presentará antes del inicio de la actividad, con una antelación máxima de 60 días naturales, produciendo efectos, en orden a la cotización y a la acción protectora desde el día en que concurran en la persona de que se trate las condiciones que determinan su inclusión en este régimen especial de la Seguridad Social, siempre que se trate de altas solicitadas dentro de dicho plazo y con un máximo de tres solicitudes de alta dentro del año natural (artículos 32.3, 46.1 y 2, y DT 2ª.1 RGA).

El resto de altas solicitadas dentro de cada año natural producirán efectos desde el primer día del mes natural en que la persona reúna las condiciones que determinen su inclusión en el RETA, siempre que el alta sea solicitada dentro del plazo indicado.

Las altas solicitadas fuera de plazo y las practicadas de oficio por la TGSS, producirán efectos desde el primer día del mes natural en que quede acreditado que la persona reúne las condiciones que determinen su inclusión en este régimen especial de la Seguridad Social. La TGSS comunicará a la ITSS las altas solicitadas fuera de plazo (artículo 319 y DT 20ª LGSS).

Para formalizar la afiliación y alta de los socios trabajadores, el sujeto obligado deberá aportar, además de la documentación exigida con carácter general, certificado de inscripción de la cooperativa en el registro correspondiente y copia de los estatutos en los que conste la opción de aquella entre la asimilación de tales socios a trabajadores por cuenta propia o a trabajadores por cuenta ajena a efectos de su encuadramiento en los Regímenes del sistema de la Seguridad Social (artículo 41.3 RGA).

Cualquier variación de los datos que figuren en las solicitudes de afiliación o alta deberá comunicarla el trabajador autónomo, ante la misma Dirección Provincial o Administración de la TGSS que hubiese tramitado aquéllas, dentro del plazo de los 3 días naturales siguientes a aquel en que la variación se produzca.

La solicitud de baja en el RETA debe presentarse dentro del plazo de los 3 días naturales siguientes a aquel en que el trabajador autónomo cese en la actividad que haya determinado su inclusión en este régimen especial (artículo 32.3.2º RGA), produciendo efectos desde el día en que el trabajador autónomo haya cesado en su actividad, siempre que se solicite dentro del plazo indicado y con un máximo de tres solicitudes de baja dentro del año natural (artículo 46.4 RGA).

El resto de las bajas que, en su caso, se produzcan dentro de cada año natural, surtirán efectos al vencimiento del último día del mes natural en que el trabajador autónomo hubiese cesado en la actividad, siempre que se hayan solicitado dentro del plazo señalado.

Si el trabajador autónomo no solicita la baja pese a haber dejado de reunir los requisitos determinantes de su inclusión en el RETA, dicha solicitud se presenta extemporáneamente o se realiza de oficio por la TGSS, el alta así mantenida surtirá efectos en cuanto a la obligación de cotizar pero el trabajador por cuenta propia no será considerado en situación de alta en cuanto al derecho a las prestaciones durante el tiempo de demora en cursar la baja en este régimen especial (artículos 35.2.4 y 46.4 RGA).

En todo caso, la TGSS comunicará a la ITSS las altas solicitadas fuera de plazo.

3.4.2. Cotización y recaudación

El propio trabajador autónomo es el obligado a efectuar el ingreso de las cuotas de Seguridad Social en la TGSS, asumiendo las sociedades colectivas, comanditarias y, en su caso, las cooperativas de trabajo asociado una responsabilidad subsidiaria respecto del cumplimiento, por parte de sus socios y socios trabajadores, de la obligación de cotizar e ingresar las cuotas de Seguridad Social.

A partir del 1 de enero de 2023, la base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora de este régimen especial de la Seguridad Social se determinará, durante cada año natural, conforme a las siguientes reglas:

1ª Las personas encuadradas en el RETA deberán elegir la base de cotización mensual -provisional- en función de su previsión del promedio mensual de sus rendimientos netos anuales, dentro de la tabla general de bases fijada en la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado.

El promedio mensual es el resultado de multiplicar por 30 el importe obtenido de dividir la cuantía de los rendimientos netos anuales obtenidos entre el número de días naturales de alta del socio trabajador en el año. Los rendimientos netos se calcularán deduciendo de la totalidad de los ingresos derivados de las actividades profesionales, económicas y rendimientos obtenidos por el autónomo, todos los gastos producidos en el ejercicio de la actividad y necesarios para la obtención de ingresos del autónomo más una deducción por gastos genéricos del 3% -autónomo societario- o 7% para el resto de autónomos, incluidos los socios trabajadores.

Tabla reducida			
Tramo de rendimientos netos 2026. Euros/mes		Base mínima. Euros/mes	Base máxima. Euros/mes
Tramo 1	<=670	653,59	718, 94
Tramo 2	> 670 y <=900	718,95	900
Tramo 3	> 900 y <=1.166,70	849,67	1.166,70

Tabla general			
Tramo de rendimientos netos 2026. Euros/mes		Base mínima. Euros/mes	Base máxima. Euros/mes
Tramo 1	>= 1.166,70 y <=1.300	950,98	1.300
Tramo 2	> 1.300 y <= 1.500	960,78	1.500
Tramo 3	> 1.500 y <= 1.700	960,78	1.700
Tramo 4	> 1.700 y <= 1.850	1.143,79	1.850
Tramo 5	> 1.850 y <= 2.030	1.209,15	2.030
Tramo 6	> 2.030 y <= 2.330	1.274,51	2.330
Tramo 7	> 2.330 y <= 2.760	1.356,21	2.760
Tramo 8	> 2.760 y <= 3.190	1.437,91	3.190
Tramo 9	> 3.190 y <= 3.620	1.519,61	3.620
Tramo 10	> 3.620 y <= 4.050	1.601,31	4.050
Tramo 11	> 4.050 y <= 6.000	1.732,03	5.101,20
Tramo 12	> 6.000	1.928,10	5.101,20

2ª Cuando prevean que este promedio de sus rendimientos netos anuales pueda ser inferior al previsto para la base mínima del tramo 1, entonces, deberán elegir una base de cotización mensual inferior a aquella.

