



VNIVERSITAT  
E VALÈNCIA

## Novedades fiscales 2022. Impacto en las cooperativas



Martes, 8 de febrero  
10:00 - 11:30h

INSCRÍBETE

07 17 47 57  
DÍAS HORAS MINUTOS SEGUNDOS



## María Pilar Alguacil

Catedrática de Derecho Financiero  
y Tributario.  
Universidad de Valencia

Ponente



**Pilar Alguacil Marí**

Directora de la Cátedra de  
Cooperativas  
Agroalimentarias

Moderador



**Tomás Rojas Pacheco**

Director Financiero  
Cooperativas Agro-  
alimentarias de España

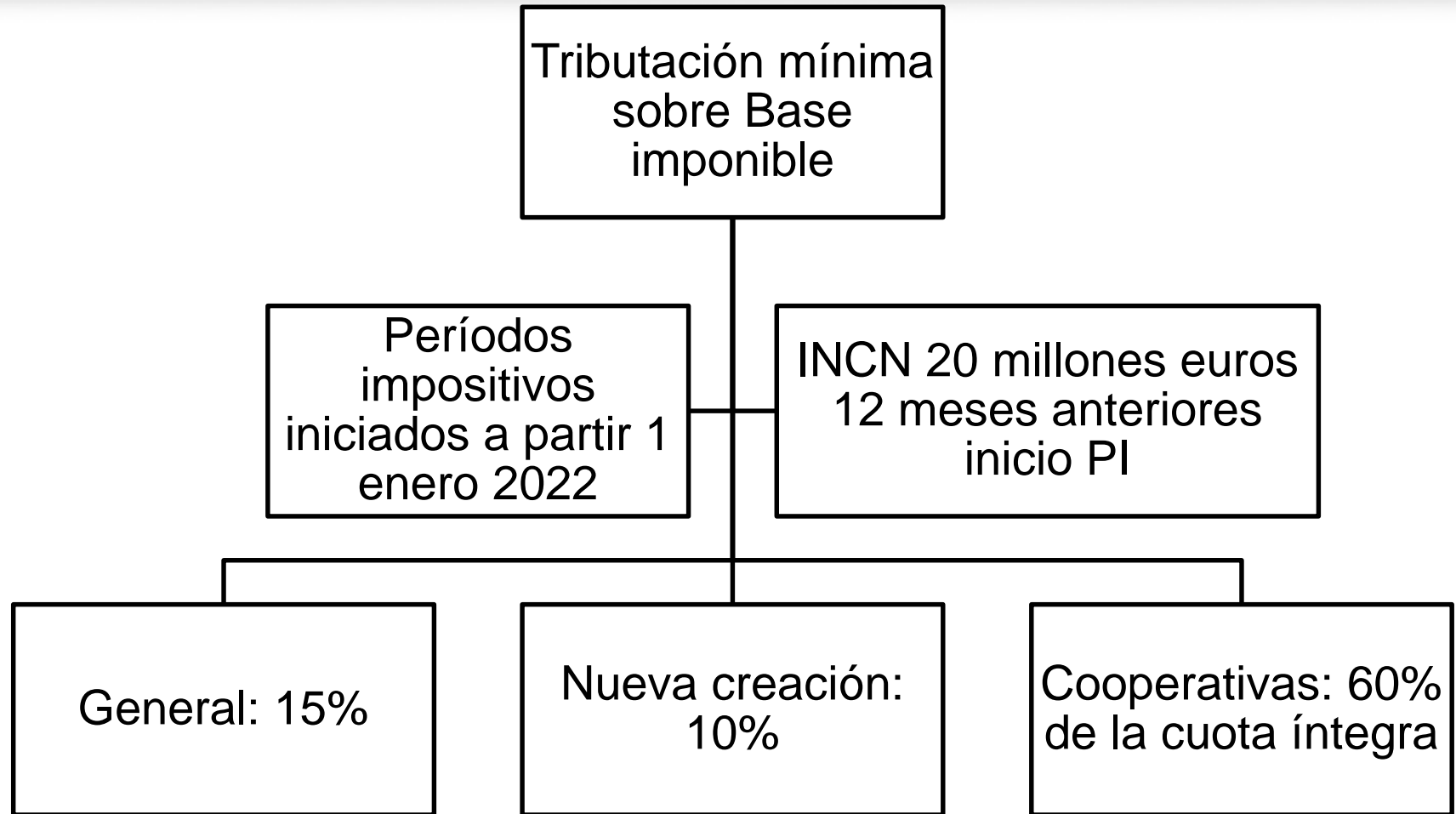
## Tributación mínima

- Supuestos
- Cálculo
- Aplicación de las Limitaciones compensación pérdidas
- Bonificación para coop especialmente protegidas
- Deducción doble imposición

