

**La influencia de la fiscalidad en las actividades turísticas vinculadas a la
cooperativa agraria**

Autores:

Manuela Fernández Méndez

Titular de Universidad de la Universidad Politécnica de Valencia

Tfo: 96-2849370

M^a del Mar Marín Sánchez

Titular de Escuela Universitaria de la Universidad Politécnica de
Valencia

Tfo: 96-3877055

Dirección:

Dpto. Economía y Ciencias Sociales

Universidad Politécnica de Valencia

Camino de Vera s/n

46071 - Valencia

Fax: 96-2849309

E-mail: mfernand@esp.upv.es;

mmarins@esp.upv.es;

La influencia de la fiscalidad en las actividades turísticas vinculadas a la cooperativa agraria

El desarrollo de la actividad turística en España como actividad complementaria de la agraria, se contempla en la Política Agraria Comunitaria como un objetivo a alcanzar, para lo cual se articulan una serie de ayudas. De este modo se pretende evitar el despoblamiento de las áreas rurales más desfavorecidas como consecuencia de la ausencia de una actividad agraria rentable.

Por otra parte, mientras que la reglamentación a nivel autonómico también ha sido prolífica, la puesta en marcha de esta actividad se encuentra con las barreras de normativas fiscales de ámbito estatal que, por su ambigüedad no facilitan la elección del empresario entre las distintas opciones de que dispone.

A través del presente trabajo se estudian las definiciones de cooperativa agraria que nos encontramos en la normativa mercantil aplicable a estas entidades, con el objetivo de apreciar si la actividad de turismo rural tiene o no cabida en las mismas. Asimismo, se examinan las repercusiones que dicha actividad genera en el Impuesto sobre Sociedades, ya que las cooperativas gozan de un régimen fiscal especial en el marco de este Impuesto, que en el caso de las agrarias es claramente favorecedor.

Palabras Clave: Turismo rural, fiscalidad, Impuesto sobre Sociedades, cooperativa agraria

1. Introducción.

Desde la incorporación de España a la Comunidad Europea los agricultores españoles han vivido pendientes de las sucesivas reformas de la Política Agraria. A lo largo de los años se han ido observando cambios en estas políticas, desde las ayudas a la producción propiamente dicha, incluidas retiradas del mercado de los productos si estos no alcanzaban unos precios mínimos, ayudas a la mejora y modernización de las explotaciones, fomento del desarrollo rural, ayudas a la formación de los jóvenes, etc.

Así, parte de estas subvenciones se han empleado para la mejora de las infraestructuras agrarias, se han modernizado las instalaciones y se han formado a jóvenes empresarios de la agricultura, quiénes se harán cargo de la producción del sector en las próximas décadas.

No obstante, es evidente que este desarrollo se ha materializado en mayor medida en aquellas comarcas en las que la agricultura tiene futuro como actividad económica, ya que es capaz de generar ingresos por sí misma, tanto por las condiciones climatológicas, por los canales comerciales establecidos y ampliados gracias, en parte, a las ayudas a la exportación, como por la concienciación por parte de los empresarios agrarios de los cambios que debían acometer para poder enfrentarse a los nuevos mercados globalizados y cada vez más competitivos.

En cambio, las zonas rurales claramente desfavorecidas, muestran un situación muy diferente ya que si bien, su medio de subsistencia ha sido la agricultura y la ganadería, principalmente extensivas, gracias a las ayudas desde los fondos comunitarios, no tienen cabida dentro del sistema de producción agraria actual, en el sentido de, capacidad para competir en los mercados nacionales e internacionales. Desde la Unión Europea se ha impulsado un cambio de postura y tendencia paulatina pero clara, de sustitución de las ayudas a la producción en estas zonas desfavorecidas por ayudas al agricultor. Esta tendencia por parte de la Unión Europea pretende evitar

la despoblación de las zonas rurales, debido a la emigración de la gente joven al entorno urbano para labrarse un futuro más esperanzador del que, a priori, tienen en las zonas rurales.

Este abandono de las zonas rurales por parte de la población joven tiene unas consecuencias altamente negativas tanto desde un punto de vista sociológico como medio ambiental, por lo que supone para la conservación de las tradiciones socio-culturales como parte fundamental de una sociedad, así como de parajes naturales y pueblos típicamente rurales.