3ª Las personas cotizantes al RETA deberán cambiar su base de cotización, a fin de ajustar su cotización anual a las previsiones que vayan teniendo de sus rendimientos netos anuales, pudiendo optar a tal efecto por cualquiera de las bases de cotización comprendidas en las tablas a que se refieren las reglas 1.ª y 2.ª

Las bases de cotización elegidas dentro de cada año conforme a lo indicado en las reglas anteriores tendrán carácter provisional, hasta que se proceda a su regularización. Al final del ejercicio fiscal y una vez conocidos los rendimientos netos anuales, se regularizarán las cotizaciones, devolviéndose o reclamándose cuotas en caso de que el tramo de rendimientos netos definitivos esté por debajo o por encima del indicado por las previsiones durante el año.

No obstante, el trabajador autónomo y los trabajadores por cuenta propia incluidos en el grupo primero de cotización del REM, pueden modificar su base de cotización hasta seis veces al año, mediante solicitud dirigida a la TGSS (artículo 43 bis RGCL):

- si la solicitud se formula entre el 1 de enero y el último día natural del mes de febrero, la elección surtirá efecto el 1 de marzo.
- si la solicitud se formula entre el 1 de marzo y el 30 de abril, la elección surtirá efecto el 1 de mayo.
- si la solicitud se formula entre el 1 de mayo y el 30 de junio, la elección surtirá efecto el 1 de julio.

- d) si la solicitud se formula entre el 1 de julio y el 31 de agosto, la elección surtirá efecto el 1 de septiembre.
- e) si la solicitud se formula entre el 1 de septiembre y el 31 de octubre, la elección surtirá efecto el 1 de noviembre.
- f) si la solicitud se formula entre el 1 de noviembre y el 31 de diciembre, la elección surtirá efecto el 1 de enero del año siguiente.

3.4.3. Acción protectora

En relación con las contingencias protegidas, en el RETA tiene la consideración de accidente de trabajo "el ocurrido como consecuencia directa e inmediata del trabajo que realiza por su propia cuenta y que determina su inclusión en el campo de aplicación de este régimen especial". También tiene la consideración de accidente laboral, el que sufra el trabajador autónomo al ir o al volver del lugar de prestación de la actividad económica o profesional (accidente "in itinere"). A estos efectos, se entenderá como lugar de la prestación el establecimiento donde el trabajador autónomo ejerza habitualmente su actividad, siempre que no coincida con su domicilio y se corresponda con el local, nave u oficina declarado como afecto a la actividad económica a efectos fiscales (artículo 316.2 LGSS).

No es de aplicación en este régimen especial la presunción establecida para el RG de que son constitutivas de accidente de trabajo las lesiones que sufra el trabajador en el lugar y tiempo de trabajo (artículo 156.3 LGSS). Es más, para los TRADE se prevé una presunción en sentido contrario: "salvo prueba en contrario, se presume que el accidente no tiene relación con el trabajo cuando ocurra fuera del desarrollo de la actividad profesional de que se trate" (artículo 26.3 LETA). Asimismo, el trabajador por cuenta propia no tiene derecho al recargo de prestaciones económicas por falta de medidas de seguridad y salud en el trabajo (artículo 4.4 RD 1273/2003).

Se entiende por enfermedad profesional la contraída a consecuencia del trabajo ejecutado por cuenta propia, que esté provocada por la acción de los elementos y sustancias y en las actividades que se especifican en la lista de enfermedades profesionales con las relaciones de las principales actividades capaces de producirlas, anexa al Real Decreto 1299/2006, de 10 de noviembre, por el que se aprueba el cuadro de enfermedades profesionales en el sistema de la Seguridad Social y se establecen criterios para su notificación y registro (art. 316.2 LGSS). La lista de actividades contenida en dicha norma es abierta, por lo que deben entenderse incluidas aquellas otras profesiones que sin figurar en la lista, presenten análogos requerimientos a otras que sí están incluidas (STS 15-5-15; rec. 1643/2.014).

La protección de las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales en el RETA es obligatoria y debe llevarse a cabo con la misma entidad, gestora o colaboradora, con la que se haya formalizado la cobertura de la incapacidad temporal (artículos 316.1 LGSS; arts. 47.4.1ª RGA y 2.1 y 85.2 RMATEP).

Los socios de cooperativas de trabajo asociado incluidos en el RETA podrán gestionar la protección de las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales en régimen de colaboración con la Seguridad Social, siempre que las cooperativas dispongan de un sistema intercooperativo de prestaciones sociales complementario al sistema público que cubra estas contingencias y cuenten con la autorización de la Seguridad Social para colaborar en la gestión del subsidio por IT.

La acción protectora del RETA comprende las siguientes prestaciones (artículos 26.1 y 2 LETA; 314 y 42 LGSS):

- > Asistencia sanitaria en los casos de nacimiento y cuidado del menor, enfermedad común o profesional y accidentes, sean o no de trabajo.
- > Prestaciones económicas en las siguientes situaciones: IT, cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, nacimiento y cuidado del menor, riesgo durante el embarazo y durante la lactancia natural, corresponsabilidad en el cuidado del lactante, incapacidad permanente, jubilación, muerte y supervivencia y prestación por cese en la actividad.
- > Servicios sociales. Comprenderán las prestaciones de reeducación, rehabilitación de personas con discapacidad, asistencia a la tercera edad y de recuperación profesional.

Salvo en lo relativo a la prestación por cese en la actividad, los trabajadores incluidos en el RETA tienen derecho a las mismas prestaciones que los trabajadores comprendidos en el RG, con las particularidades que seguidamente se expondrán (artículo 314 y 318 LGSS; artículos 4.3.4 y 26.1 y 2 LETA).

Más información sobre el catálogo de prestaciones que integran la acción protectora del RETA en el siguiente enlace: <https://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/Trabajadores/PrestacionesPensionesTrabajadores>

Para el reconocimiento de cualquiera de las prestaciones que conforman la acción protectora del RETA, además de cumplir los requisitos específicos de cada una de ellas es imprescindible que los trabajadores por cuenta propia estén afiliados y en alta o en situación asimilada en este régimen especial de la Seguridad Social, tengan cubierto el período mínimo de cotización exigido para cada prestación y se encuentren al corriente en el pago de cuotas en la fecha en la que acontezca el hecho causante de aquellas (STS 19-02-13; rec. 464/2012), aunque la correspondiente prestación sea reconocida como consecuencia del cómputo recíproco de las cotizaciones realizadas en un régimen de trabajadores por cuenta ajena (artículo 47 LGSS y artículo 5 RD 1273/2003).