## IVA: REAGP

## Jurisprudencia y doctrina administrativa

- Compensación de pérdidas como opción
- Intereses de demora
- Retribución administradores
- Provisión insolvencia
- NIF y secciones cooperativa



**CUOTA LÍQUIDA MÍNIMA**

*Art. 30 bis Tributación mínima*

*(...)*

*En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 por ciento a la **cuota íntegra** calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas*

Cuota íntegra ley 20/1990

- **Art. 23. Cuota tributaria.**

*La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración **de cuota íntegra** cuando resulte positiva*

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) En primer lugar, se minorará la cuota íntegra en el importe de las **bonificaciones** que sean de aplicación, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y en el importe de la deducción prevista en el artículo 38 bis de esta Ley.

En segundo lugar, se aplicarán las **deducciones por doble imposición** reguladas en los artículos 31, 32, 100 y disposición transitoria vigésima tercera de esta Ley, respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.

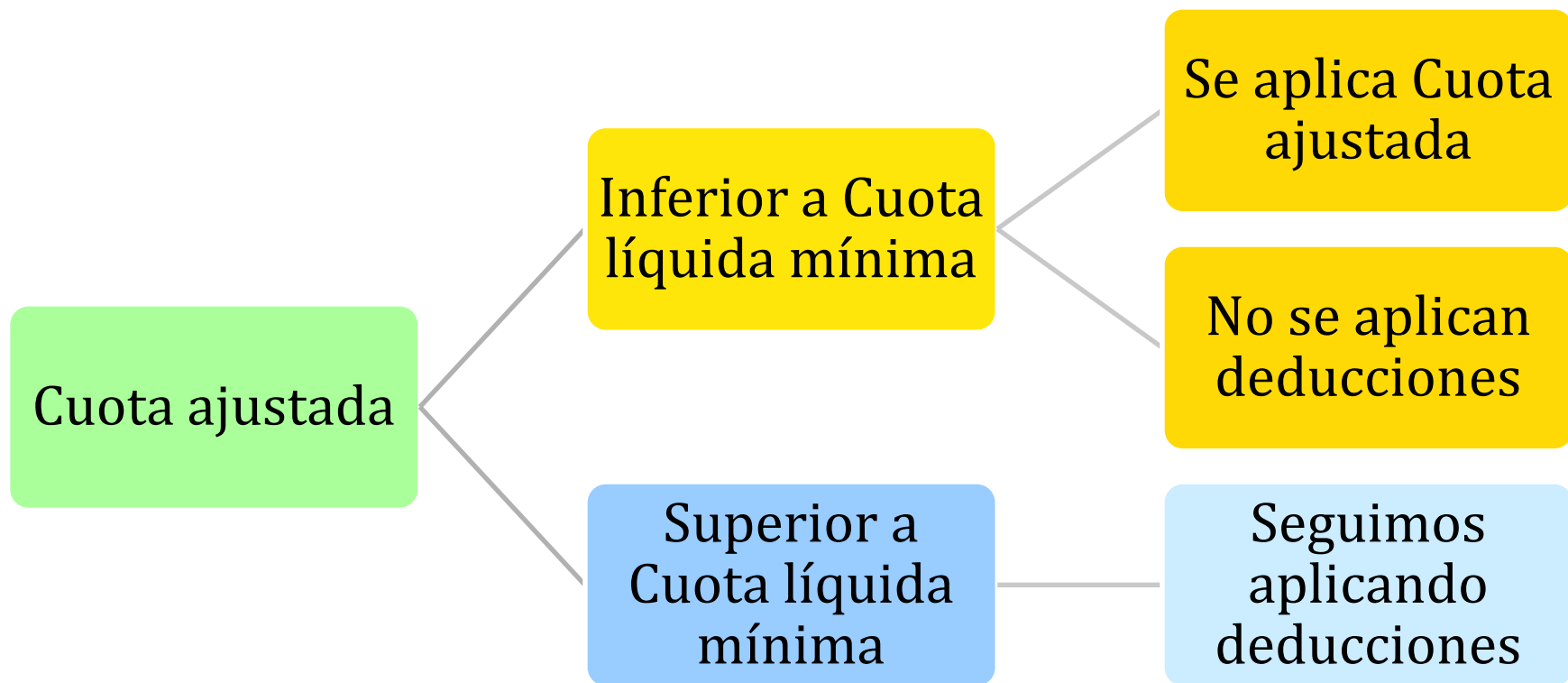
En caso de que, como resultado de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, resulte una cuantía inferior a la cuota líquida mínima calculada según lo regulado en el apartado 1 de este artículo, esa cuantía tendrá, como excepción a lo dispuesto en ese apartado, la consideración de cuota líquida mínima.