En determinadas zonas del territorio español se llevan realizando, desde hace años, dentro del ámbito turístico, actividades complementarias a la propia actividad productiva agraria, básicamente centradas en el alojamiento turístico, y la elaboración de productos artesanales, y aumentan día a día el número de jóvenes que emprenden actividades nuevas relacionadas con el turismo en espacios naturales y rurales, como el establecimiento de nuevas rutas de senderismo, actividades de aventura, viajes en globo, paseos a caballo, y un largo etcétera., cuya enumeración se escapa al objetivo principal de este trabajo.

La importancia que en el nuevo planteamiento de la Política Agraria Comunitaria están teniendo la puesta en marcha de estas actividades complementarias, queda patente en la denominada Agenda 2000, donde los cambios en la orientación del papel del espacio rural hacen necesarios que los nuevos profesionales y empresarios del medio rural estén en condiciones de afrontar los nuevos retos (Macarulla, J.M. 2001). Ello les obliga a plantearse alternativas a la producción agraria tradicional, no sólo en la actividad a realizar, sino también en el planteamiento del carácter empresarial de la misma y los nuevos métodos de gestión.

Las cooperativas tienen capacidad para unir a empresarios individuales y disponen de potencialidades suficientes en su adaptación al cambio tecnológico. En este sentido, la participación de los socios, la aplicación de los principios cooperativos,

en general, y el principio de Educación y Formación, en particular, convierten a las sociedades cooperativas en agentes económicos de desarrollo rural.

Las sociedades cooperativas tienen capacidad también, para incorporar actividades diferentes en una misma arquitectura, ya que en la actualidad el proceso de diversificación se está realizando a través de la incorporación de secciones diversas dedicadas a actividades complementarias a la principal: la producción ecológica, el turismo rural, las nuevas tecnologías de la información, la prestación de diversos servicios, entre otras. Asimismo, tienen capacidad para mantener el medio ambiente como una norma de actuación más, recogida en sus principios. Es necesario, por tanto, analizar las definiciones que de cooperativa agraria realiza la normativa mercantil para comprobar si en las mismas tiene cabida la actividad de turismo rural. Este será el primer punto a desarrollar en nuestro trabajo.

No obstante, toda actividad empresarial está sujeta a diferentes tributos (tasas, contribuciones especiales e impuestos), que tienen gran relevancia a la hora de escoger una determinada forma jurídica para crear una empresa. Tanto los costes que pueden suponer los impuestos en sí mismos, como las obligaciones formales a las que la empresa estará sujeta por acogerse a uno u otro régimen fiscal, pueden tener una influencia notable en la rentabilidad obtenida, y llegar a significar un freno o una motivación adicional para iniciar y consolidar las actividades de turismo rural en nuestro país.

Por ello en el presente trabajo, nos hemos planteado analizar las repercusiones que en la fiscalidad de la cooperativa agraria supone la implantación de la actividad de turismo rural. Nos limitaremos al estudio del Impuesto sobre Sociedades en el marco del Régimen Fiscal Especial que afecta a las cooperativas y que se regula a través de la Ley 20 /1990 de 19 de diciembre

2. Las cooperativas agrarias y la actividad de turismo rural

Las cooperativas españolas se regulan a través de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas de ámbito estatal. Sin embargo, determinadas Comunidades Autónomas, y entre ellas la Comunidad Valenciana, tienen transferidas competencias exclusivas en el ámbito cooperativo y a tal efecto han promulgado leyes propias para la regulación de estas sociedades en desarrollo al artículo 31.21 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana. Por lo tanto, a continuación, examinaremos tanto lo regulado a nivel estatal, como en la Comunidad Valenciana en relación a las posibilidades de iniciar la actividad de turismo rural en el marco de una cooperativa agraria.

Así, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas recoge en su artículo 93 la definición de cooperativa agraria:

“Son cooperativas agrarias las que asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, que tienen como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes, de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas.

También podrán formar parte como socios de pleno derecho de estas cooperativas, las sociedades agrarias de transformación, las comunidades de regantes, las comunidades de aguas, las comunidades de bienes y las sociedades civiles o mercantiles que tengan el mismo objeto social o actividad complementaria y se encuentre comprendido en el primer párrafo de este artículo. En estos casos, los Estatutos podrán regular un límite de votos que ostenten los socios mencionados en relación al conjunto de votos sociales de la cooperativa.”