Si el trabajador autónomo no está al corriente en el pago de las cuotas, pero tiene cubierto el período mínimo de cotización exigido para tener derecho a la prestación correspondiente, la entidad gestora invitará al interesado para que, en el plazo improrrogable de 30 días naturales a partir de dicha invitación, ingrese las cuotas debidas (arts. 5 RD 1273/2003 y 28.2 D. 2530/1970). En cambio, la falta de cotización mínima (período de carencia) no admite subsanación con posterioridad al hecho causante de la prestación, salvo que el beneficiario tenga reconocido un aplazamiento para el pago de las cuotas (SSTS 7-03-19, rec. 2796/2017 y 17-07-18, rec. núm. 736/2017).

Cuando el solicitante atienda a la "invitación" e ingrese las cuotas adeudadas dentro del plazo concedido para ello, se le considerará al corriente en las mismas respecto de la prestación solicitada, con independencia de que adeude cuotas en otro régimen de la Seguridad Social y de que la TGSS haya aplicado el pago a la deuda que mantenga en ese otro régimen (STS 2-11-13; rec. 2514/2012 y de 11-3-13; rec. 1756/2012).

En estos casos, los efectos de la prestación se retrotraen a la fecha del hecho causante. En cambio, si el trabajador autónomo realiza el ingreso fuera del plazo de "invitación", se le reconocerá la prestación reducida en un 20% cuando lo solicitado sea una prestación

económica de pago único o un subsidio (artículo 28.2 D. 2530/1970; artículos 5 y 12 RD 1273/2003); y con efectos a partir del día primero del mes siguiente a aquel en que tuvo lugar el ingreso de las cuotas adeudadas, cuando se trate de pensiones (artículo 47 LGSS, y artículo 28.2 D. 2530/1970).

En todo caso, las cotizaciones correspondientes al mes del hecho causante de la pensión y las de los dos meses previos a aquél, cuyo ingreso aún no conste como tal en los sistemas de información de la Seguridad Social, se presumirán ingresadas sin necesidad de que el interesado lo tenga que acreditar documentalmente, siempre que pruebe que reúne el periodo mínimo de cotización exigido sin computar los tres meses referidos. En estos supuestos, la entidad gestora revisará, con periodicidad anual, todas las pensiones reconocidas durante el ejercicio inmediato anterior bajo la presunción de situación de estar al corriente para verificar el ingreso puntual y efectivo de esas cotizaciones. En caso contrario, se procederá inmediatamente a la suspensión del pago de la pensión, aplicándose las mensualidades retenidas a la amortización de las cuotas adeudadas hasta su total extinción, rehabilitándose el pago de la pensión a partir de ese momento (artículo 47.3 LGSS).

En cambio, el requisito de encontrarse al corriente en el pago de las cotizaciones se considera cumplido cuando el trabajador autónomo, en el momento de producirse el hecho causante de la prestación solicitada, tenga concedido el aplazamiento de pago de las cuotas debidas por resolución firme de la TGSS (STS 15-6-04; rec. 4708/2003), sin que sea suficiente para cumplir el citado requisito la solicitud del aplazamiento formulada con posterioridad a la fecha del hecho causante de la prestación (STS 12-02-14; rec. 623/2013).

Producirá el mismo efecto el pago voluntario de las cuotas adeudadas aunque no exista invitación al pago, siempre que el interesado indique, expresamente, que el pago se atribuya a la deuda en el RETA y para dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 28.2 D.2530/1970 (STS 18-02-14; rec. 1099/2013).

Si el interesado incumple los plazos o condiciones del aplazamiento de pago concedido, perderá la consideración de hallarse al corriente en el pago y, en consecuencia, se procederá a la suspensión inmediata de la prestación reconocida que estuviere percibiendo, la cual solamente podrá ser rehabilitada una vez que haya saldado, en su totalidad, la deuda con la Seguridad Social, pero no podrá decretarse la pérdida de la prestación con efectos retroactivos a la fecha en que se reconoció (STS 4-10-12; rec. 4073/2011). A tal fin, de conformidad con lo establecido en el artículo 40.1.b) de esta Ley, la Entidad Gestora de la prestación podrá deducir de cada mensualidad devengada por el interesado la correspondiente cuota adeudada (artículo 47.2 LGSS).

Por otro lado, también se considerará al trabajador autónomo al corriente en el pago si la obligación de pago de las cuotas adeudadas ha prescrito antes de la fecha del hecho causante de la prestación, aunque éstas no servirán para completar el período de carencia exigido para causar derecho a la prestación solicitada (STS 15-11-06; rec. 4264/2005); por contra, la prescripción sobrevenida tras acontecer el hecho causante —incluso cuando se produzca antes de la solicitud de la prestación— no comportará el cumplimiento del requisito de estar al corriente de pago (STS 25-9-03; rec. 4778/2002). En cualquier caso, la prescripción de las cuotas debidas no exime a la entidad gestora de la obligación de formular la invitación al pago de las mismas y, en su caso, del posterior reconocimiento de la prestación (STS 7-3-12; rec. 1967/2011).

3.4.3.1. Protección por cese de la actividad

Están protegidos por esta prestación todos los trabajadores autónomos encuadrados en el RETA y que “pudiendo y queriendo ejercer una actividad económica o profesional a título lucrativo”, hubieran cesado totalmente en la actividad, de manera temporal o definitiva, por alguna de las causas legalmente establecidas (artículo 327 LGSS).

Es voluntaria la protección de esta contingencia para los trabajadores por cuenta propia menores de 30 años de edad y para los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado que hayan optado por su encuadramiento en el RETA. Tampoco resulta obligatoria la protección del cese de actividad si la cooperativa dispone de un sistema intercooperativo de prestaciones sociales complementario al sistema público que establezca un nivel de cobertura, en lo que respecta a la situación de cese de actividad, al menos equivalente al establecido para los trabajadores encuadrados en el RETA.

La protección por cese de actividad comprende las siguientes prestaciones (artículo 329 LGSS):

1. Un subsidio equivalente al 70% de la base reguladora del solicitante, siendo ésta el promedio de las bases por las que haya cotizado durante los 12 meses consecutivos inmediatamente anteriores a la situación legal de cese en la actividad, computando a tal efecto el mes completo en el que se produzca tal situación (artículo 13 RD 1541/2011).