¿Qué ocurre con la compensación de pérdidas?

¿Qué ocurre con la deducción por doble imposición de retornos?

*b) En caso de que tras la minoración de las bonificaciones y deducciones a que se refieren la letra a) anterior resultara una **cuantía superior al importe de la cuota líquida mínima** calculada según lo regulado en el apartado 1 de este artículo, **se aplicarán las restantes deducciones que resulten procedentes**, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.*

*3. Las cantidades no deducidas por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.»*



- Una vez determinada la cuota, y antes de la aplicación, en su caso, de la bonificación por cooperativa especialmente protegida, se compensan las eventuales cuotas negativas generadas en ejercicios anteriores, según el TEAC, en Resolución de 22 noviembre de 2003, (JT 2003\634)
- *“...para las cooperativas especialmente protegidas el cálculo de la bonificación del 50% establecida en el art. 34.2 de la [Ley 20/1990](#), procede aplicar el citado porcentaje sobre la cuota íntegra definida en el art. 23 de dicha Ley, después de que sobre ésta se hayan compensado las cuotas negativas de ejercicios anteriores de las que pudiera disponer.”*





## Art. 24. Compensación de cuotas negativas.

1. Si la suma algebraica a que se refiere **el artículo anterior** resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, (...)

## Art. 34. Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas especialmente protegidas.

Las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además de los beneficios reconocidos en el artículo anterior, de los siguientes:

(...)

2. En el Impuesto sobre Sociedades disfrutarán de una bonificación del 50 por 100 **de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 23** de esta Ley.

dejado claro  
que a los  
retornos no se  
les aplica el  
régimen de la  
LIS, sino el  
art.32 LRFC

- CV 0464-09, de  
06/03/2009



- La ley no hace referencia a la deducción por doble imposición de retornos derivados de cooperativas prevista en el art. 32 de la ley 20/1990.