También señala este artículo aquellas actividades que las sociedades cooperativas agrarias pueden desarrollar para el cumplimiento de su objeto:

“

- a. *Adquirir, elaborar, producir y fabricar por cualquier procedimiento, para la cooperativa o para las explotaciones de sus socios, animales, piensos, abonos, plantas, semillas, insecticidas, materiales, instrumentos, maquinaria, instalaciones y cualesquiera otros elementos necesarios o convenientes para la producción y fomento agrario.*
- b. *Conservar, tipificar, manipular, transformar, transportar, distribuir y comercializar, incluso directamente al consumidor, los productos procedentes de las explotaciones de la cooperativa y de sus socios en su estado natural o previamente transformados.*
- c. *Adquirir, parcelar, sanear y mejorar terrenos destinados a la agricultura, la ganadería o los bosques, así como la construcción y explotación de las obras e instalaciones necesarias a estos fines.*
- d. *Cualesquiera otras actividades que sean necesarias o convenientes o que faciliten el mejoramiento económico, técnico, laboral o ecológico de la cooperativa o de las explotaciones de los socios.*
- e. *Realizar actividades de consumo y servicios para sus socios y demás miembros de su entorno social y fomentar aquellas actividades encaminadas a la promoción y mejora de la población agraria y el medio rural.”*

Por lo tanto es indudable que dentro del marco mercantil estatal de la cooperativa cabe la actividad de turismo rural si nos atenemos a las letras d y e reproducidas del artículo 93 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

En la Comunidad Valenciana, la Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana modifica y sustituye el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, aprobado por Decreto legislativo 1/1998, de 23 de junio, del Consell de la Generalitat, con las modificaciones introducidas por las leyes 10/1998, de 2 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana.

Esta Ley se aplica a las cooperativas que desarrollan mayoritariamente la actividad cooperativizada con sus socios en el territorio de la Comunidad Valenciana, sin perjuicio de que las relaciones con terceros o actividades instrumentales del objeto social se realicen fuera del mismo.

Según dicha Ley, se definen a las cooperativas agrarias en su artículo 87 como aquellas que están integradas por titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales o de actividades conexas a las mismas. Además, pueden tener como objeto social cualquier servicio o función empresarial ejercida en común, en interés de sus socios, y muy especialmente las siguientes:

- a) Proveer a los socios de materias primas, medios de producción, productos y otros bienes que necesiten.
- b) Mejorar los procesos de producción agraria, mediante la aplicación de técnicas, equipos y medios de producción, así como, la prestación de toda clase de servicios accesorios que permitan la consecución de los objetivos e intereses agrarios.
- c) Industrializar y/o comercializar la producción agraria y sus derivados adoptando, cuando proceda, el estatuto de organización de productores agrarios.
- d) Adquirir, mejorar y distribuir entre los socios o mantener en explotación en común tierras y otros bienes susceptibles de uso y explotación agraria.

- e) Promover el desarrollo rural mediante la prestación de toda clase de servicios y el fomento de la diversificación de actividades agrarias u otras encaminadas a la promoción y mejora de la población y del entorno y medios rurales.
- f) Fomentar y gestionar el crédito y los seguros sobre todo mediante cajas rurales, secciones de crédito y otras entidades especializadas.
- g) Establecer acuerdos o consorcios con cooperativas de otras ramas con el fin de canalizar directamente, a los consumidores y empresarios transformadores, la producción agraria.

Señala también el presente artículo, que las actividades conexas, principalmente las de venta directa de los productos aportados a la cooperativa por sus socios o adquiridos de terceros, tendrán tal consideración en las condiciones que establece la Ley Valenciana, y, además, las actividades de transformación de los productos de los socios o terceros en iguales condiciones, y las de producción de materias primas para las explotaciones de los socios.

No obstante, como medidas especiales de fomento, el artículo 113 de la Ley Valenciana, señala que la Generalitat Valenciana fomentará la creación de cooperativas:

... en las actividades de agricultura, ganadería, silvicultura, apicultura y pesca, tanto de los procesos de producción, transformación, comercialización e industrialización, como en las actividades relacionadas con el turismo rural.

... cuyo objeto sean actividades culturales, artísticas, deportivas, de tiempo libre, de prestación de servicios sociales y de realización de otras actividades de interés cívico.

Por lo tanto, y al igual que en la Ley estatal, la actividad de turismo rural tiene cabida si nos atenemos a la letra e del artículo 87 y a lo reproducido del artículo 113, ambos de la Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.