La cuantía así obtenida no será, en todos los casos, la prestación económica que percibirá el trabajador autónomo, pues ésta se encuentra constreñida por unos límites máximos y mínimos fijados legalmente. Así, el importe máximo que puede obtenerse es el 175% del IPREM vigente en el momento del nacimiento del derecho e incrementado en una sexta parte, si el trabajador autónomo no tiene ningún hijo a su cargo; el 200% de dicho indicador, si el solicitante tiene un hijo a su cargo, o el 225% del IPREM si tiene dos o más hijos a su cargo.

Por contra, como garantía de percepción mínima, se fija un importe equivalente al 80% del IPREM para el trabajador autónomo que no tenga hijos a su cargo, y del 107% para el que sí los tenga. La cuantía mínima no resultará aplicable a los colectivos que, autorizados por la orden anual de cotización, hayan elegido una base de cotización inferior a la base mínima ordinaria.

A estos efectos, se entiende por hijo a cargo los hijos menores de 26 años o mayores incapacitados, en grado igual o superior al 33%, que convivan con el solicitante de la prestación y carezcan de rentas de cualquier naturaleza iguales o superiores al SMI, excluidas las pagas extraordinarias. No se exige la convivencia con el hijo cuando el solicitante declare que tiene obligación de prestar alimentos, en virtud de convenio o resolución judicial, o que lo sostiene económicamente.

Por otro lado, se presumirá la carencia de rentas cuando los hijos no realicen trabajos por cuenta propia o ajena o, realizándolos, no obtengan retribuciones superiores al importe indicado.

El pago del subsidio se realiza por mensualidades de 30 días o por los días que correspondan dentro del mes inmediato siguiente al de su devengo. El derecho al percibo de cada mensualidad caduca al año de su respectivo vencimiento (artículo 20.1 RD 1541/2011).

2. El abono de las cuotas de Seguridad Social con cargo al órgano gestor (mutua colaboradora o entidad gestora de la Seguridad Social) de la prestación durante el tiempo de percepción de la prestación económica. Si la solicitud de ésta se realiza fuera del plazo fijado para ello, el órgano gestor se hará cargo de la cotización a partir del primer día del mes siguiente a haberse presentado aquélla.

En el supuesto de que la situación de cese de la actividad venga determinada por violencia contra la mujer y la duración de la protección sea superior a 6 meses, la cotización se iniciará a partir del séptimo mes, sin perjuicio de que los 6 primeros sean considerados como de ocupación cotizada a efectos de las prestaciones, conforme a lo dispuesto en el art. 21.5 LOMPICVG.

A estos efectos, la base de cotización se corresponde con la base reguladora del subsidio por cese de actividad, sin que en ningún caso pueda ser inferior a la base mínima prevista en el RETA y de acuerdo con las circunstancias específicas concurrentes en el beneficiario (artículo 14 RD 1541/2011).

Para aquellos trabajadores autónomos que durante el ejercicio de su actividad vinieran cotizando por una base inferior a la mínima ordinaria, el órgano gestor cotizará por la base mínima durante la percepción de la prestación económica por cese de actividad (artículo 14.2 RD 1541/2011).

3. El abono de la cotización a la Seguridad Social por todas las contingencias, a partir del 61º día de baja médica por parte de la mutua colaboradora, la entidad gestora o el SEPE con cargo a las cuotas por cese de actividad, de conformidad con lo previsto en el artículo 308.2 LGSS.

Para tener derecho a la protección por cese de actividad, el trabajador autónomo ha de reunir los siguientes requisitos (artículo 330 LGSS y artículo 2 RD 1541/2011):

- e) Estar afiliado, en alta en el RETA y tener protegida esta contingencia en el momento en que se produzca el cese de actividad.
- f) Solicitar la baja en el RETA como consecuencia del cese de actividad.
- g) Tener cubierto un período de cotización efectivo por esta contingencia de, como mínimo, 12 meses ininterrumpidos e inmediatamente anteriores a la situación legal de cese, incluido el mes en el que se produzca el hecho causante de la prestación. A tal efecto, sólo computan las cotizaciones que no se hubieran tenido en cuenta con anterioridad para el reconocimiento de otra prestación de la misma naturaleza.
- h) Encontrarse en situación legal de cese de actividad.
- i) Acreditar disponibilidad activa para la reincorporación al mercado de trabajo, mediante la suscripción del compromiso de actividad, y participar en actividades formativas, de orientación profesional y de promoción de la actividad emprendedora a las que sea convocado por el servicio público de empleo competente (artículo 299 LGSS). El incumplimiento de esta obligación constituye una infracción administrativa grave (artículo 25.4, b) LISOS), sancionable con la pérdida de uno a tres meses de la prestación económica o con su extinción, en función del número de incumplimientos cometidos (artículo 47, b) LISOS).
- j) No haber cumplido la edad ordinaria exigida para causar derecho a la pensión contributiva de jubilación, salvo que el trabajador autónomo no tenga acreditado el período mínimo de cotización exigido para acceder a dicha pensión.
- k) Hallarse al corriente en el pago de las cuotas a la Seguridad Social, con los matices expuestos al tratar el mecanismo de invitación al pago. Dicha invitación solo procede, y las cuotas abonadas con posterioridad al hecho causante solo sirven, cuando el trabajador autónomo cuente, en esa fecha, con la carencia necesaria, cuando el trabajador autónomo cuente, en la fecha del hecho causante, con la carencia necesaria (STS 13-2-18; rec. 844/2.016).

El hecho causante de la prestación se entenderá producido el último día del mes en que tenga lugar la situación legal de cese, definitivo o temporal, de la actividad, originada por alguna de las siguientes causas (artículos 331 LGSS y 3,6 y 7 RD 1541/2011):

- > Por causas económicas, técnicas, productivas u organizativas que hagan inviable la continuidad de la actividad económica o profesional del trabajador autónomo. Se exige, en su caso, el cierre del establecimiento abierto al público. La existencia de estas causas se acreditará mediante una declaración jurada del trabajador autónomo a la que acompañará, en función del motivo que origine el cese de su actividad, los documentos contables, fiscales, profesionales, administrativos o judiciales, en los que deberá constar la fecha en la que se hayan producido.