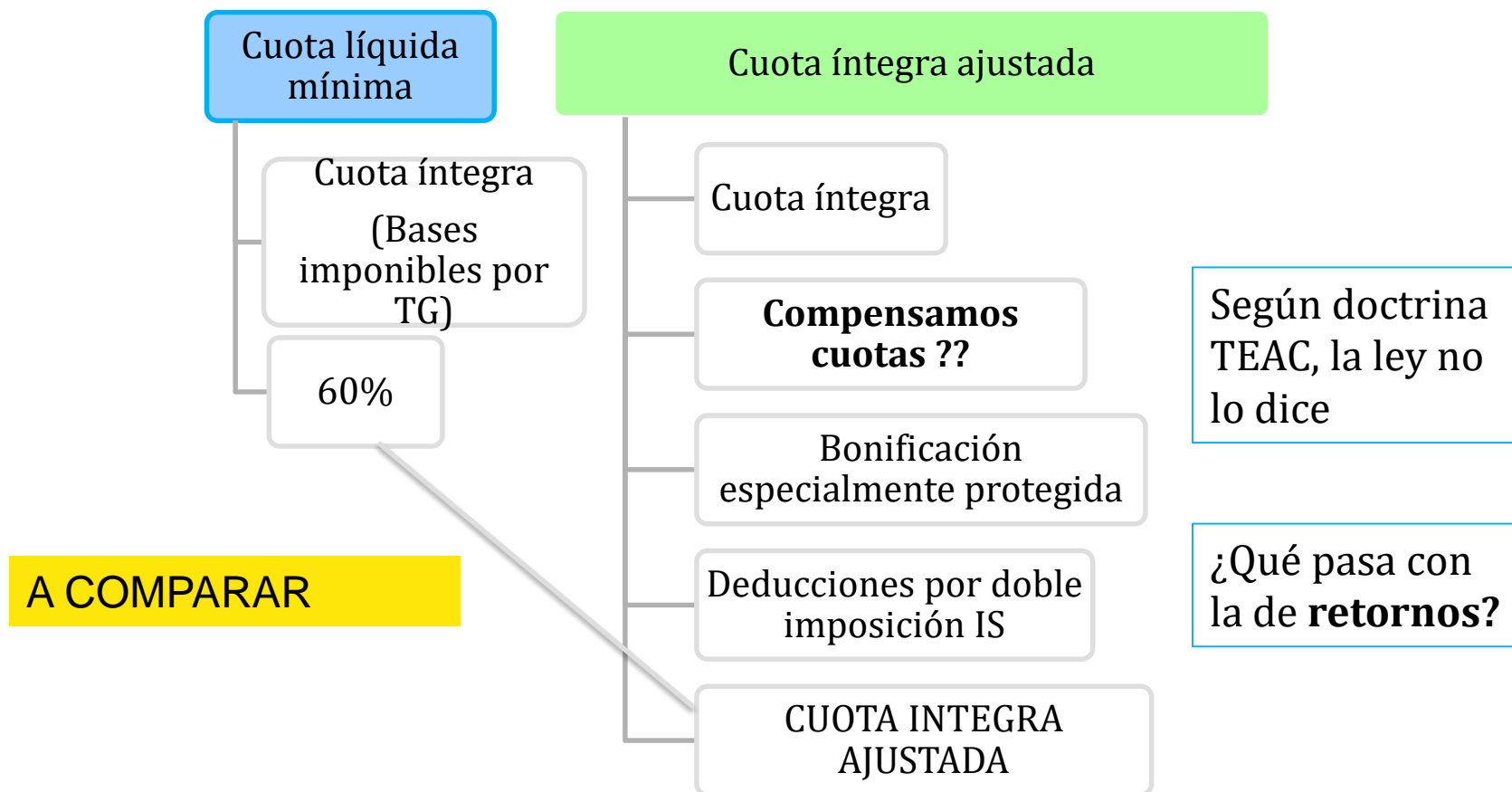
.....

**Art. 32. Deducción por doble imposición de dividendos.**

*Los socios de las cooperativas protegidas, sean personas físicas o jurídicas, gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción en la cuota, del Impuesto sobre Sociedades, del 10 por 100 de los percibidos. Cuando, por tratarse de una Cooperativa especialmente protegida, dichos rendimientos se hayan beneficiado de la bonificación prevista en el apartado segundo del artículo 34 de esta Ley, dicha deducción será del 5 por 100 de tales retornos.*

.....





## Resultado derivado de la contabilidad

Resultados cooperativos	Resultados extracooperativos
- Ingresos que fiscalmente son extracooperativos	+ ingresos que fiscalmente son extracooperativos
Ajustes de la LIS	
Ajustes derivados de la Ley 20/1990	
Base imponible cooperativa	Base imponible extracooperativa
Reducción del 50% de lo aportado al FRO	
Base liquidable cooperativa	Base liquidable extracooperativa
TG: 20%	TG General
Cuota cooperativa íntegra	Cuota extracooperativa íntegra
<b>Cuota íntegra (a aplicar 60% para cuota líquida mínima)</b>	
- Compensación de cuotas negativas hasta el 70% de la cuota o 1 millón por TMG	
Cuota	
<b>En cooperativas especialmente protegidas:</b> bonificación del 50%	
Bonificaciones y deducciones por doble imposición	
<b>Cuota íntegra ajustada (a comparar con cuota líquida mínima)</b>	
Deducciones de incentivación	
Cuota líquida	

Una cooperativa protegida con ejercicio igual al año natural tuvo en 2021 una cifra neta de negocios de 35 millones de euros. No tiene deducción por doble imposición ni pérdidas para compensar. Liquidación de 2022.

		BI cooperativa	BI extracoop
		3.600.000	1.200.000
<b>TG</b>		20%	25%
		720000	300000
<b>Cuota íntegra</b>	3.600.000 + 1.200.000		1020000
<b>Cuota líquida mínima</b>	1020000* 60%	612000	

Se puede aplicar las deducciones hasta el límite de la cuota líquida mínima, con los límites del art. 39 LIS

Una cooperativa especialmente protegida con ejercicio igual al año natural tuvo en 2021 una cifra neta de negocios de 35 millones de euros. Tiene deducción por doble imposición y pérdidas para compensar. Liquidación de 2022.