3. La integración de las casas rurales en el patrimonio de la cooperativa.

Para proceder a la gestión de la actividad, la cooperativa debería crear una nueva Sección a la que se deberían afectar las casas rurales aportadas por los socios. Esto plantea a los socios de una cooperativa agraria que quiere ejercer la actividad de turismo rural, el problema de como integrar sus casas rurales en el patrimonio de la cooperativa.

Con carácter previo debemos señalar que no existe en la actualidad un modelo predeterminado ni tampoco único y que las soluciones que se aporte a esta cuestión van a estar íntimamente relacionadas con el modelo organizacional que los socios de la cooperativa deseen adoptar.

Desde un punto de vista legal son, por lo menos, tres las alternativas que ofrece la legislación al socio y por extensión a la cooperativa.

- 1- Realización de un contrato de arrendamiento entre el socio cooperativista y la cooperativa, por el cual el socio cede en arrendamiento su casa rural para que la cooperativa explote la misma. A cambio la cooperativa realiza las obras de acondicionamiento y mantenimiento de la casa rural, y solicita las subvenciones correspondientes, cuyo beneficiario va a ser tanto la cooperativa que explota la casa rural como el socio cooperativista que continua siendo el propietario de la misma.

La realidad es que el socio no solamente aporta su casa rural sino que durante el tiempo que tarda en llegar la subvención solicitada debe ir financiando las obras de mejora y acondicionamiento y ello teniendo en cuenta que normalmente la subvención no va a poder cubrir el 100 por 100 del coste. Dicha ausencia de tesorería se instrumentaliza mediante las aportaciones, voluntarias u obligatorias, que realiza el socio a la cooperativa.

- 2- Aportación de la casa rural por parte del socio al capital social de la cooperativa. Y ello en virtud del artículo 55.5 de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana que permite aportaciones consistentes en bienes y derechos evaluables económicamente. En este caso el socio cooperativista entrega la casa rural a la cooperativa, perdiendo su propiedad, que pasa a formar parte del capital social de la cooperativa.

Este modelo es de difícil aplicación debido probablemente a que los socios no están dispuestos a desprenderse de la propiedad de su casa rural.

- 3- Utilizar el mecanismo establecido en el artículo 64 de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana que establece la posibilidad por parte del socio de entregar bienes o fondos a la cooperativa para la gestión cooperativa o la utilización de sus servicios. En este caso no estamos ante aportaciones sociales, ni se integran en el patrimonio social de la cooperativa, salvo que estatutariamente se establezca lo contrario.

Este caso se debería instrumentalizar mediante un contrato que fijara detalladamente los derechos y obligaciones tanto del socio cooperativista como de la cooperativa y que impidiera que la cooperativa se viese desprovista de su herramienta de trabajo que no es otra que la casa rural.

4. La actividad de turismo rural en la Organización de Productores de Frutas y Hortalizas.

Uno de los problemas con los que nos podríamos encontrar al realizar la actividad de turismo rural desde la nueva sección en el seno de la Cooperativa Agraria, es que se perdiera la condición de Organización de Productores de Frutas y Hortalizas.

Según el Reglamento (CE) nº 2200/1996 del Consejo por el que se establece la Organización Común de Mercados de Frutas y Hortalizas la actividad de turismo rural, en ningún caso, implica la pérdida de dicha condición, por lo que no existe riesgo de pérdida del Fondo Operativo de la cooperativa. No obstante, dicho Fondo Operativo no puede financiar las actividades de turismo rural. La Cooperativa deberá buscar otras fuentes de ayuda y financiación para la implantación de una nueva sección de turismo rural.

6. Problemática fiscal de la actividad turística rural vinculada a una cooperativa agraria.

La realización de la actividad de turismo rural en una cooperativa agraria conlleva una serie de obligaciones materiales y formales en materia tributaria.

Así la cooperativa deberá tributar en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), dado que realiza una actividad empresarial incluida en la tarifa del Impuesto. Sin embargo, a continuación veremos que no resulta sencillo ni claro decidir que epígrafe del IAE es el más adecuado para ubicar esta actividad. Es necesaria una aclaración por parte del legislador tributario a este respecto como vamos a ver.

También la realización de esta nueva actividad puede tener claras repercusiones en la tributación de la cooperativa agraria en el Impuesto sobre Sociedades, ya que éstas disfrutaban de un régimen fiscal especial que beneficia especialmente a las definidas por la Ley 20/1990 de 19 de diciembre como cooperativas agrarias que cumplan determinados requisitos. A continuación analizaremos las consecuencias que puede tener.