Sin embargo, se presume que concurren estas causas cuando se den alguna de las siguientes situaciones:

- e) Existencia de pérdidas en un año completo superiores al 30 % de los ingresos, o superiores al 20% en dos años consecutivos y completos, sin computar a estos efectos el primer año de inicio de actividad. Los períodos a tener en cuenta serán los inmediatamente anteriores al cese en la actividad, entendiendo su cómputo desde la concurrencia de la causa del cese (art. 3.b) RD 1541/2011). A estos efectos, el subsidio de IT no es un concepto computable a la hora de determinar el nivel de pérdidas en la actividad profesional (STS 14-3-18; rec. 3.297/2.016).

En caso de alegarse motivos económicos se podrá acompañar declaraciones fiscales (IRPF, IVA, etc.) o certificado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria o autoridad competente en el que conste los ingresos percibidos (art. 4.1 RD 1541/2011).

- f) Cuando existan ejecuciones judiciales o administrativas dirigidas al cobro de deudas reconocidas judicialmente que comporten, al menos, el 40% de los ingresos correspondientes al ejercicio económico inmediatamente anterior (art. 3.c) RD 1541/2011).

Las resoluciones que se dicten al efecto, contemplando la concurrencia de la causa del cese, servirán para acreditar la situación (art. 4.2 RD 1541/2011).

- g) La declaración judicial de concurso que impida continuar con la actividad. A estos efectos se aportará el auto por el que se acuerde el cierre de los locales, establecimientos o explotaciones así como el cese de la actividad (art. 4.3 RD 1541/2011).

Cuando se trate de un profesional por cuenta propia colegiado, además de justificar la concurrencia de la causa económica, técnica, productiva u organizativa, acreditará la situación de cese mediante certificado emitido por el colegio profesional correspondiente en el que conste la baja o el pase a la situación de no ejerciente, en ambos casos con la fecha de efectos, todo lo cual se añadirá a la documentación exigida con carácter general (art.4.5 RD 1541/2011).

En el caso de cese de actividad por muerte del empresario titular del negocio, el trabajador autónomo que venga realizando funciones de ayuda familiar en el negocio deberá presentar, junto a la declaración jurada, certificado del Registro Civil que acredite el fallecimiento (art. 4.6 RD 1541/2011). Si la causa determinante del cese es el fallecimiento del titular del negocio, a la declaración jurada deberá acompañarse el certificado de defunción. Si es por jubilación o incapacidad permanente, el ente gestor de la prestación deberá solicitar del INSS, cuando sea necesario para el reconocimiento de la prestación, información referente a la causa alegada.

- > Fuerza mayor determinante del cese temporal o definitivo de la actividad. Por tal se entiende, a estos efectos, “una fuerza superior a todo control y previsión, ajena al trabajador autónomo o empresario y que quede fuera de su esfera de control, debida a acontecimientos de carácter extraordinario que no haya podido preverse o que, previstos, no se hubieran podido evitar” (art. 3 d) RD 1541/2011). Esta causa se acredita mediante declaración expedida por los órganos gestores del lugar donde se ubique el negocio o la industria afectada, a la que se acompañará declaración jurada del solicitante y la documentación que detalla el art. 5 RD 1541/2011.
- > Pérdida de la licencia administrativa necesaria para el ejercicio de la actividad económica o profesional que no venga motivada por incumplimientos contractuales o por la comisión de infracciones, faltas administrativas o delitos imputables al trabajador autónomo u otros incumplimientos tendentes a la pérdida voluntaria de la licencia. Este motivo se acredita mediante la resolución correspondiente en la que conste el motivo y la fecha de efectos de la extinción (art. 6 RD 1541/2011).
- > Cese temporal o definitivo de la actividad motivado por la existencia de violencia de género contra la trabajadora autónoma (art. 7 RD 1541/2011). Esta situación se acredita por declaración escrita de la solicitante a la que se adjuntará alguno de los siguientes documentos: auto de incoación de diligencias previas, auto acordando la adopción de las medidas cautelares de protección, o la prisión provisional del detenido, auto de apertura del juicio oral, la orden de protección o informe de acusación del ministerio fiscal o sentencia condenatoria.

Si se trata de una trabajadora económicamente dependiente, la declaración de la solicitante podrá ser sustituida por la comunicación escrita del cliente principal en la que conste la fecha del cese temporal o definitivo de la actividad.

- > El cese en las funciones de ayuda familiar en el negocio de su ex cónyuge como consecuencia del divorcio o separación matrimonial judicial del trabajador autónomo. Esta causa se acredita con la resolución judicial o acuerdo correspondiente, y con la documentación que constate la pérdida del ejercicio de las funciones de ayuda familiar directa en el negocio que venía realizándose con anterioridad a la ruptura matrimonial.
En este caso, como excepción a la regla general, el hecho causante ha de producirse en el plazo de seis meses inmediatamente siguientes a la resolución judicial o acuerdo que establezca el divorcio o separación (art. 3 e) RD1541/2011).

Se excluyen de la consideración de cese de actividad a efectos del devengo de esta prestación, el cese o la interrupción voluntaria de la actividad realizada por el trabajador autónomo.

Además de las anteriores, existen situaciones específicas de cese de actividad para los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado que hayan optado por su encuadramiento en el RETA y tengan concertada la protección de los riesgos profesionales.

Se considerarán en situación legal de cese de actividad, a los socios trabajadores de cooperativas de trabajo asociado que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos (art. 10.2 RD 1541/2011):

- > Cese temporal o definitivo en la prestación de trabajo y en la actividad de la cooperativa, que conlleve la pérdida de los derechos económicos derivados de la misma, y sea debido a alguna de las siguientes causas:
 - Expulsión improcedente, que se acreditará por la notificación del acuerdo adoptado por el consejo rector u órgano de administración correspondiente, indicando la fecha

de efectos y, en todo caso, por el acta de conciliación o resolución judicial definitiva que declare su improcedencia.

- Concurrencia de causas económicas, técnicas, productivas u organizativas o por fuerza mayor en los mismos términos expuestos para el resto de trabajadores autónomos, sin que sea necesario el cierre del establecimiento abierto al público, en caso de que no cesen la totalidad de los socios trabajadores.

Su acreditación se realizará por la aportación de la cooperativa de los documentos de carácter contable, profesional, fiscal, administrativo o judicial que justifiquen el motivo alegado y por certificación literal del acuerdo de la asamblea general del cese definitivo o temporal de la prestación de trabajo y de la actividad de los socios trabajadores. Si el cese es por fuerza mayor, deberá presentarse declaración expedida por los órganos gestores del lugar donde se ubique el negocio o la industria afectada por el acontecimiento causante de la fuerza mayor en la que se hará constar su fecha de producción.