		BI cooperativa	BI extracoop
TG		3.600.000	1.200.000
		20%	25%
		720000	300000
<b>Cuota íntegra</b>	3.600.000 + 1.200.000		1020000
<b>Cuota líquida mínima</b>	1020000* 60%	<b>612000</b>	
<b>Cuota negativa pendiente</b>			-46.000
<b>Bonificación especialmente protegida</b>	1020000 x 50%		-510000
<b>Deducción por doble imposición</b>			-25.000
<b>Cuota íntegra ajustada</b>			<b>439.000</b>

La cuota íntegra ajustada es la cuota, ya que es inferior a la cuota líquida mínima. No se pueden aplicar las deducciones

**Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022**



## Impuesto sobre el Valor Añadido

### Límites para la aplicación del Régimen simplificado y el Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (DT 13ª LIVA)

- Al igual que en el IRPF, Se prorrogan también para 2022 los límites para la aplicación del RSIVA y REAGP, en el IVA.

**«Disposición transitoria decimotercera. Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en los ejercicios 2016 a 2022.**

Para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 y 2022, la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 de esta Ley, queda fijada en **250.000 euros.**»



# Jurisprudencia

La compensación de pérdidas como opción

La deducibilidad de intereses

Retribución administradores

## Requisitos de la compensación de pérdidas

Cuotas negativas  
(no pérdidas contables)

Liquidadas o  
autoliquidadas

No hay plazo para la  
compensación

La compensación de Bases imponibles se podía calificar de OPCIÓN TRIBUTARIA, según TEAC **Resolución de 14 de mayo de 2019** y **4 abril 2017**:



### **LGT. Artículo 119. Declaración tributaria.**

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración.



## La compensación de pérdidas es una opción tributaria

Res TEAC 4 ABRIL 2017

La DGT se alinea con el TEAC respecto a la naturaleza de la compensación de bases imponibles negativas, y establece que es una **opción** ( DGT CV 17-9-18)

De haberse **optado** en un período impositivo por **no compensar bases imponibles** negativas pendientes, esa opción no se puede modificar por la vía de un recurso de reposición posterior sobre la liquidación presentada ( TSJ Madrid 6-4-16)

-En relación con la compensación realizada (o no) en una **autoliquidación**, **no puede rectificarse** la misma para aplicar una base imponible no compensada (o en diferente cantidad) después del plazo para declarar.

-En relación con la **liquidación administrativa** sí se pueden compensar bases o cuotas pendientes, pero no pueden “generarse” artificialmente bases o cuotas negativas mediante el expediente de rectificar liquidaciones anteriores donde se hubieran compensado ya esas bases



## ART. 119.3

- "las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una **declaración**, no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración..."

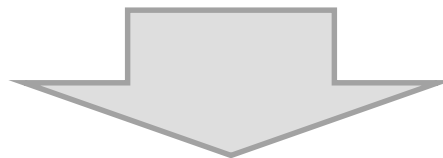
## ART. 120.3

- 3 . Cuando un obligado tributario considere que una **autoliquidación** ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos , podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente .



## SAN 11 diciembre 2020

FJCO 2º: A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119, y, por ende, la limitación prevista en el [artículo 119.3 LGT](#); a la autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el [artículo 120 LGT](#)



5.Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el [artículo 119.3 LGT](#), por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.



VNIVERSITAT  
E VALÈNCIA

## **Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1404/2021 de 30 Nov. 2021, Rec. 4464/2020**

**Ponente: Berberoff Ayuda, Dimitry Teodoro.**

**Nº de Sentencia: 1404/2021**

**Nº de Recurso: 4464/2020**

**Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

Pueden compensarse las bases imponibles negativas en el IS aunque la autoliquidación sea presentada extemporáneamente



Para despejar el debate, básicamente, son dos las líneas de análisis a desplegar.

La primera, más general, exige indagar el artículo 119.3 LGT para, en primer término, llegar a la conclusión de que no contiene una definición de opciones tributarias y, posteriormente, descubrir las pautas que ofrece la propia LGT que, en su caso, permitan dibujar un cierto marco de seguridad Jurídica a la hora de identificar cuando estamos en presencia de una opción tributaria y cuando no.

La segunda, más concreta, referida ya al derecho que se pretende hacer valer, en esta caso, la compensación de las BIN, a cuyo efecto, habremos de acudir a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.