6.1. El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y su influencia en la tributación del turismo rural

El ejercicio de cualquier actividad económica, ya sea empresarial o profesional está sujeta a este impuesto de carácter municipal, excepto las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras. La consideración, a efectos de este impuesto, de las actividades agrarias como no empresariales, ha llevado a numerosas empresas agrarias a suponer, que la prestación de servicios de turismo rural como actividad complementaria de la actividad principal agraria, les eximía a su vez de la sujeción a este tributo para la segunda actividad.

La Administración Tributaria establece que estos servicios deben ser considerados, respecto de este impuesto, como actividades independientes. Por tanto, los servicios de alojamiento, dentro de la iniciativa de fomento del turismo rural, deben tributar por el epígrafe 685 de la sección 1 del IAE¹: “Alojamientos turísticos extrahoteleros”. Asimismo, podrán prestar servicios complementarios consistentes en proporcionar actividades de ocio y tiempo libre, tales como senderismo, buceo, vela, tenis, etc., aunque, siempre que éstos se exploten directamente por los titulares de la actividad de alojamiento y se destinen a uso exclusivo de sus clientes. Si las actividades consistentes en la organización de recorridos guiados por la naturaleza, excursiones deportivas, culturales y recreativas pasan de ser accesorias al alojamiento

¹ Respuesta de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) a las preguntas más frecuentes, nº 1001- 31/03/00. Página web de la AEAT. <http://aeat.es>.

a convertirse en actividad principal, se clasificarían dentro del grupo 755 de la sección 1 de las tarifas “Agencias de viajes”.

Sin embargo, en el caso de que su actividad se circunscriba al hospedaje en hostales, hoteles, moteles, etc., le serán de aplicación, según el caso, los epígrafes 681, 682,y 683 (Cuadro 1).

Cuadro 1: Epígrafes de IAE

681	Servicios de hospedaje en hoteles y moteles de 1 ó 2 estrellas
682	Servicios de hospedaje en hostales y pensiones
683	Servicios de hospedaje en fondas y casas de huéspedes
685	Alojamientos turísticos extrahoteleros
755	Agencias de viajes

Fuente. Elaboración propia

Asimismo, la cooperativa puede arrendar las casas rurales, sin prestar ningún servicio accesorio al mero alquiler del inmueble. Estos ingresos no procederán del ejercicio de ninguna actividad empresarial (salvo que para el desarrollo de la misma se tenga al menos una persona empleada con contrato laboral), por lo que se calificarían como rendimientos de capital inmobiliario. En este caso, no habría que pagar por ello Impuesto sobre Actividades Económicas, por no llevarse éstas a cabo.

Así, debe tenerse presente que tras la reforma practicada en este impuesto a través de la Ley 51/2002, están exentos del mismo los empresarios que inicien su actividad en el territorio español durante los dos primeros años, las personas físicas en general y también los que teniendo un importe neto de la cifra de negocio inferior a un millón de euros en el ejercicio anterior sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, Comunidades de Bienes o entidades sin personalidad jurídica pero que constituyan un patrimonio separado susceptible de tributación. La exención se refiere únicamente al pago del impuesto por lo que no se libera a aquellos que realicen actividades económicas de sus obligaciones formales, salvo que a través de otros impuestos se le comunique a la Hacienda Pública su volumen de negocio.

El epígrafe de la Matrícula del IAE en el que se ubique la actividad adquiere una notable importancia en el caso de que el agricultor decida acometer la actividad de forma individual. Así, en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el epígrafe del IAE elegido determina el régimen de determinación de los rendimientos de actividades empresariales aplicable en este impuesto, y ello condicionará la cuota tributaria resultante.

En cambio, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no tiene ninguna repercusión en lo que se refiere a su determinación, por lo que la cooperativa no va a notar en este impuesto cambio alguno.

6.2. Repercusiones en el Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa.

Las cooperativas tienen un régimen fiscal especial debido a sus características, que la hacen merecedora del disfrute de una serie de beneficios fiscales. Dicho régimen se encuentra recogido como ya hemos comentado en la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas (RFC) de 19 de diciembre.

Así, la Ley distingue dos niveles de protección fiscal: cooperativas protegidas a las que se les pide que cumplan la legislación cooperativa mercantil esencialmente, y las especialmente protegidas, que son aquellas que cumpliendo unos requisitos más estrictos merecen la especial protección.