Si el cese comporta el cierre del establecimiento abierto al público, deberá acreditarse el mismo conforme a lo previsto en el art. 4.7 RD 1541/2011, y cuando la cooperativa tuviera trabajadores por cuenta ajena, el cese definitivo de actividad deberá ir acompañado del cumplimiento de las garantías, obligaciones y procedimientos previstos en la legislación laboral, que se acreditará mediante declaración jurada (art. 4.2 RD.1541/2011).

- Finalización del período del vínculo societario de duración determinada, acreditada mediante certificación del consejo rector u órgano administrativo correspondiente en la que conste la baja y la fecha de efectos.
 - Por violencia de género, acreditada mediante declaración escrita de la solicitante de haber cesado temporal o definitivamente su prestación de trabajo, indicando la fecha de su producción, a la que se adjuntará la orden de protección o, en su defecto, informe del Ministerio Fiscal indicando la existencia de indicios sobre dicha condición.
 - Por pérdida de licencia administrativa de la cooperativa, acreditada mediante resolución de la extinción de la misma.
- > Cese durante el período de prueba de los aspirantes a socios por decisión unilateral del consejo rector u órgano de administración correspondiente de la cooperativa. Esta causa se acreditará por el acuerdo de no admisión del aspirante adoptado por este órgano correspondiente.

No se considerará en situación legal de cese de actividad a los socios trabajadores que tras cesar definitivamente en la prestación de servicios y la correspondiente actividad, y percibir la prestación por cese de actividad, vuelvan a ingresar en la misma cooperativa de trabajo asociado en el plazo de un año desde el momento de la extinción de la prestación, debiendo el socio trabajador reintegrar la prestación percibida.

La duración de la prestación está en función del tiempo de ocupación cotizada por el trabajador autónomo dentro de los 48 meses anteriores a la situación legal de cese de actividad, de los que al menos 12 meses sean continuados e inmediatamente anteriores a dicha situación (arts. 338 LGSS y art. 12 RD 1541/2011). A estos efectos, no cabe el cómputo recíproco entre las cotizaciones por cese de actividad y las cotizaciones por desempleo.

Período de cotización (en meses)	Período de protección (en meses)
De 12 a 17	4
De 18 a 23	6
De 24 a 29	8
De 30 a 35	10
De 36 a 42	12
De 43 a 47	16
De 48 en adelante	24

La duración de la prestación se reconocerá en meses y se consumirá por meses, salvo que concurran circunstancias de descuento, reducción o reanudación de la prestación en cuyo caso, tanto su consumo como la cotización a la Seguridad Social podrán efectuarse por días, considerando, a esos efectos, que cada mes está integrado por 30 días. No obstante, si la reanudación se debe al cese de una actividad por cuenta propia, el consumo de la duración y la cotización se hará por meses.

En primer lugar, la percepción de la prestación por cese de actividad es incompatible con el trabajo por cuenta propia, aunque su realización no implique la inclusión obligatoria en el RETA, así como con el trabajo por cuenta ajena, salvo los trabajos agrarios por cuenta propia sin finalidad comercial, es decir, los que se realizan en huertos familiares para autoconsumo o los dirigidos al mantenimiento de las condiciones agrarias y medioambientales previstos en la normativa de la UE para las tierras agrarias (art. 342 LGSS).

En segundo lugar, también resulta incompatible con la obtención de pensiones o prestaciones dinerarias del sistema de la Seguridad Social, salvo que éstas hubieran sido compatibles con el trabajo que originó la prestación por cese de actividad, así como con las ayudas o medidas de fomento de cese de actividad que se establezcan en la normativa sectorial para diferentes colectivos (v.gr. ayudas por paralización de la flota en el ámbito de los trabajadores del mar).

A. Cese de actividad parcial

- > Cese parcial con trabajadores (art. 331.1.a LGSS): Reducción de jornada o suspensión del contrato del 60 % de la plantilla. Además, durante dos trimestres consecutivos, el nivel de ingresos ordinarios tiene que haber caído un 75% respecto al mismo periodo del año anterior y los ingresos mensuales del autónomo no podrían alcanzar durante ese periodo el Salario Mínimo Interprofesional. Y no se computarán las deudas que mantenga por incumplimiento de sus obligaciones con la Seguridad Social o con la Administración tributaria.
- > Cese parcial sin trabajadores: Tendrá que haber tenido deudas con acreedores que no sean públicos -ni Seguridad Social, ni Hacienda...- y que, además, éstas le hayan supuesto una reducción del nivel de ingresos o ventas del 75% respecto al año anterior.
- > Cese temporal parcial por fuerza mayor (art. 331.1.b LGSS): Se requiere una declaración de emergencia, una reducción de los ingresos del 75 % y que estos no superen el SMI.

Para todos estos supuestos se establece una prestación que será el 50 % de la base reguladora y no será necesario el cierre del establecimiento ni causar baja en el RETA.

B. Mecanismo RED

Se adapta a los autónomos la protección que proporciona a los asalariados el mecanismo RED. Para ello debe darse alguna de estas dos circunstancias:

- > Mecanismo RED cíclico (disp. adic. 48ª LGSS): Aprobado por Consejo de Ministros ante una coyuntura macroeconómica general desfavorable. Los requisitos son que haya una caída de los ingresos del 50 % (con trabajadores) o del 75 % (sin trabajadores) y que estos ingresos no superen el SMI; todo ello debe afectar al 75 % de la plantilla. Se debe presentar también un plan de recualificación y un proyecto de inversión. La prestación que se reciba es del 50 % de la base reguladora y el pago del 50 % de la cotización.
- > Mecanismo RED sectorial (disp. adic. 49ª LGSS): Aprobado por Consejo de Ministros cuando en uno o varios sectores de actividad se aprecien cambios permanentes que generen necesidades de recualificación o de procesos de transición profesional. Para acogerse a ello, se requiere que haya una caída de los ingresos del 75% y que estos ingresos no superen el SMI y ello afecte al 75 % de la plantilla. La prestación que se recibe es equivalente al 70 % de la base reguladora durante un año y no se consume la prestación por cese de actividad. Se pagará solo el 50 % de la cotización.

3.5. Sistema especial para los trabajadores por cuenta ajena agrarios (SEARG)

3.5.1. Sujetos incluidos

La Ley 28/2011 integró en el RG de la Seguridad Social a quienes, a 1 de enero de 2012, se hallaban incluidos en el REA, así como a "los trabajadores por cuenta ajena que, en lo sucesivo, realicen labores agrarias, sean propiamente agrícolas, forestales o pecuarias o sean complementarias o auxiliares de las mismas en explotaciones agrarias, así como los empresarios a los que presten sus servicios". Conforme al artículo 252.1 de la LGSS, deben quedar incluidos en el SEARG los trabajadores por cuenta ajena y los socios de trabajo de las cooperativas agrarias que realicen labores agrarias, complementarias o auxiliares en explotaciones agrarias para las que presten sus servicios los trabajadores por cuenta ajena y los socios de trabajo que "realicen labores agrarias, sean propiamente agrícolas, forestales o pecuarias o sean complementarias o auxiliares de las mismas, en explotaciones agrarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan", desarrollo que todavía no se ha producido.

A estos efectos se considera como actividad agraria la venta directa por parte del agricultor de la producción propia sin transformación, cuando dicha venta se lleve a cabo dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes (artículo 2.1 de la Ley 19/1995), pero no tendrán la consideración de labores agrarias las operaciones de manipulado, empaquetado, envasado y comercialización del plátano.

También deben quedar incluidos en el SEARG los trabajadores y socios de trabajo de las cooperativas agroalimentarias que presten servicios en los términos legalmente establecidos que el 1 de enero de 2012 figurasen incluidos en el Régimen Especial Agrario (REA) desde la fecha de inicio de su prestación de servicios (artículo 1.1 de la Ley 28/2011, de 22 de septiembre, por la que se procede a la integración del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen General de la Seguridad Social).

Por el contrario, quedan fuera del SEARG e incluidos en el sistema especial para trabajadores por cuenta propia agrarios del RETA (SETA), no sólo los titulares de explotaciones agrarias, sino también su cónyuge y sus parientes "hasta el tercer grado", siempre que, siendo mayores

de 18 años, “no tengan la consideración de trabajadores por cuenta ajena” y “realicen la actividad agraria de forma personal y directa en la correspondiente explotación familiar” (artículo 324.3 LGSS). Si bien como “los hijos del titular de la explotación agraria, menores de 30 años, aunque convivan con él”, también pueden ser “contratados por aquél como trabajadores por cuenta ajena, sin cotización a la contingencia de desempleo” (DA 3ª Ley 18/2007)), entonces tales hijos podrán quedar incluidos en el SETA o en el SEARG. Previsión que el artículo 12.2 LGSS extiende a los hijos que, aun siendo mayores de 30 años, tengan especiales dificultades para su inserción laboral, considerándose dentro de este colectivo a quienes sufran parálisis cerebral, enfermedad mental o discapacidad intelectual con un grado igual o superior al 33%; padezcan discapacidad física o sensorial en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65% si causan alta por primera vez en el sistema de la Seguridad Social; o tengan reconocida una discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%.

Por consiguiente, deben ser dados de alta en el SEARG todos aquellos trabajadores por cuenta ajena y socios de trabajo de las cooperativas agroalimentarias que:

- a) Realicen labores agrarias, sean propiamente agrícolas, forestales o pecuarias o sean complementarias o auxiliares de las mismas, en explotaciones agrarias. La citada Ley 19/1995, 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” (artículo 2.1).
- b) A fecha 1 de enero de 2012 estuvieran dados de alta en el REA

Respecto a este segundo colectivo, debe recordarse que el Decreto 3772/1972, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Especial Agrario, al delimitar su ámbito de aplicación, establece que han de quedar encuadrados en dicho régimen especial de la Seguridad Social todo empresario, persona natural o jurídica, que sea titular de una explotación agraria por su condición de propietario, arrendatario, aparcero u otro concepto análogo. En cualquier caso, se reputará empresario a quien ocupe trabajadores por cuenta ajena en labores agrarias (artículo 7). A estos efectos, tienen la consideración de labores agrarias “las que persigan la obtención directa de los frutos y productos agrícolas, forestales o pecuarios”.

También tienen la consideración de labores agrarias las operaciones (complementarias asimiladas) siguientes (artículo 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 que estas 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).

Del marco normativo expuesto se deduce que el concepto decisivo para determinar el encuadramiento en el REA es el de "primera transformación". Sobre el particular encontramos dos tesis jurisprudenciales: la primera de ellas sostiene que las labores de selección, limpieza y envasado de productos agrícolas obtenidos directamente por los socios, exclusivamente en sus explotaciones agrícolas, que realizan los trabajadores al servicio de una cooperativa agroalimentaria -aunque no sean socios-, son actividades de primera transformación y, por tanto, tienen la consideración de labores agrarias, conforme al artículo 8.2 del Decreto 3772/1972 (SSTS (CA) de 28 de abril de 1992, rec. 2392/89, de 9 de mayo de 1997, rec. 7638/90 y de 28 de febrero de 2000, rec. 493/94), no siendo necesario que dichas actividades auxiliares o complementarias deban ser realizadas por quienes también han obtenido directamente los frutos y productos agrícolas (STS (CA) 13 de febrero de 1998, rec. 5885/92).

En definitiva, como se manifiesta en la STS (CA) de 26 de julio de 2002, rec. 7074/97, la inclusión en el REA de los trabajadores no socios que realizan actividades de primera transformación "no puede modificarse por el hecho de que los agricultores realicen individualmente las tareas de producción y más tarde las continúen asociados en una cooperativa y auxiliados por trabajadores contratados, pues se trata de un único proceso productivo que, sin interrupción, transformación o modificación se realiza por los agricultores asociados en cooperativas para la realización de las tareas complementarias con el fin de facilitarlas, reducir costes y defender mejor los intereses de los productores, respecto a sus propios productos y fines reconocidos en la legislación sobre cooperativas".

Por consiguiente, no es necesario que las actividades complementarias a las labores agrícolas sean realizadas por quienes han obtenido directamente los frutos y productos agrícolas -socios-, pero sí que las actividades recaigan sobre productos propios obtenidos por los socios y no adquiridos a titulares de explotaciones ajenas (SSTS (CA) de 7 de diciembre de 1993, rec. 7631/90 y de 24 de junio de 1997, rec. 11902/90).

La segunda de las tesis jurisprudenciales, por el contrario, entiende que las labores de manipulado y envasado no constituyen actividades de primera transformación a los efectos del artículo 8.2 del Decreto 3772/1972, y que, por tanto, el encuadramiento de las cooperativas agroalimentarias que lleven a cabo dichas actividades deberá producirse en el régimen general, sistema especial de frutas y hortalizas, y no en el REA (SSTS de 21 de abril de 1992, núm.387 y de 26 de abril de 1993, rec. 1607/92).

Se prevé la inclusión de los trabajadores en el SEARG "tanto durante los períodos de actividad... como durante los períodos de inactividad", considerándose que existen "períodos de inactividad dentro de un mes natural" cuando el número de jornadas reales que se acrediten resulte inferior al 76,67% de los días naturales del mes en que el trabajador figure incluido en este sistema especial, salvo que dentro de dicho mes se realicen "para un mismo empresario" un mínimo de 5 jornadas/semana conforme al convenio colectivo aplicable (artículo 253.1 LGSS). Si bien para poder quedar incluido en el SEARG durante "los períodos de inactividad" será necesario que el trabajador haya realizado "un mínimo de 30 jornadas reales en un período continuado de 365 días" y que el mismo lo "solicite expresamente... dentro de los tres meses naturales siguientes al de la realización de la última de dichas jornadas" (artículo 253.2 LGSS).

Como jornadas reales también se computan: las efectuadas en un mismo día para distintos empresarios; los días en que se permanezca en IT de contingencias profesionales, en suspensión del contrato por nacimiento y cuidado de menor o riesgo durante el embarazo y la lactancia natural; los períodos en que se perciba prestaciones por desempleo de nivel contributivo; y, en fin, los días que el trabajador sea dado de alta en algún régimen de la Seguridad Social como consecuencia de programas de fomento de empleo agrario.

3.5.2. Actos de encuadramiento

Se aplican las reglas del RG en orden a la afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de los trabajadores incluidos en el SEARG, si bien con una especialidad: cuando se contrate a trabajadores eventuales o fijos discontinuos el mismo día en que comiencen su prestación de servicios, “las solicitudes de alta podrán presentarse hasta las 12 horas de dicho día, cuando no haya sido posible formalizarse con anterioridad al inicio de dicha jornada”, salvo que la jornada de trabajo finalizara antes de esa hora porque, entonces, “deberán presentarse, antes de la finalización de esa jornada” (artículo 254 LGSS).

Además, los empresarios deberán comunicar “con anterioridad al comienzo de la prestación de servicios” de los trabajadores temporales y, en su caso, fijos discontinuos, y “en la forma que determine la” TGSS, “la fecha prevista para la realización de la primera jornada real de cada uno de los trabajadores agrarios que empleen”, y “dentro de los seis primeros días de cada mes natural” —e igualmente a la TGSS y “en la forma que la misma determine”— el número total de jornadas prestadas por cada trabajador durante el mes natural anterior o, en su caso, la no realización de la comunicada con carácter previo (artículo 41.1.a) RDA).

3.5.3. Cotización

A efectos de cotización a la Seguridad Social en el SEARG se distingue entre los períodos de actividad y de inactividad. Durante los períodos de actividad, la cotización podrá efectuarse, a opción del empresario, por bases diarias, en función de las jornadas reales realizadas, o por bases mensuales. De no ejercitarse expresamente dicha opción por el empresario, se entenderá que el mismo ha elegido la modalidad de bases mensuales de cotización.

A estos efectos, se entenderá que existen períodos de inactividad dentro de un mes natural cuando el número de días naturales en que el trabajador figure de alta en el SEARG en dicho mes sea superior al número de jornadas reales en el mismo multiplicado por 1,3636.

El número de días de inactividad del mes es la diferencia entre los días en alta laboral en el mes y el número de jornadas reales en el mes multiplicadas por 1,3636.

La cotización por los días de inactividad en el mes es el resultado de multiplicar el número de días de inactividad en el mes por la base de cotización diaria correspondiente y por el tipo de cotización aplicable.

Las bases de cotización se determinan como en el RG, pero con aplicación de un porcentaje reductor creciente hasta el año 2031.

Más información sobre las bases y tipos de cotización en el siguiente enlace:
<https://www.seg-social.es/wps/portal/wss/internet/Trabajadores/CotizacionRecaudacionTrabajadores/36537/36561#36561>

En cuanto a la responsabilidad en el ingreso de las cotizaciones correspondientes a los trabajadores por cuenta ajena agrarios, existen las siguientes particularidades:

- a) Durante los períodos de actividad, el empresario será el sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar, debiendo ingresar en su totalidad tanto las aportaciones propias como las de sus trabajadores, así como comunicar las jornadas reales realizadas por aquéllos en el plazo que reglamentariamente se determine.

A tales efectos, el empresario descontará a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos.

Si no efectuase el descuento en dicho momento no podrá realizarlo con posterioridad, quedando obligado a ingresar la totalidad de las cuotas a su exclusivo cargo.

Durante estos períodos, la liquidación e ingreso de cuotas por contingencias profesionales correrá a cargo exclusivo del empresario.

- b) Durante los períodos de inactividad, será el propio trabajador el responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar y del ingreso de las cuotas correspondientes.
- c) Durante las situaciones de incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo y riesgo durante la lactancia natural, así como de maternidad y paternidad causadas durante los períodos de actividad, el empresario deberá ingresar únicamente las aportaciones a su cargo.

Las aportaciones a cargo del trabajador serán ingresadas por la entidad que efectúe el pago directo de las prestaciones correspondientes a las situaciones indicadas.

3.5.4. Acción protectora

En los periodos de actividad se aplicarán las reglas comunes del Régimen General. En cambio, para las situaciones de inactividad, el trabajador sólo quedará cubierto por las prestaciones económicas por nacimiento y cuidado de menor, incapacidad permanente y muerte y supervivencia derivadas de contingencias comunes, así como jubilación (artículo 256.3 LGSS).

Para poder acceder a las prestaciones, será necesario que los trabajadores se hallen al corriente en el pago, al menos, de las cotizaciones correspondientes a los períodos de inactividad (art. 256.2 LGSS). No obstante, deberá entenderse aplicable el mecanismo de invitación al pago cuando se reúna, en su caso, el período mínimo cotizado exigido.



cooperativas
agro-alimentarias

España



cátedra

cooperativas agroalimentarias