## Definición de "opción tributaria" Art. 119

- ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias"
- no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equivocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias

## Definición del Tribunal, elementos

- alternativa de elección
- Voluntad del contribuyente, reflejada en su declaración o autoliquidación.

## Tratamiento pérdidas

- La posibilidad de compensar o no no constituye una alternativa entre regímenes diferentes
- Además, la compensación es un requisito para el gravamen según la capacidad económica
- Se trata por tanto de un derecho



LEGISLACIÓN

---

### ***Artículo 24. Compensación de cuotas negativas***

1. Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, con el límite del 70 por ciento de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar 1 millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.

El derecho de la Administración para comprobar o investigar las cuotas negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las cuotas negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.



LEGISLACIÓN

## **Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1348/2021 de 18 Nov. 2021, Rec. 2983/2020**

**Ponente: Fernández Valverde, Rafael.**

**Nº de Sentencia: 1348/2021**

**Nº de Recurso: 2983/2020**

**Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

**ECLI: ES:TS:2021:4206**

El TS reitera que los intereses de demora y suspensivos debidos por la regularización del IS son deducibles

Tal y como había dictaminado en la previa STS Nº 150/2021, de 8 de febrero



## Retribución administradores

[Ayuda](#)

[Volver](#)

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/03156/2019/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **17/07/2020**

**Asunto:**

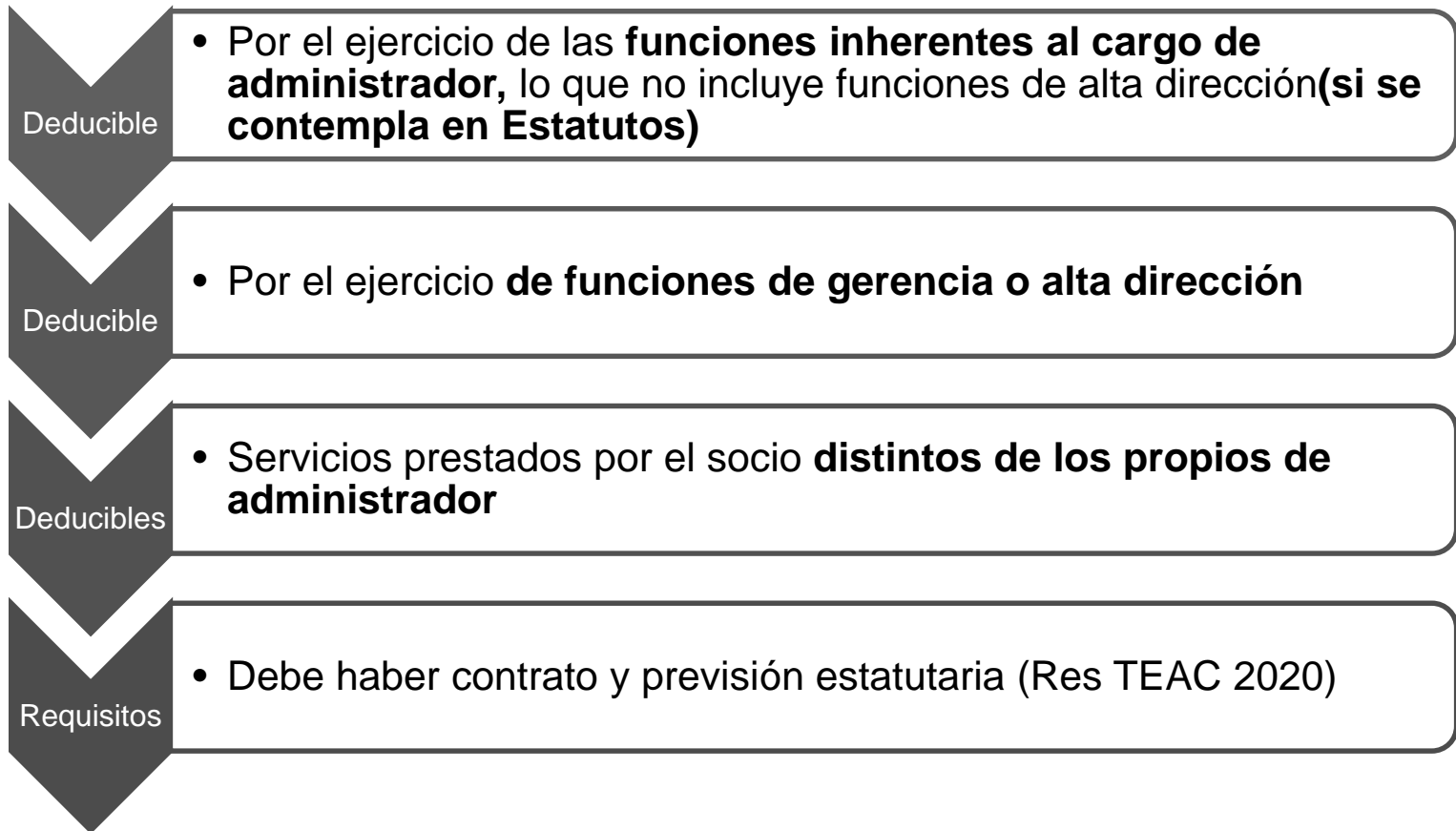
Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad desde el 01/01/2015 de lo pagado por una sociedad a sus administradores mercantiles, cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma. Requisitos previstos en los artículos 217 a 219 y 249 del TR de la Ley de Sociedades de Capital según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014, a la luz de la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (recurso de casación número 3574/2017).

**Criterio:**

Si bien según el artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2015 (Ley 27/2014) no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e), ello necesariamente ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida hoy expresamente por la Ley 27/2014 en la letra f) de su art. 15. De forma que no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2108 (rec. casación número 3574/2017) concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución.

Reitera criterio de la resolución de 08/10/2019 (R.G. 5548/2018)

# Remuneración administradores según TEAC



## Sentencia Mahou

- Basada en LIS 61/78
- STS de 13 noviembre 2008

## LIS 27/2014

- Introduce art. 15 e), excluye retribuciones alta dirección y con contrato laboral

## Res TEAC 17 JULIO 2002

- Considera aplicable el art. 15 f) (actividades ilícitas) en el caso de que no esté prevista la remuneración en Estatutos

## DGT

- Deducible la remuneración al Administrador
- Por funciones ajenas a su cargo (CV 879-15 de 23 de marzo de 2015 y la CV 892-15 de la misma fecha, la CV 1965-16 y la CV 3921-16 y CV 1417-19.)
- Por contratos de alta dirección (CV 2223-16 de 23 de mayo, CV 3104-16 de 5 de julio.)

- Unidad resolutoria: TEAC
- Fecha de la resolución: 06/11/2018
  
- Criterio: No haber acreditado la insolvencia no puede erigirse como motivo para denegar el cómputo de la pérdida, toda vez que para dotar la correspondiente provisión no se exigía tal insolvencia declarada sino solo la posible insolvencia en el artículo 12.2 cuya letra a) no exige tal circunstancia a diferencia de lo que ocurre en los casos de entidades vinculadas, según prevé el último párrafo de ese mismo apartado 2 del precepto.
- **El que un acreedor no realice acciones dirigidas al cobro efectivo de los créditos que pudieran acreditar la imposibilidad de cobro, puede significar una renuncia de sus derechos, que a efectos fiscales debe considerarse como una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1.e del TRLIS.**
- Pero esta afirmación **no puede hacerse de modo absoluto e indiscriminado**, habida cuenta que la norma no lo menciona y, por ende, ha de ponderarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, debiendo aparecer ciertos indicios, en función de las relaciones entre las entidades, dicción de los contratos, etc. que avalen tal conclusión de renuncia de derechos y consiguiente liberalidad.



TEARCV 28 ENERO 2021



En este sentido, la reclamación judicial o de la realización de actuaciones tendentes al cobro de los créditos deteriorados no constituyen requisitos exigidos en el supuesto de la letra a) del artículo 13.1 de la LIS aplicado por la interesada, sin perjuicio de que pueda constituir indudablemente un principio de prueba del impago

El art. 18 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos dispone lo siguiente, sobre la obligación de poseer un Número de Identificación Fiscal (NIF):

***Artículo 18. Obligación de disponer de un número de identificación fiscal y forma de acreditación.***

*1. Las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.*

Por lo tanto, deben tener NIF:

- Las personas físicas
- Las personas jurídicas
- Los obligados tributarios definidos en el art. 34.4 de la Ley General Tributaria.

Este último precepto es del siguiente tenor:

*4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado **susceptibles de imposición.***

[alguacil@uv.es](mailto:alguacil@uv.es)



VNIVERSITAT  
DE VALÈNCIA

[catedracae@uv.es](mailto:catedracae@uv.es)