Los beneficios fiscales en el marco del Impuesto sobre Sociedades que se les reconocen son los siguientes:

- En cooperativas protegidas fiscalmente:
 - Tipo impositivo reducido del 20% para los rendimientos calificados como cooperativos por la Ley de RFC.
 - Libertad de amortización de activos fijos nuevos amortizables, adquiridos en el plazo de tres años a partir de su inscripción en el

Registro de Cooperativas, con el límite establecido en el artículo 33 de la Ley.

- Cooperativas especialmente protegidas. Disfrutan del mayor grado de protección fiscal, afectando a las siguientes clases de cooperativas:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.

Además, deben cumplir determinadas condiciones relativas a su base social, es decir, a la actividad y condición económica de sus socios. La especial protección implica el disfrute de una bonificación del 50% de la cuota íntegra del impuesto. En el caso de que puedan calificarse como explotaciones asociativas prioritarias por la Ley 19/1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias, se beneficiarán de una bonificación en la cuota íntegra del 80%.

- Cooperativas no protegidas: Son las que incurren en causa de pérdida de la protección; no obstante, les afectan las normas contenidas en el capítulo IV del título II de la Ley de RFC, que son en realidad el conjunto de normas técnicas de aplicación del Impuesto sobre Sociedades a cooperativas. Se indica expresamente que tributarán al tipo general por la totalidad de sus resultados.

En este capítulo de la Ley se recogen medidas fiscales aplicables a las cooperativas, cualquiera que sea su grado de protección, como son entre otras, el derecho a deducirse el 50% de las dotaciones realizadas al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO) y el 100% de las destinadas al Fondo de Educación y Promoción (FEP), con el límite para estos últimos del 30% de los llamados por la Ley excedentes

netos cooperativos; así como la especialidad tributaria que supone para las cooperativas el poder deducirse las cuotas íntegras negativas obtenidas en ejercicios anteriores a diferencia de lo establecido en el régimen general (LIS) donde lo que se compensan son bases imponibles.

Evidentemente resulta muy interesante evaluar si la inclusión en el objeto social de la cooperativa de la nueva actividad de turismo rural, conlleva la pérdida de la especial protección o incluso de la protección simple.

6.2.1. El turismo rural y la cooperativas protegidas fiscalmente

En este sentido, a la vista de la normativa aplicable, no parece que la protección fiscal simple se pueda perder al ejercer esta actividad complementaria. Así, la Ley 20/1990 exige el cumplimiento de la Ley de cooperativas autonómica correspondiente, que como ya hemos analizado en el epígrafe 3., tanto en el caso de la Ley estatal como en el caso de la Ley valenciana, incluyen la actividad de turismo rural entre las que puede realizar la cooperativa agraria.

Asimismo la norma fiscal, establece que no deben incurrirse en ninguna de las causas previstas en su artículo 13, referidas todas ellas fundamentalmente a aspectos del régimen económico, y que no se ven afectados por la realización de esta actividad, a excepción del cumplimiento del límite establecido para efectuar operaciones con terceros no socios.

Así, según la Ley 20/1990, no pueden realizarse operaciones con terceros no socios por un importe superior al 50% del total de las de la cooperativa, excluida la actividad de suministro de gasóleo tipo B. En nuestra opinión, se incumpliría esta condición en el caso de que la cooperativa gestionara casas rurales que no fuesen propiedad de los socios de la cooperativa,. No obstante continuaría disfrutando de la protección siempre que el volumen de ingresos generado por las casas pertenecientes

a los terceros no socios, no superara el límite del 50% del total de lo facturado en esta actividad.

6.2.2. La actividad de turismo rural en el marco de la cooperativa especialmente protegida

Para el caso de las cooperativas agrarias la Ley de RFC establece en su artículo 9 una serie de requisitos que debe cumplir para poder disfrutar de la especial protección, además de cumplir, obviamente los especificados para cooperativas protegidas.

Del examen de todos ellos se puede plantear la duda de si se están respetando los límites establecidos para la realización de actividades agrarias, dado que, en el contexto de la Ley, parece que el hecho de realizar una actividad distinta de la agraria puede conllevar la pérdida de la especial protección. Esto es lo que parece deducirse de la puntualización que efectúa en lo referente a la autorización a las cooperativas agrarias de suministrar gasóleo tipo B a terceros no socios..

Sin embargo, ya hemos visto que las definiciones de cooperativas agrarias dadas por las leyes mercantiles engloban la actividad de turismo rural como una actividad complementaria de la principal. Por lo tanto, entendemos que si se cumplen los requisitos estrictamente, tal y como se detallan en el artículo 9 de la Ley de RFC, el hecho de realizar una actividad complementaria, como es la de turismo rural, no afecta a realización de la actividad agraria, y no puede ser considerado como una causa de pérdida de la especial protección.

7. Conclusiones.

A partir del análisis efectuado en el presente trabajo podemos concluir que uno de los principales obstáculos a los que debe enfrentarse la cooperativa agraria que quiera iniciar la actividad turística como complementaria de su actividad agraria radica en las repercusiones fiscales que se derivan de ello.

Asimismo, la elección del epígrafe aplicable en el IAE provoca para el empresario individual, en el caso de que no puedan ser aplicados los regímenes especiales existentes en IRPF e IVA un aumento considerable de las obligaciones fiscales. Es evidente que la falta de una regulación específica en esta materia, que tenga presente las limitaciones de formación que nuestros agricultores presentan, ha generado un auténtico freno en el desarrollo de esta actividad a nivel de los agricultores españoles.

En definitiva, a pesar de que desde la Administración comunitaria se está intentando favorecer e incentivar la implantación y el desarrollo de actividades accesorias a la actividad agraria como es el turismo rural, nos encontramos en el contexto nacional, con numerosos obstáculos.

No obstante lo anterior, en el presente trabajo nos decantamos por la opción de constituir una nueva sección dentro de la Cooperativa que nos permita beneficiarnos de las ventajas fiscales de las que goza la misma. Pero para poder seguir disfrutando de dichas ventajas, hemos de tener en cuenta los requisitos que las cooperativas han de cumplir para acogerse a determinados beneficios fiscales. Si nuestra cooperativa, como hemos visto anteriormente, cumple con los requisitos para poder ser considerada fiscalmente protegida, deberemos tener cuidado al introducir la nueva sección de que esos requisitos se continúen cumpliendo.

Entendemos que la creación de la nueva sección dentro de la cooperativa no implica la pérdida de la protección de la cooperativa, siempre que lo facturado por

turismo rural procedente de casas que no pertenezcan a socios de la cooperativa, no supere el 50% de lo facturado por las de los socios.

Asimismo, la nueva actividad de turismo rural se puede realizar sin riesgo de pérdida de los beneficios fiscales aplicables a las cooperativas reconocidas como especialmente protegidas, siempre que se respeten los requisitos establecidos para la actividad agraria estricta, teniendo presente que desde el punto de vista de mercantil, la actividad agraria engloba la de turismo rural como hemos visto en la Ley de Cooperativas estatal y en la Ley de cooperativas valenciana.

No obstante, sería deseable una aclaración a este respecto por parte del legislador tributario, que debe adaptarse de forma más ágil a la realidad cambiante que rodea la cooperativa agraria.

Bibliografía

FERNANDEZ MENDEZ, M. (1996). La empresa agraria y su contexto. Formas jurídica de empresas agrarias. En: (JULIA, J.F.; SERVER, R.J. (coordinadores): Dirección contable y financiera de empresas agroalimentarias. Ed. Pirámide. pp. 23-38.

JULIA, J.F.; SERVER R.J.; MARIN, M. (2003). Gestión fiscal de la empresa. Teoría y Práctica. Ed. Servicio Publicaciones Universidad Politécnica de Valencia.

MARACULLA, J.M. (2001): Empresas agrarias y actividades complementarias: turismo rural y agroalimentación, en el marco del R.C.E. 1257/1999, el Consejo, y en las Iniciativas Comunitarias Leader y Proder. Desarrollo rural, fiscalidad y sus relaciones. Ponencia. I Congreso Nacional de fiscalidad agraria y sus especialidades tributarias. Valencia. 16 pp.

Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: <http://www.aeat.es>

Referencias Legales:

Real Decreto 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto de Actividades Económicas. (BOE 29-09-90)

Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativas, de 19 de diciembre (BOE 20-12-90)

Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. (BOE 28-03-95).

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE 10-12-98).

Real Decreto 214/1999 de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF. (BOE 9-02-99).

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas

Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana

Real Decreto legislativo 4/2004 de 5 de marzo del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades.