

> Informe sobre aspectos problemáticos en el IVA de las cooperativas agroalimentarias

> **Autora:** María Pilar Bonet Sánchez

La reproducción de este Informe está permitida citando su procedencia.
Septiembre 2019.
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: 978-84-09-14485-3

Depósito Legal: M-29816-2019

Imprime: Publiequipo, S.L.

El presente informe se realiza en el marco de la Cátedra de Cooperativas Agroalimentarias, a petición de Cooperativas Agro-alimentarias de España, y tiene como objeto analizar y dar solución a los principales problemas que el Impuesto sobre el Valor Añadido plantea a las cooperativas agroalimentarias en su operativa habitual, con el fin de ajustarse a los requerimientos normativos.

El informe se cierra en Valencia, a 22 de mayo de 2019.

María Pilar Bonet Sánchez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Facultad de Derecho

Universitat de València

> LISTADO DE ABREVIATURAS

| | |
|------------|--|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria) |
| C.C. | Código Civil |
| C.Co. | Código de Comercio |
| DGT | Dirección General de Tributos |
| EHA | Economía y Hacienda (Ministerio) |
| FJ | Fundamento Jurídico |
| IVA | Impuesto sobre el Valor Añadido |
| LGT | Ley General Tributaria (Ley 38/2003) |
| LIVA | Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992) |
| LC | Ley de Cooperativas (Ley 27/1999) |
| RD | Real Decreto |
| REAGP | Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca |
| Rec. | Recurso |
| RECC | Régimen Especial del Criterio de Caja |
| REDEME | Registro de devolución mensual |
| Res./Ress. | Resolución/Resoluciones |
| RIVA | Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| ROJ | Repertorio Oficial de Jurisprudencia (http://www.poderjudicial.es) |
| STS/SSTS | Sentencia/s del Tribunal Supremo |
| STSJ | Sentencia del Tribunal superior de Justicia |
| TEAC | Tribunal Económico-Administrativo Central |
| TEAR | Tribunal Económico-Administrativo Regional |
| TJUE | Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| TS | Tribunal Supremo |

> ÍNDICE

| | |
|---|----|
| 1. INTRODUCCIÓN | 6 |
| 2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ENTREGAS DE PRODUCTOS DEL SOCIO A LA COOPERATIVA | 8 |
| 3. DEVENGO DEL IMPUESTO EN LAS ENTREGAS DE LOS SOCIOS A LA COOPERATIVA | 13 |
| 4. VALORACIÓN, REPERCUSIÓN Y RECTIFICACIÓN | 19 |
| 5. DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS POR LA COOPERATIVA | 27 |
| 6. PROBLEMAS ESPECÍFICOS DE LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO | 36 |
| 7. CONCLUSIONES | 39 |

> 1. INTRODUCCIÓN

El funcionamiento de las cooperativas agroalimentarias no tiene un reflejo específico en el IVA, de modo que sus operaciones se gravan como las de cualquier otra entidad que lleve a cabo las mismas actividades, salvo por la existencia de un régimen especial para los socios titulares de las explotaciones: el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).

Pero este régimen especial —aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas y ganaderas que sean personas físicas y cumplan los restantes requisitos en cuanto al tipo de operaciones efectuadas— sólo afecta a una parte de las operaciones que la cooperativa realiza en el cumplimiento de su fin social o estatutario: las compras (*inputs*) de productos naturales del socio. Por el resto de las operaciones efectuadas con los socios (*outputs*), como pueden ser las prestaciones de servicios (fumigación, recolección, etc.) o la venta de elementos necesarios para su utilización en las explotaciones (productos fitosanitarios, semillas, plásticos, etc.), la cooperativa recibe el mismo tratamiento en el IVA que cualquier otra entidad que realice la misma actividad, sin que presente particularidad alguna.

Los problemas tributarios surgen cuando la Inspección de Hacienda desconoce el funcionamiento real de las cooperativas agroalimentarias y pretende aplicar la normativa del IVA al pie de la letra, sin tener en cuenta la esencia del cooperativismo, que no es otra que la asociación de personas *para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático* (art. 1.1 de la Ley de Cooperativas, Ley 27/1999, en adelante, LC). En efecto, las reglas de funcionamiento normal de una cooperativa de primer o segundo grado afectan a la contabilización y facturación de las operaciones, por la necesidad de atender a las cosechas, su duración y sus vicisitudes, y ello repercute en la calificación fiscal de aquéllas.

Desde un punto de vista estrictamente sustantivo o mercantil, el socio no vende a la cooperativa los productos cosechados u obtenidos en su explotación, sino que los entrega a la sociedad de la que forma parte para que aquélla los gestione y proceda a su comercialización con terceros, con o sin transformación previa, de la mejor forma posible. De este modo se estará cumpliendo con la finalidad para la que la cooperativa agroalimentaria se constituyó: “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 y con su implantación o actuación en el medio rural” (art. 93.1 LC).

En un principio, cuando se producen las entregas de los productos de los socios a la cooperativa, no es posible conocer el precio al que aquéllos se venderán a terceros. Como tampoco se conocen los gastos de gestión, las dotaciones legales y estatutarias que debe hacer la cooperativa, ni los retornos que en su caso se puedan aprobar por el Consejo Rector. Es decir, que hasta que se produzca la liquidación de la campaña no se puede establecer

la valoración que cabe atribuir a las entregas de los socios, pues es en ese momento y no antes cuando se conocerán los resultados y el neto realizable para la cooperativa, tras la imputación de los ingresos por ventas y los gastos generales y de gestión incurridos en la campaña.

Las principales cuestiones problemáticas que se plantean en el ámbito del IVA para las cooperativas agroalimentarias son las siguientes:

- Cómo valorar las operaciones que se realizan con los socios, tanto por los inputs como por los outputs.
- En qué momento hay que entender realizadas las operaciones a efectos de determinar el devengo del impuesto.
- Qué consecuencias tiene para la cooperativa el hecho de que los socios se encuentren en el régimen especial, y más concretamente, cómo y cuándo hay que abonar las compensaciones.
- Cómo afecta al régimen de deducciones de la cooperativa el régimen jurídico tributario del socio en el IVA.

Para dar respuesta a las cuestiones planteadas debemos partir de una premisa esencial: cuál es la naturaleza jurídica de las operaciones realizadas entre el socio y la cooperativa y cómo se definen a efectos del IVA.

> 2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS ENTREGAS DE PRODUCTOS DEL SOCIO A LA COOPERATIVA

Dentro del amplio margen de libertad de configuración del objeto social de las cooperativas agroalimentarias y de las actividades que pueden realizar para el cumplimiento de aquél (sirva como ejemplo la relación contenida en el artículo 93.2 de la LC y sus equivalentes en las leyes autonómicas), resulta evidente que para que éstas puedan llevar a cabo la actividad cooperativizada típica es necesario que los socios entreguen los productos de sus cosechas a la cooperativa, que después venderá a terceros, con o sin transformación previa.

Un análisis muy superficial de la cuestión podría llevarnos a calificar estas operaciones como las típicas de un **contrato de compraventa**, contrato regido por la normativa civil, en la medida en que nuestro Código de comercio excluye de su ámbito de aplicación a las “ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos, de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les paguen las rentas” (artículo 326.2º C.Co.). Pero esta calificación no se corresponde con la verdadera naturaleza jurídica de la operación, al faltar algunos elementos esenciales del contrato de compraventa: la certidumbre en el precio (art. 1445 C.C.), la perfección del contrato por el cumplimiento de la teoría del título y el modo (artículos 609 y 1095 C.C.), el efecto traslativo del dominio por la entrega (artículo 1462 C.C.), la obligación de saneamiento (1474 y siguientes C.C.) y la de abono de intereses por retraso en el pago del precio (1501 C.C.), o la ineficacia del contrato por la pérdida de la cosa vendida (1460 C.C.), etc.

Así lo reconoció expresamente el Tribunal Supremo en su Sentencia 340/2003, de 3 de abril de 2003 (Rec. 2529/1997, ROJ: STS 2300/2003): la entrega no puede identificarse con la compraventa.

Como ha señalado la DGT, la compraventa mercantil como contrato consensual se perfecciona por el consentimiento o acuerdo de las partes sobre la cosa y el precio objeto del contrato, de modo que solo puede considerarse la existencia de una entrega cuando entre el vendedor y el comprador hay acuerdo sobre la cosa y el precio, momento en el que se devengará el IVA (DGT, Consulta Vinculante V0848-05, de 13 de mayo de 2005). Y es indudable que en el momento de la entrega por el socio de sus productos a la cooperativa no se conoce todavía el precio de la operación, por lo que podremos hablar de entrega a efectos del IVA, pero no de compraventa.

Resulta evidente, por tanto, que no estamos ante una operación típica de compraventa entre el socio y la cooperativa, lo cual no significa que no sea una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que constituye uno de los hechos imponible: la entrega de bienes. A tenor del artículo 4.1 de la Ley del IVA (Ley 37/1992, en adelante 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”.

Es decir, que las entregas de productos de su cosecha que los socios realizan a su cooperativa son operaciones sujetas al IVA, en principio por la condición de empresario de quien realiza esa operación en el marco de su actividad empresarial: el titular de la explotación agrícola o ganadera, con independencia del régimen tributario general o especial que le sea de aplicación y de la consideración como tal desde la óptica del derecho mercantil; pues si bien las actividades agrícolas, ganaderas forestales y pesqueras están excluidas del Código de Comercio, en cambio a efectos fiscales se consideran actividades económicas y atribuyen a quien las realiza la condición de empresario o profesional, siempre que ordene por su cuenta y riesgo los medios de producción necesarios para llevar a cabo la actividad con la finalidad de intervenir en el mercado.

Y en cuanto a la definición de la operación en sí, a efectos del IVA, se considera entrega de bienes *la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario*, según establece el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva IVA). La LIVA por su parte añade que también se considera entrega de bienes a la cesión de títulos representativos de los mismos (artículo 8.1). Lo relevante a estos efectos es, en consecuencia, la transmisión de la propiedad económica, con independencia de que se transmita o no la propiedad jurídica de los bienes, para considerar que estamos ante una operación constitutiva del hecho imponible “entrega de bienes” definido por la Directiva IVA y la LIVA.

La jurisprudencia del TJUE es constante a este respecto, desde la Sentencia del de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën contra Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* (caso *Safe*), en la que señalaba que: “El concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien”. El Tribunal considera que el Sistema Común del IVA debe basarse en una “*definición uniforme de las operaciones imponibles*” y este objetivo podría verse comprometido si se supeditara la existencia de una entrega de bienes al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad según los Derechos civiles nacionales (ap. 7 y 8).

Esta doctrina ha sido reiterada en las sentencias TJUE de 4 de octubre de 1995, *Armbrecht*, Asunto C-291/92, apartados 13 y 14; de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, apartados 32 y 33; de 21 de abril de 2005, *HE*, asunto C-25/03, y de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget*, asunto C-111/05.

En el ámbito nacional, también nuestros tribunales han reconocido esta situación, como ya hizo el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de junio de 2004 (Rec. 1174/1999, ROJ: STS 3963/2004). En dicha sentencia trata la cuestión de si puede negarse la existencia del hecho imponible del IVA en las relaciones cooperativa-socios por la consideración de que no hay “transmisión de los bienes” de los socios a la cooperativa, cuestión que resuelve diciendo: “*Efectivamente, no se produce esa transmisión porque los bienes siguen siendo propiedad de los Socios, pero el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido no radica en la transmisión de la propiedad sino en la entrega de los bienes. Es patente que los socios*

siguen siendo, en virtud de las normas estatutarias propietarios de los bienes entregados, pero es incuestionable que ha habido una entrega material de los bienes acompañada de la transmisión del "poder de disposición" de los bienes entregados. No se ha transmitido, pues, la propiedad, pero se han entregado los bienes y se ha cedido el "poder de disposición" sobre tales bienes. Esto explica que sea la cooperativa quien vende a terceros, y no los socios. Pues bien, esta entrega de bienes acompañada de la transmisión del poder de disposición (aunque no se transmita la propiedad de los bienes) constituye el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido" (FJ 2º).

Visto que cuando hay una entrega de bienes se produce el hecho imponible del IVA, aunque no se haya transferido la propiedad jurídica de los bienes, interesa ahora analizar si se puede identificar la operación con otros institutos jurídicos, concretamente con los contratos de mandato comisión, depósito o suministro, por la razón del diverso tratamiento que reciben estas operaciones en cuanto al devengo del IVA, pues, como veremos más adelante, en principio el IVA se devenga con la entrega de los productos del socio a la cooperativa, mientras que el pago por ésta al socio no se produce hasta que la cooperativa fija el precio de liquidación de la campaña tras la venta de los productos a terceros, una vez conocidos todos los costes y gastos producidos. En cambio, tratándose de otras figuras contractuales como el suministro o la comisión de venta, la LIVA fija otro momento para el devengo del IVA de la operación, posterior a la entrega, y esto puede resultar conveniente para las cooperativas por aproximarse a la realidad de su funcionamiento.

Empezando por el **contrato de depósito**, en principio el TS se opone a dicha calificación en la citada sentencia de 8 de junio de 2004, en los siguientes términos (FJ 4º): *"...Las relaciones entre socio y cooperativa no son las propias del contrato de depósito por la elemental consideración de que la Cooperativa no tiene con el Socio una de las obligaciones características del Depósito, cual es la restitución de las cosas depositadas."*

Efectivamente, no se dan los elementos esenciales de este contrato, sea civil o mercantil, básicamente la obligación de guarda y custodia de los bienes recibidos y la de restitución de los mismos a su propietario depositante, como establece el Código Civil: *"se constituye el depósito desde que uno recibe una cosa ajena con la obligación de guardarla y de restituirla"* (artículo 1.758 C.C.). El depósito es mercantil si el depositario es comerciante, las cosas depositadas son objeto de comercio, o constituye de por sí una operación mercantil o como causa o consecuencia de ésta (art. 303 C.Co.).

Además, el contrato cambia si el depositario tiene la facultad de disponer de la cosa depositada, ya sea para sí o sus negocios, ya para operaciones encomendadas por el depositante, convirtiéndose en préstamo mercantil, comisión o cualquier otro que se haya celebrado en sustitución de aquél (art. 309 C.Co.). Finalmente, tampoco casa con la operativa cooperativa las obligaciones legales dimanantes del contrato de depósito, impuestas tanto al depositario como al depositante: así, la obligación de custodia por el depositario tiene como correlato la responsabilidad por los daños y perjuicios que se le hubiere podido ocasionar a los bienes depositados; y a su vez al depositante se le impone la obligación de reembolso de los gastos de conservación en que hubiere podido incurrir el depositario, así como la de indemnización por los daños y perjuicios que el contrato le hubiere podido generar.

Definitivamente, no es una figura que encaje fácilmente en la realidad de las cooperativas agroalimentarias, a pesar de que la propia Administración Tributaria la contempla expresamente como funcionamiento posible en la práctica, como veremos más adelante.

En segundo lugar, cabría plantearse si estamos ante un **contrato de comisión de venta o mandato**. 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. Concretamente el Tribunal Superior de Justicia de Murcia ha tenido ocasión de pronunciarse en un supuesto semejante, en el que la cooperativa consignaba las operaciones como compras y ventas, constituyendo la comisión cobrada por sus servicios un menor precio de adquisición de los mismos (STSJ Murcia 444/2017, de 13 julio, Rec. 956/2015, ROJ: STS MU 1293/2017).

Si bien es cierto que lo que se dilucidaba en el caso era el tipo impositivo aplicable, (reducido como aplicaba la cooperativa, o general, como pretendía la inspección), queda clara la corrección de esa forma de actuación por parte de la cooperativa, esto es: realizar compras de productos agrícolas a los socios (y a terceros) y venderlos 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).

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 (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 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.

Otra figura jurídica interesante a los efectos que nos ocupan es el **contrato de suministro de bienes** por el que el socio se compromete a entregar sus cosechas a la cooperativa, a medida que las vaya obteniendo. En la práctica, 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 suministro, contrato que se caracteriza, según el Tribunal Supremo, porque las partes se obligan a la entrega de cosas y pagos sucesivos, siendo esencial la existencia de prestaciones periódicas y sucesivas que derivan de un contrato único (STS 91/2002, de 7 de febrero, Rec. 3024/1996, ROJ: STS 778/2002) y que la definición legal que contiene la Ley de Contratos del Sector Público lo refiere a aquéllos contratos “en los que el empresario se obligue a entregar una pluralidad de bienes de forma sucesiva y por precio unitario sin que la cuantía total se defina con exactitud al tiempo de

celebrar el contrato, por estar subordinadas las entregas a las necesidades del adquirente" [artículo art. 16.3.a) de la Ley 9/2017].

En todo caso, cualquiera que sea la fórmula elegida por la cooperativa agroalimentaria para definir la forma de operar con sus socios, es indispensable que se haga constar en los Estatutos, sobre todo si con ello se puede asegurar la corrección de las actuaciones desde un punto de vista fiscal, especialmente a efectos del IVA, por la importancia que tiene la definición de las operaciones en relación con el devengo.

Veamos un ejemplo de cláusula estatutaria

> *A incluir entre las Obligaciones del socio o en artículo separado, dentro de la actividad cooperativizada.*

> Los socios estarán ligados a la cooperativa por un contrato de suministro, en virtud del cual deberán aportar todos los productos de su explotación bajo el principio de exclusividad, desde su ingreso en la cooperativa hasta la liquidación de la campaña que se produzca con posterioridad a su baja.

> 3. DEVENGO DEL IMPUESTO EN LAS ENTREGAS DE LOS SOCIOS A LA COOPERATIVA

a) Entregas de bienes

La regla general para las entregas del socio (*inputs* de la cooperativa) es que el impuesto se devengará cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente (artículo 75.1 LIVA). Es decir, cuando se materializa la entrega del socio porque lleva los productos de su explotación a la cooperativa, o ésta realiza la recolección de la cosecha del socio. En ese momento nace el derecho de la Administración 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 y el IVA de la operación.

Para los *outputs* de la cooperativa, tanto en las ventas de productos a terceros como en las que realizan a los socios para sus explotaciones (semillas, abonos, etc.) rige la misma regla de las entregas; mientras que, en las prestaciones de servicios, la regla general es que el impuesto se devenga 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 las cooperativas agroalimentarias prestan determinados servicios a sus socios (fumigación, recolección...), devengándose el impuesto en el momento de la prestación material del servicio y no cuando la cooperativa liquide su precio al socio.

Aunque es una práctica habitual en muchas cooperativas facturar los servicios prestados al socio o las ventas de productos para su explotación en la propia liquidación de resultados, no es correcto desde el punto de vista de las normas de facturación: son operaciones distintas, realizadas en fechas distintas, por sujetos pasivos diferentes y que están sujetas a tipos de gravamen también diferentes. Por ello deben facturarse por separado, con independencia de que para el cálculo del precio definitivo de las entregas de productos de la cosecha del socio a la cooperativa se hayan tenido en cuenta las partidas de gastos cooperativos generales y de la campaña.

Como es habitual en la LIVA, junto a las reglas generales del devengo hay otras de carácter especial, también en el mismo artículo 75, algunas de las cuales pueden afectar a las cooperativas agroalimentarias, concretamente las que se refieren al devengo de los suministros, las comisiones de venta y los pagos anticipados.

b) Suministros

En los suministros (o entregas continuadas derivadas de un contrato único) y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo, el devengo se fija en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, según el artículo 75.1.7^º 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, salvo lo que después diremos respecto de las llamadas "operaciones complejas".

c) Comisiones de venta

La comisión de venta tiene un tratamiento fiscal ventajoso en cuanto al devengo, cuando la cooperativa comisionista actúa en su propio nombre, ya que se producen dos entregas (del socio comitente a la cooperativa comisionista, y de esta al cliente o tercero) y esas dos operaciones tienen un devengo simultáneo que se cifra en el momento en que se produce la venta al tercero (artículo 75.1.3º LIVA).

Y si trasladamos esta figura al funcionamiento de las cooperativas agroalimentarias es fácil ver que se asemeja bastante a la realidad habitual, fundamentalmente de las cooperativas de comercialización, con o sin transformación: 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. Así, el socio en régimen general no tendría que facturar a la cooperativa por sus entregas hasta que ésta le liquide los resultados de la campaña.

d) 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 (artículo 163 terdecies LIVA). Esto nos llevaría al momento en que la cooperativa abona la liquidación al socio.

Pueden aplicar este régimen el socio si está en régimen general (no en REAGP) y la propia cooperativa, aunque el volumen de negocios es muy limitado: 2.000.000 € como importe neto máximo de cifra de negocios del año anterior, y que los cobros en efectivo (operaciones efectuadas con terceros acogidos al régimen especial del criterio de caja) a un mismo destinatario no superen 100.000 €.

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: si es el socio quien opta por el criterio de caja, 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. Y si es

la cooperativa quien se acoge al régimen, se verán afectados sus clientes (terceros) y sus socios (proveedores).

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.

e) Pagos anticipados

Cuando una entrega de bienes en operaciones interiores origina pagos anticipados anteriores 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 (artículo 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, 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 abonado.

Esta regla especial del devengo del IVA en los pagos anticipados sólo es de aplicación, en su caso, a las entregas efectuadas por productores que tributen en el régimen general, pero no a los socios que se encuentren acogidos al régimen especial (REAGP). Así se desprende también de la Resolución de la DGT dictada en contestación a la Consulta vinculante V3686-16, de 5 de septiembre de 2016, en un supuesto en que un productor agrícola sujeto al REAGP había solicitado un anticipo de dinero a una almazara a cuenta de la futura entrega de aceituna. La DGT resuelve remitiéndose al contenido de los artículos 130.2 y 3 de la LIVA y 48.2 del RIVA, y recordando que el empresario acogido al régimen especial tiene derecho a percibir una compensación cuando realiza las entregas de los productos naturales de su explotación, que ese derecho nace en el momento en que se producen las entregas con independencia del momento en que se produzca el pago, y que, no obstante, mediando acuerdo de los interesados, el reintegro de las compensaciones se podrá realizar en el momento del cobro total o parcial de las operaciones y en proporción a los mismos.

Es decir, existe una regla específica para el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por lo que no es de aplicación la regla del artículo 75.2 de la LIVA.

f) 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. Concretamente, en la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 7-11-2000 y en las Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V2449-12, de 14 diciembre y V0919-10, de 6 mayo, se hace referencia a los siguientes supuestos:

- 1) 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.
- 2) 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.
- 3) 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 continuamente 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.”*

La misma doctrina se reitera por la DGT en consultas vinculantes posteriores, todas ellas referidas al devengo del impuesto en el régimen especial (REAGP): el derecho a la compensación nace en el momento en que se produce la entrega de productos del socio, cualquiera que sea el momento fijado para el pago, salvo en operaciones complejas, que nace cuando la cooperativa vende los productos a terceros en caso de depósito o comisión de venta, o cuando finaliza la campaña y su documentación en caso de suministros y entregas fraccionadas (DGT, Consultas vinculantes V0382-13 y V0383-13, de 8 de febrero de 2013; V0511-13, de 19 de febrero de 2013 y V3010-13, de 9 de octubre de 2013).

Puede verse un esquema de los devengos en régimen general en el siguiente cuadro:

| Operación | Devengo |
|--|--|
| Entregas de bienes | Puesta a disposición |
| Prestaciones de servicios | Ejecución material |
| Suministros y operaciones de tracto sucesivo: | Exigibilidad de la parte del precio de cada percepción |
| - Si no se ha pactado precio/exigibilidad - o periodicidad >1 año | 31 de diciembre de cada año Por los suministros efectuados desde el anterior devengo o parte proporcional del año |
| Comisión de venta (por cuenta propia) | Dos entregas con dos devengos simultáneos: Entrega al tercero |
| RE Criterio de Caja | Cobro total o parcial del precio Límite: 31 diciembre / año n+1 |
| Pagos anticipados (al devengo) | Cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos |
| Operaciones complejas: | |
| Entregas fraccionadas | Fin campaña y documentación |
| Depósito o comisión de venta | Fecha venta a terceros |

FUENTE: Elaboración propia

La Administración en los pronunciamientos indicados parece tener muy claro el funcionamiento de las cooperativas agroalimentarias. Y aunque esté calificando como “operaciones complejas” ciertas entregas del socio a la cooperativa cuando aquel se encuentra en el régimen especial, hay que entender aplicable la misma doctrina a las entregas efectuadas por socios que están en el régimen general del IVA, entre otras razones: porque se trata de la misma operación -entrega de productos naturales- y, por tanto, tienen la misma naturaleza jurídica; y porque la Administración no puede ir contra sus propios actos, salvo que tuviera una justificación razonable que no parece haber en este caso.

Por lo demás, hemos de señalar que el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de junio (Rec. 4819/2007, ROJ: STS 4720/2011) hace referencia explícita al tipo de contrato que rige las relaciones socio-cooperativa (concretamente, depósito o comisión), aunque sea para rechazar la aplicación al caso de la tesis mantenida en la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda mencionada, precisamente por no darse los supuestos planteados en el informe. De donde se desprende la importancia de que en los Estatutos conste la descripción de la operativa en base a los tipos contractuales que venimos sugiriendo.

Ejemplo de posible cláusula estatutaria

> *A incluir en el artículo referente a la Actividad cooperativizada.*

> La actividad cooperativizada definida como objeto social en el artículo..... se llevará a cabo mediante campañas cuya duración será fijada por....., a lo largo de las cuales el socio deberá efectuar la entrega de los productos de su explotación, de una vez o de forma fraccionada, según las necesidades de la cooperativa. Al cierre de la campaña y una vez finalizada su documentación, la cooperativa fijará el precio de liquidación aprobado por..... (el Consejo Rector o la Asamblea General), debiendo expedir el socio en régimen general del IVA la factura correspondiente a sus entregas. Para los socios en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, la cooperativa expedirá en el plazo de..... el correspondiente recibo para el abono del precio y la compensación.

> 4. VALORACIÓN, REPERCUSIÓN Y RECTIFICACIÓN

a) Normas de valoración

El precio de las operaciones en el IVA no tiene una regla específica para las realizadas por una cooperativa agroalimentaria con sus socios, como ocurre en el marco del Impuesto sobre Sociedades, en que resulta aplicable el precio efectivo de la operación siempre que no sea inferior al coste, según el artículo 15.3 de la Ley 20/1990, de Régimen fiscal de las cooperativas, frente al precio de mercado. Este será el precio para las operaciones que la cooperativa realice con terceros.

En cuanto al IVA, la ley refiere la base imponible de la operación al importe total de la contraprestación, ya se perciba del destinatario o de un tercero, y en ese concepto incluye otras partidas, además del precio, como son:

- 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.
- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto, 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.
- Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas (Impuestos Especiales), excepto el IVA.
- Las percepciones retenidas con arreglo a derecho en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.
- El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación.
- El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

Por el contrario, no se incluirán en la base imponible:

- Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.
- Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

- Los suplidos, sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo.

Esta es la regla establecida con carácter general en el artículo 78 de la LIVA, pero hay otras 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).

Pero a efectos del IVA, para que pueda aplicarse la norma de valoración de las operaciones vinculadas se exige el cumplimiento de un requisito adicional por el que se pone en relación el derecho a deducir y el precio de la operación con respecto al precio de mercado (VNM), como puede verse en el cuadro siguiente:

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

FUENTE: Elaboración propia

En definitiva, y a la vista de lo expuesto, solo será aplicable la regla de valoración de las operaciones vinculadas 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, 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.

Por último, si el socio se encuentra acogido al régimen especial de la agricultura, la compensación que la cooperativa le debe abonar por las entregas de productos se calculará

sobre el precio de venta de aquellos, sin computar los gastos accesorios o complementarios que el socio pueda cargar separadamente (comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros u otros). Y si la contraprestación no fuere dineraria, el porcentaje de compensación se aplicaría sobre el valor de mercado de los productos entregados.

No obstante, y a pesar de las diferencias normativas apuntadas, el precio de las operaciones de la cooperativa con sus socios será el mismo, tanto a efectos del IVA como del Impuesto sobre Sociedades, y tanto si el socio se encuentra en régimen general como en el régimen especial. Porque en este tipo de operaciones como las que lleva a cabo una cooperativa agroalimentaria con sus socios, hay que tener en cuenta fundamentalmente las normas de funcionamiento y la operativa habitual cooperativa. No en vano reconoce el Preámbulo de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, que:

“En los casos en los que la cooperativa adquiere bienes a los socios, lo hace a resultas de la liquidación, es decir, al precio de venta a terceros, una vez deducidos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, los necesarios para transformar los bienes adquiridos (valor neto realizable).

Ello justifica que la Norma octava incluya un tratamiento especial en la valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa, especialmente en aquellos casos en que el precio de adquisición se fije en función de circunstancias futuras (...)”

Y por su parte, la Norma Octava, al señalar la valoración de las adquisiciones de bienes a los socios de las cooperativas agroalimentarias dispone que:

“La valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, en el momento en que se lleve a cabo la operación, por el precio de adquisición, es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada, sin perjuicio de lo indicado posteriormente.

Si dicho precio se fija en función de circunstancias futuras, entre las que puede estar el valor neto realizable o cualquier otro parámetro, se efectuará una estimación inicial con el fin de determinar el precio de adquisición”.

b) Repercusión por socios en régimen general

El IVA devengado por la entrega de los productos del socio debe repercutirse íntegramente a la cooperativa a través de una factura original completa, esto es, que cumpla los requisitos del artículo 6 del Reglamento de facturación (RD 1619/2012). A este respecto hay que destacar la relevancia de la correcta descripción de las operaciones, requisito exigido por el artículo art. 6.1.f) del citado Reglamento de facturación, hasta el punto de que se ha llegado a negar la deducción del IVA soportado por no incluir la citada descripción (Res. TEAC de 24 de octubre de 2001). En otro caso se ha manifestado el TEAC también acerca de la insuficiencia de la descripción efectuada cuando lo que constaba en factura era una mera referencia a los albaranes de entrega (Res. TEAC de 10 de noviembre de 2005).

Si el socio tributa en el régimen general deberá expedir a la cooperativa una factura por cada entrega que realice, fijando un precio provisional que previamente habrá pactado con

la cooperativa, aplicando criterios fundados, y que deberá rectificarse cuando sea conocido el precio definitivo, esto es, cuando se acuerde la liquidación al cierre del ejercicio o de la campaña.

Lo que se está produciendo en estos casos en que el precio de la operación no se conoce al tiempo del devengo del impuesto es una de las causas de modificación de la base imponible previstas por la LIVA (artículo 80.6), que obligan a rectificar las cuotas repercutidas cuando se produzca la circunstancia que motivó dicha modificación, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde que fuera conocido el precio definitivo (artículo 89.1 LIVA), por tanto, desde la fijación del precio de liquidación por la cooperativa.

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 (RD 1619/2012, artículo 15.4) permite rectificar varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas.

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 AEAT 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.

Hemos visto que hay un plazo legal para la rectificación de 4 años establecido con carácter "general" para la rectificación y otro de un año, que podríamos llamar "especial", para cuando la rectificación es a la baja, por haber repercutido cuotas en exceso; situación que se dará cuando los precios finales de venta por la cooperativa sean más bajos de lo inicialmente previsto, lo cual sucede con cierta frecuencia. Esta dualidad de plazos se justifica por la DGT entendiendo que cuando hay cuotas repercutidas en exceso quiebra la regla general del artículo 89.1 LIVA y prevalece la especial del artículo 89.5 LIVA (Consulta vinculante V0710-05, de 27 de abril de 2005). Sin embargo, el Tribunal Supremo contradice esta interpretación en la Sentencia de 5 de febrero de 2018 (Rec. 646/2017, ROJ: STS 304/2018), afirmando que existen 2 plazos sucesivos para la regularización: 4 años para rectificar (al alza o a la baja) las cuotas inicialmente repercutidas y un año más para regularizar la situación (a la baja, y por medio de autoliquidación), aunque también se puede optar por solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Volviendo a la repercusión, es importante el elemento temporal, respecto del cual hay que resaltar la relevancia del devengo como punto de partida (artículo 88 LIVA): en primer lugar, porque la repercusión se hará al tiempo de expedir y entregar la factura, pero se pierde el derecho a repercutir si transcurre un año desde el devengo (artículo 88.4 LIVA) que, en principio y si no consta una operación diferente (suministro, comisión de venta), se

produce por la entrega de los productos; y en segundo, porque la cooperativa destinataria de la operación gravada no está obligada a soportar la repercusión antes del devengo.

De aquí surgen dos cuestiones cuyo análisis consideramos relevante para ver si la operativa habitual de la cooperativa con el socio se ajusta a Derecho: la primera, cuáles son los efectos de la caducidad del derecho a repercutir por el transcurso de un año desde la fecha del devengo sin que se haya efectuado y, más concretamente, si una repercusión fuera de plazo impediría la deducción del IVA soportado por la cooperativa, cuestión esta última que analizaremos más adelante, al tratar el punto dedicado a las deducciones. La segunda es más propiamente una conclusión que se desprende de cuanto hemos dicho en relación con el devengo del impuesto cuando la cooperativa funciona mediante contratos de suministro o comisiones de venta: si la cooperativa no está obligada a soportar la repercusión antes del devengo, y éste se cifra en el momento de la venta a terceros (comisión de venta) o en el momento del cierre de la campaña y finalización de la documentación (suministros y “operaciones complejas”), es evidente que el socio no estará obligado a expedir facturas por sus entregas hasta ese momento, pudiendo funcionar entre tanto documentando sus entregas mediante albaranes. Por tanto, el plazo de un año para la repercusión comenzará a contar desde la fecha de la venta a terceros o desde la liquidación de los resultados de la campaña, coincidentes con el devengo, lo que hace muy difícil que se produzca la caducidad.

Y si el socio hubiera ido facturando las entregas a la cooperativa sobre la base de precios fijados provisionalmente, tampoco habrá caducado el derecho a la repercusión, aunque la cooperativa le liquide el resultado de la campaña más de un año después de la entrega, porque hubo repercusión inicial, aunque ahora deba ser objeto de rectificación por conocerse el precio definitivo de las entregas.

Volviendo a la caducidad del derecho a la repercusión, como ya señalara el Tribunal Supremo hace más de diez años, la pérdida del derecho a repercutir por el transcurso del plazo de un año se refiere a aquellas situaciones en las que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique (Sentencia de 18 de marzo de 2009, Rec. 2231/2006, ROJ: STS 1581/2009). Para el TS, la medida temporal de un año para la repercusión es una obligación para el sujeto pasivo (transcurrido el año pierde el derecho a repercutir, aunque sigue obligado a ingresar la cuota devengada), pero para el destinatario de la operación es una medida de protección, en tanto en cuanto una vez transcurrido dicho plazo no está obligado a soportar la repercusión, puede negarse a abonar la cuota devengada. Pero tampoco existe una prohibición legal de soportar dicha repercusión, por lo que, si voluntariamente lo hace, no incumple obligación alguna. Esta misma tesis se sostuvo en la STS de 5 de diciembre de 2011 (Rec. 3954/2009, ROJ: STS 8222/2011) y en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de mayo de 2018 (Rec. 157/2016, ROJ: SAN 1997/2018).

Más recientemente, la DGT ha reiterado la doctrina contenida en las sentencias citadas, que reproduce parcialmente en su Consulta vinculante V1349-18, de 23 de mayo de 2018.

Es impensable que la cooperativa vaya a negarse a soportar la repercusión efectuada por el socio más de un año después de realizada la entrega de la cosecha (arroz, aceituna, cereal, uva...) cuando la causa de ese retraso temporal es la práctica habitual cooperativa: determinar el precio de las entregas en el momento de la liquidación de la campaña o de la venta del producto a terceros.

Finalmente, si el socio está acogido al régimen especial del criterio de caja deberá repercutir el IVA en factura ordinaria, siguiendo las reglas generales del devengo para su expedición y entrega, pero la repercusión se entenderá realizada a efectos de deducción cuando se produzca el devengo según el criterio de caja. En este sentido, para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas hay que acreditar momento del pago. En los libros registro correspondientes hay que hacer constar además de las fechas de pago y cobro, los medios de pago y cobro utilizados. Y en las facturas expedidas por el socio acogido al régimen especial debe hacerse constar la mención “régimen especial del criterio de caja”. Recordemos que el régimen de caja no puede utilizarse por los socios que se encuentren en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

El plazo para el cumplimiento de las obligaciones de facturación en general lo establece el Reglamento de facturación: la expedición de la factura debe hacerse al tiempo de efectuarse la operación y en todo caso, antes del 16 del mes siguiente al devengo (arts. 11 RF); la remisión se hará al tiempo de expedirse la factura y en todo caso, antes del 16 del mes siguiente al devengo (arts. 18 RF). Por tanto, la fecha límite para ambas, si consideramos el cierre y el devengo a 31 de diciembre, será el 16 de enero, salvo en el caso de operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja o de facturas rectificativas, que deberán remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la operación o se hubiera expedido la factura respectivamente. 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.

c) Socios en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) se caracteriza esencialmente por la ausencia de repercusión del impuesto por parte del socio que, sin embargo, soporta unas cuotas de IVA por las compras de bienes y servicios destinados a su explotación que le repercuten sus proveedores que no se puede deducir. No tiene por tanto obligación de presentar liquidaciones por el impuesto, más allá de determinadas operaciones excluidas de la aplicación del régimen especial, como la entrega de inmuebles, por la que también están obligados a facturar, o la realización de una adquisición intracomunitaria de bienes, una importación o una operación en la que se produzca la inversión del sujeto pasivo. debiendo presentar una declaración-liquidación no periódica en el modelo 309.

Como el socio en REAGP no liquida IVA, tampoco puede deducirse las cuotas soportadas. Para resarcirle de esas cuotas soportadas no deducibles, se atribuye al socio titular de la explotación el derecho a percibir una compensación, que deberá abonarle la cooperativa destinataria de sus entregas (130.2 LIVA), en cuanto empresario no sujeto al mismo régimen especial. Este derecho a percibir la compensación nace legalmente-como ya dijimos al hablar del devengo-, cuando se realizan las entregas de los productos naturales; es decir, en principio, se da la misma situación teórica que cuando el socio está en régimen general en cuanto al devengo en el momento y la fecha de entrega, con carácter general. Y se ejercita mediante el abono de la compensación por la cooperativa, aplicando el tipo vigente del 12% para actividades agrícolas o forestales y al 10,5% para las ganaderas o pesqueras sobre el precio de venta de dichos productos, sin gastos accesorios o complementarios, o sobre el valor de mercado en caso de contraprestación en especie, como vimos anteriormente.

El pago de la compensación se documentará en un recibo que debe expedir la propia cooperativa por duplicado y que deberá ser firmado por el titular de la explotación o persona en quien delegue, con la obligación para ambos (cooperativa y socio) de conservarlo durante el plazo de prescripción. Volveremos sobre este punto al tratar de la deducción de las compensaciones por la cooperativa.

Ahora bien, que el socio titular de la explotación no repercuta, ni liquide, ni pague el impuesto no significa que tenga lugar una repercusión implícita cuando la cooperativa le reintegra el importe de la compensación, ni tampoco que por el mismo hecho se produzca, implícitamente también, la deducción y devolución de las cuotas de IVA soportadas por el productor agrícola. Una cosa es considerar que del régimen especial deriva un efecto equivalente al de la repercusión-deducción-devolución para el socio productor que realiza la entrega y otra muy distinta atribuir a la expedición del recibo por la cooperativa el carácter formal de acto de repercusión por parte del cooperativista, aunque sea implícitamente, de modo que, si el recibo se expidiera más de un año después de la entrega de los productos, habría caducado el derecho a la repercusión; y, menos aún, cabe sostener la caducidad del derecho a la deducción de la compensación abonada por la cooperativa como consecuencia de lo que se califica como una repercusión extemporánea. Y ello por varias razones: la primera, porque no existe un derecho a la repercusión por parte del socio, sólo a obtener la debida compensación; la segunda, porque no puede caducar un derecho que no existe; la tercera, porque aunque tal derecho existiera, aunque fuera de modo implícito, confluirían en el mismo sujeto (la cooperativa) dos posiciones jurídicas contrapuestas: la del obligado a repercutir (el socio) y el obligado a soportar la repercusión (la cooperativa); finalmente, porque no se puede limitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas sin menoscabo del principio de neutralidad, como reiteradamente ha señalado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por lo demás, como ocurre con las entregas de los socios en régimen general, 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. 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.

En el mismo sentido se manifiesta la DGT en la Consulta Vinculante V1616-17, de 22 de junio de 2017, que reproduce parcialmente otra anterior de 4 de abril de 2007 (V0698-07), en la que se decía que los criterios contenidos en el artículo 89 de la LIVA resultarán aplicables a la modificación de las compensaciones si concurren las siguientes circunstancias: 1) que el destinatario haya reintegrado las compensaciones al empresario en REAGP que efectuó la entrega, mediante la expedición en tiempo y forma del correspondiente recibo, del que se le habrá dado copia; 2) que el empresario que efectuó la entrega haya firmado el recibo, disponga de su copia y haya cumplido con el resto de normas reguladoras del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

d) Un apunte en materia de tipos de gravamen

La condición de titular de una explotación agrícola, ganadera o forestal en el destinatario de los servicios a que se refiere el artículo 91.Uno.2.3º LIVA (plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios) es esencial para la aplicación del tipo reducido del 10%, de modo que cuando tales servicios se prestan a la cooperativa por un tercero, aunque materialmente se presten en las explotaciones de los socios productores como destinatarios finales de los mismos, irán gravados al 21% en lugar de al 10%.

Así lo reconoce también la DGT en sendas Consultas vinculantes: V2856-17, de 3 de noviembre 2017, en un supuesto de servicios prestados por una entidad mercantil a una cooperativa agraria que a su vez los factura a sus socios, aunque los servicios eran materialmente prestados en las explotaciones de éstos. Y en la V3125-17, de 4 diciembre 2017, respecto de los servicios de cría, guarda y engorde de ganado (integración ganadera) prestados a una Cooperativa por sus socios ganaderos, que tributan al 21% por no ser la cooperativa titular de la explotación ganadera. Pero cuando la cooperativa los refactura a su vez a una entidad mercantil, que es la propietaria del ganado integrado y titular de una explotación ganadera, tributan al 10% por la misma razón.

> 5. DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS POR LA COOPERATIVA

La deducción del **IVA soportado en régimen general** tiene una serie de requisitos subjetivos, objetivos, formales y temporales, establecidos en los artículos 92 a 100 LIVA, que regulan este derecho con toda precisión. Nos vamos a centrar en dos requisitos: formales y temporales. En cuanto a los primeros, el documento justificativo del derecho a la deducción por antonomasia es la factura original completa (la que cumple con el contenido especificado en el artículo 6 del Reglamento de facturación), aunque para las operaciones en el marco del REAGP, el documento justificativo es el “recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta ley”, según dispone el artículo 97.1.5º de la LIVA.

Por lo que respecta a los requisitos de carácter temporal, el derecho a deducir las cuotas soportadas nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (artículo 98.1 LIVA) y se ejercita en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que el titular del derecho haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho (99.3 LIVA); esto es, desde la fecha del devengo.

A estos efectos, se entienden 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 (99.4 LIVA), entre los que se encuentra el recibo que la cooperativa expedirá al socio acogido al régimen especial. La ley recoge la salvedad de que el devengo del IVA se produzca en un momento posterior al de la recepción de la factura, en cuyo caso dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen, aunque no será muy frecuente en la práctica.

Finalmente, cuando al término de un período de liquidación exista un crédito de impuesto a favor de la cooperativa, porque la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período liquidatorio, el exceso podrá ser recuperado de dos modos: primero, compensándolo en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se haya originado dicho exceso; segundo, solicitando la devolución del saldo a favor existente a 31 de diciembre de cada año, en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año, salvo inclusión en el registro de devolución mensual (REDEME), en cuyo caso se podrá solicitar mensualmente la devolución del crédito de impuesto producido en dicho período (artículos 115 y 116 de la LIVA).

Puede verse el esquema de la situación para cuando el socio está en régimen general en el siguiente cuadro:

| Deducción de cuotas soportadas por la cooperativa | | |
|---|--|---|
| Nacimiento del derecho | Devengo | |
| Caducidad | Falta de ejercicio en los plazos del art. 99 | |
| Ejercicio del derecho (99 LIVA) | Período de liquidación en que se soportó el IVA Límite: 4 años desde nacimiento del derecho | |
| Se entiende soportado el IVA | Recepción de la factura o documento equivalente, salvo devengo posterior | |
| Créditos de impuesto | Compensación | 4 años desde presentación A-L en que se originó el exceso |
| | Devolución | 4 años más (ya no procede la compensación) |
| Devolución | Saldo a favor existente a 31/12 de cada año A-L del último período de liquidación del año | |
| REDEME | Saldo a favor existente al final de cada mes | |

FUENTE: Elaboración propia

En resumen:

- La cooperativa se puede deducir las cuotas soportadas (repercutidas por el socio en régimen general) desde el momento en que reciba la factura correspondiente a cada entrega del socio productor, con independencia de cuándo se pague el precio de la entrega, salvo que el socio se encuentre acogido al régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso la deducción podrá practicarse a partir del momento en que la cooperativa efectúe el pago de la operación.
- Si en los Estatutos consta la existencia de un contrato de suministro, comisión de venta o cualquier otro tipo de operación compleja, tal y como las hemos definido con anterioridad, la cooperativa se podrá deducir las cuotas que haya soportado a 31 de diciembre o cuando se cierre la campaña y termine la gestión documental de la misma, en cuanto fechas descritas como momento del devengo, facturadas por el precio de liquidación que hayan aprobado los órganos rectores.

Estas reglas generales serán también de aplicación a la **deducción de las compensaciones abonadas a los productores en régimen especial (REAGP)**, además de las específicamente previstas en el artículo 134 de la LIVA y correspondientes reglamentarios (48 y 49 del Reglamento del IVA, y 16.1 del Reglamento de facturación) -por supuesto, en cuanto aquellas no se opongan a estas-.

De nuevo hemos de distinguir entre el nacimiento del derecho a la deducción y el ejercicio del mismo. Así, el derecho a deducir las compensaciones se reconoce legalmente a quien las haya satisfecho (la cooperativa), mientras que para el ejercicio de dicho derecho se exige estar en posesión del recibo que la cooperativa deberá expedir por duplicado y que dichos documentos consten anotados en un libro registro especial que la cooperativa deberá

llevar al efecto, cumpliendo los requisitos exigidos al libro registro de facturas recibidas, en cuanto sean de aplicación.

Por tanto, y a priori, para que la cooperativa se pueda deducir las compensaciones como IVA soportado es necesario que concurren dos requisitos: haber abonado la compensación y disponer del recibo firmado. Así los reconoce también la DGT en diversas Consultas vinculantes, entre ellas las de 4 de diciembre de 2017 (V3121 y V3122).

Los datos que debe contener el recibo son los siguientes: serie y número; datos identificativos 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 (artículo 16.1 del Reglamento de facturación).

De lo dicho hasta ahora, debemos centrar nuestro análisis en los siguientes puntos: el pago o reintegro de la compensación, concretamente, medios materiales de pago y momento en que se entiende efectuado; la firma del recibo y los plazos para su expedición; la constancia de la inclusión del socio en REDEME para que la cooperativa pueda cumplir con su obligación de reintegro; y, por último, la caducidad de los plazos de repercusión (1 año) y de deducción (4 años) y sus efectos.

a) En cuanto al pago de la compensación

El pago o reintegro de la compensación por las entregas de productos del socio que se encuentra acogido al REAGP deberá efectuarlo la cooperativa en el momento en que se realice la entrega de dichos productos, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. Ahora bien, si hay acuerdo en tal sentido entre la cooperativa y el socio, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción al mismo (artículo 48.2 del Reglamento del IVA). 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 documentación de la campaña agrícola o ganadera de que se trate.

Con base en estos parámetros, podemos decir que es correcto el pago de la compensación en el momento de la liquidación de resultados de la cooperativa al socio, siendo conveniente y suficiente incluir una cláusula en tal sentido en los Estatutos que, como norma que regula las relaciones entre la cooperativa y sus socios, podría recoger la operativa habitual y la aplicación de la previsión reglamentaria del artículo 48.2 del Reglamento del IVA, del mismo modo que pueden contener la obligación de exclusividad de las entregas que tiene el socio en cuanto a las cosechas que produzca su explotación, o la de permanencia en la cooperativa durante un mínimo de años. No olvidemos el carácter contractual o convencional que tienen los estatutos de cualquier entidad social.

Evidentemente, también sería válido el correspondiente acuerdo aprobado por la Asamblea General.

Ejemplo de cláusula estatutaria

> A incluir entre las Obligaciones del socio o en artículo separado, dentro de la actividad cooperativizada.

> Los socios que se encuentren acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP) estarán obligados a comunicar esta situación a la cooperativa en el mes de diciembre de cada año. Durante los períodos en que el socio se encuentre en el régimen especial indicado, la cooperativa podrá reintegrarle el importe de las compensaciones agrarias en el momento en que le abone el precio de liquidación por sus entregas.

En cuanto a los medios materiales de pago, el Informe de la DGT de 1 de febrero de 2008, relativo al tratamiento de las ayudas a agricultores en el sector de materias grasas, considera "satisfecho" el pago si se ha utilizado cualquier medio legalmente admitido en derecho: cheques, pagarés, efectos comerciales o cualquier otro semejante. La misma postura se mantiene por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica que, en su Informe aclaratorio de 6 de mayo de 2008, emitido a solicitud de la Confederación de Cooperativas Agro-alimentarias de España, entiende que "*...a diferencia de lo que ocurre en el régimen general del impuesto, para poder deducir el importe de las compensaciones es condición necesaria que el pago de dicho importe haya sido cuando menos instrumentado en un documento que sirva para el pago legalmente admitido en derecho en el momento en que el recibo es emitido por el adquirente del producto*"; añadiendo que no se establece ningún plazo de vencimiento de dicho efecto cambiario que condicione la deducción.

Sin embargo, la DGT ha rechazado esta posibilidad en recientes contestaciones a consultas vinculantes (Resoluciones V3120-17, de 4 de diciembre de 2017, y V0563-18, de 27 de febrero de 2018), diciendo expresamente que "*A estos efectos, la mera entrega de un cheque a la vista no puede considerarse como pago de la compensación y no determina, por tanto, el nacimiento del derecho a deducirla hasta tanto no se produzca efectivamente el cobro de aquél*".

Llegados a este punto nos hemos planteado con Cooperativas Agro-alimentarias de España la posibilidad de utilizar la vía del "confirming" sin recurso, a partir de su admisión expresa por el TEAR de Andalucía en su Resolución de 23 de marzo de 2018. Dos son las cuestiones principales que el uso del confirming sin recurso nos suscita respecto al tema que nos ocupa: 1) si la existencia de un contrato de confirming sin recurso celebrado entre una entidad financiera y la cooperativa deudora puede tener efecto liberatorio para ésta y, por tanto, naturaleza de pago frente al socio acreedor; 2) el momento en que se entiende realizado el pago de la operación al productor (precio de la entrega más el importe de la compensación), a partir del cual podría deducirse la compensación la cooperativa.

En cuanto al efecto liberatorio, ha sido reconocido tanto por los tribunales como por la propia DGT. Como afirma este Centro Directivo en su Consulta vinculante V1355-13, de

19 de abril de 2013, 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). En el mismo sentido se manifiesta la Audiencia Provincial de Navarra, Sección 3ª, en sentencia 67/2005 de 25 abril, en la que viene a decir, además, que la eficacia liberatoria del pago sólo dependerá del conocimiento por parte del deudor de la cesión del crédito efectuada por el acreedor y no de la forma en que se instrumente.

Por su parte, el Tribunal Supremo considera respecto de la relación jurídica entre las partes que si un subcontratista cobra su crédito mediante una operación de descuento cambiario deja de ser acreedor del contratista (STS 134/2005, de 10 de marzo de 2005, Rec. 3836/1998, ROJ: STS 1513/2005). Y añade que *“si el Banco, como legítimo tenedor de las letras de cambio impagadas, ha ejercitado las correspondientes acciones judiciales contra la aceptante, es evidente que ello se integra en el ámbito de las relaciones entre ambos, sin repercusión en la subcontratista, que, en definitiva, ha cobrado el crédito relativo a las certificaciones de obra”*.

Es decir, que, si por virtud del contrato de confirming sin recurso suscrito entre la cooperativa deudora y una entidad financiera el productor agrícola ejercita su derecho a obtener anticipadamente de ésta el importe de la deuda debida por la cooperativa deudora, hay que entender que se ha producido el efecto liberatorio del pago frente al socio acreedor, resultando la cooperativa deudora a partir de ese momento frente a la entidad financiera acreedora.

La Resolución del TEAR de Andalucía de 23 de marzo de 2018 antes citada resuelve afirmativamente la cuestión de si el pago efectuado por un tercero (la entidad de crédito) permite entender cumplido el requisito de haber satisfecho la compensación para poderse deducir (la cooperativa), basándose en que ésta ha establecido un mecanismo que permite al agricultor obtener liquidez: *“La finalidad de la norma es coadyuvar a que los agricultores perciban el importe de las ventas de sus productos y las compensaciones agrícolas, por lo que no se permite la deducción de las mismas sino en la medida en que los agricultores han percibido su precio y el importe de las compensaciones. La cuestión, en este caso, estriba en determinar si las compensaciones agrícolas se han satisfecho por el reclamante o no. Pues bien, las compensaciones agrícolas no se han satisfecho directamente por el sujeto pasivo, pues lo que ha sucedido es que los agricultores titulares del crédito derivado del recibo han cedido el mismo a un banco con el que el reclamante ha firmado un contrato de confirming sin recurso”*.

Por lo que respecta al momento en que debe entenderse satisfecha la compensación a efectos de su deducción por la cooperativa, consideramos que es la fecha de confirmación del pago por la cooperativa a la entidad financiera (emisión del confirming), que se convierte así en la nueva deudora frente al socio. Y en ese mismo momento debe considerarse que es deducible la compensación por la cooperativa, ya que queda liberada frente al socio. Así se puede inferir también de la Resolución citada del TEAR de Andalucía, al decir: *“Cuestión distinta es que el agricultor hubiera efectuado una cesión de crédito sin intervención del sujeto pasivo reclamante o deudor. Pero en este caso la cesión de crédito se produce en*

ejecución de un contrato de confirming sin recurso celebrado por el reclamante y una entidad financiera, que no dispone de acción de recobro contra el agricultor, por lo que podemos considerar que el reclamante ha satisfecho la compensación agrícola al agricultor proveedor de los productos. Es decir, ha habido una satisfacción indirecta por el reclamante de las compensaciones pues ha habilitado un mecanismo que permite al agricultor obtener liquidez y el cobro del recibo. Por tanto, las compensaciones agrícolas son deducibles para el reclamante”.

A la fecha de este informe está pendiente la contestación a la Consulta planteada por Cooperativas Agro-alimentarias de España a la DGT en el sentido indicado.

b) El recibo: firma y plazos para su expedición

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 relativas 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, 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 16 del mes siguiente (o el 15 si se utiliza el sistema de suministro inmediato de información) 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.

Es por ello que 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.

c) Constancia del régimen de tributación del socio

Hemos visto que el artículo 16.1.b) del Reglamento de Facturación requiere que en el recibo se indique, junto a los datos identificativos, que el titular de la explotación está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Repasando la normativa aplicable vemos que, por un lado, según los artículos 120.4 de la LIVA y 33.2 del RIVA, el régimen especial de la agricultura se aplicará siempre que los sujetos pasivos (los socios) reúnan los requisitos previstos y no hayan renunciado -expresa o tácitamente- a su aplicación. Y por otro, según el artículo 129.1 de la LIVA, estos sujetos deberán cumplir con las obligaciones formales contenidas en los números 1º, 2º y 5º del artículo 164.1 LIVA:

- 1º) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- 2º) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- 5º) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

Con estos mimbres, a la DGT se le consultó 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 tiene -como todo empresario- la obligación de presentar la declaración censal (modelos 036 o 037), 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 Tributaria) pero no impedirá la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

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.

d) Caducidad del derecho a la deducción

Podemos analizar la caducidad del derecho a la deducción desde dos ópticas diferentes: 1) como resultado de la caducidad del derecho a la repercusión por el transcurso de un año, contenido en el artículo 88.4 de la LIVA; y 2) por aplicación del artículo 100 de la LIVA, según el cual el derecho a deducir las cuotas soportadas -o las compensaciones satisfechas- caduca si no se ejercita en los plazos y cuantías previstos por el artículo 99, que establece un límite máximo de cuatro años desde el devengo.

Empezando por el efecto de la caducidad del derecho a la repercusión, ya hemos tenido ocasión de comentar la posición del Tribunal Supremo y de la DGT al considerar que nada se opone a que el destinatario de la operación soporte voluntariamente una repercusión efectuada fuera del plazo legal, añadiendo el Alto Tribunal: “Hemos admitido que el repercutido pueda deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que le hayan sido repercutidas extemporáneamente, porque la ley no lo impide, no siendo posible entender que quien soportó voluntariamente el impuesto incumpla alguna obligación”.

Por tanto, queda claro que la repercusión efectuada tras conocerse la liquidación de resultados por la cooperativa, más de un año después de las entregas del socio -como caso más desfavorable en cuanto al tiempo transcurrido-, y voluntariamente soportada por la cooperativa, no tendrá como efecto la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la cooperativa.

Por lo que respecta a la caducidad del derecho a la deducción una vez transcurridos cuatro años desde el devengo (artículos 99 y 100 de la LIVA), no es necesario recordar que el Tribunal de Justicia europeo basa la neutralidad del impuesto en la deducción de las cuotas soportadas, derecho que no puede limitarse por los Estados miembros (por todas, las Sentencias *Rompelman*, de 14 de febrero de 1985, Asunto 268/83; *Gabalfrisa*, de 21 de marzo de 2000, As. acumulados C-110/98 a C- 147/98; y *Halifax*, de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02). Incluso se mantiene dicho derecho aun cuando los sujetos pasivos han omitido determinadas condiciones formales (Sentencias *Collée*, de 27 de septiembre de 2007, As. C-146/05; y *Ecotrade*, de 8 de mayo de 2008, As. Acumulados C-95/07 y C-96/07).

Hasta tal punto considera el TJUE fundamental el derecho a deducir como soporte de la neutralidad que, en la Sentencia de 21 de marzo de 2018, *Volkswagen* (Asunto C-533/16), que trata directamente el plazo para el ejercicio del mencionado derecho a la deducción, introduce una interpretación tan flexible del derecho a la deducción que podría hacer que

hubiera que revisar más de una legislación nacional al respecto, incluida la nuestra. Se trataba de un supuesto en el que la emisión de las facturas y la repercusión del impuesto tuvo lugar varios años después del devengo del IVA. En dicha sentencia el Tribunal reitera, en aplicación del principio de proporcionalidad, que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar no deben ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, por lo que no pueden impedir o limitar el derecho a la deducción del IVA sobre el que se asienta el principio de neutralidad. Y finalmente declara que *“El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro conforme a la cual, en circunstancias como las del litigio principal, en las que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) fue facturado al sujeto pasivo y pagado por este varios años después de la entrega de los bienes, se denegó el derecho a la devolución del IVA, debido a que el plazo de prescripción establecido por la referida normativa para el ejercicio de ese derecho había comenzado a correr a partir de la fecha de la entrega y expiró antes de que se presentara la solicitud de devolución”*.

La doctrina del Tribunal europeo como mínimo debería llevar a la DGT a dejar de interpretar de modo literal las normas contenidas en los artículos 99 y 100 de la LIVA e introducir un criterio finalista, sobre todo en aquellos casos en que el proceso productivo de una cooperativa lleve varios años desde que recibe el producto de sus socios hasta que vende a terceros el producto por ella elaborado, caso típico de las cooperativas vinícolas.

Esta cuestión enlaza muy directamente con el derecho a obtener la devolución de cuotas soportadas en exceso una vez caducado el derecho a deducir por la vía de la compensación en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se originó el crédito de impuesto, o en las posteriores, dentro del plazo de prescripción de cuatro años. Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de marzo de 2016 (Rec. 2501/2014, ROJ: STS 1135/2016), reiterando doctrina anterior (entre otras, SSTS, de 4 de julio de 2007, Rec. 96/2002, ROJ: STS 7585/2007; y de 29 de noviembre de 2012, Rec. 3733/2011, ROJ: STS 7941/2012; ambas dictadas en casación para la unificación de doctrina).

En el mismo sentido se han manifestado el TEAC (Ress. RG1841/2009 y RG2055/2009, ambas de 22 de febrero de 2011, y Res. RG1443/2013, de 22 de septiembre de 2015) y la DGT (Consulta vinculante V4575-16, de 25 de octubre de 2016), a pesar de que en la práctica de muchos procedimientos de comprobación tributaria se sigue denegando el derecho a la deducción por los órganos de inspección cuando ha caducado el derecho a la compensación.

> 6. PROBLEMAS ESPECÍFICOS DE LAS COOPERATIVAS DE SEGUNDO GRADO

El funcionamiento de una cooperativa agroalimentaria de segundo grado es prácticamente idéntico a efectos del IVA. Pongamos por caso una cooperativa de segundo grado que comercializa los productos elaborados por sus socias cooperativas de primer grado (aceite, vino, cereal, leche, quesos...), a las que sus propios socios productores entregan sus cosechas o su ganado. Los socios de las cooperativas de base titulares de las explotaciones agrícolas o ganaderas que sean personas físicas podrán estar en régimen general o en el régimen especial de la agricultura, que será el supuesto más común, mientras que el resto de cooperativas, de cualquier grado, estarán siempre en régimen general.

Las entregas de los socios a las cooperativas de primer grado se tratarán según lo expuesto en cuanto al devengo, calificación de las operaciones, facturación, rectificaciones, deducciones, etc., teniendo en cuenta el régimen de tributación del socio. Y por cada entrega se expedirá un albarán, a la espera de la liquidación de resultados de la campaña por la cooperativa, salvo que el socio esté en régimen general, facture por la entrega y repercuta el IVA de la operación, que deberá rectificar cuando tenga el valor real de liquidación, una vez conocidos los costes de producción y de gestión de la cooperativa de primer grado.

La relación entre las cooperativas de base y la de segundo grado es similar, en la medida en que el precio de las entregas de los productos elaborados por aquellas dependerá del precio de venta a terceros, clientes de la cooperativa de segundo grado, lo cual retrasa aún más la determinación del resultado cooperativo de la de primer grado. Y si a su vez, la cooperativa de segundo grado se integra en otra de ulterior grado, la interposición de intermediarios en la cadena alarga en la misma medida el proceso de formación del precio de cada entrega de las de grado inferior. De ahí la importancia de que los Estatutos describan claramente las reglas de funcionamiento y la calificación de las operaciones complejas como suministros o comisiones de venta, sobre todo de cara a desvirtuar la pertinaz actitud de ciertos órganos administrativos de considerar producido el devengo del impuesto cada vez que hay una salida de producto de las instalaciones de un socio productor o comercializador, desconociendo la realidad operativa de las cooperativas.

Desde el punto de vista contable, cada cooperativa -de cualquier grado- deberá valorar las adquisiciones de bienes a los socios con arreglo a lo dispuesto en la Norma Octava de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, como ya vimos en su momento, esto es, por el valor neto realizable: precio de venta a terceros menos los gastos necesarios para realizar la venta y, en su caso, los gastos de transformación de los bienes adquiridos. Se hará una estimación inicial que deberá ajustarse al alza o a la baja en función del precio definitivo de liquidación. También prevé la Norma Octava la contabilización de la retribución por la mediación que una cooperativa puede realizar por cuenta de sus socios, por lo que, de nuevo, será fundamental que conste en los Estatutos esta forma de operar de cara a una correcta contabilización y tributación de las operaciones, si fuera el caso.

Respecto de las entregas que cada cooperativa realice a sus socias de grado ulterior, la Norma Décima relativa a los ingresos consecuencia de operaciones con los socios establece en su apartado 1: *“Concepto. Las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios cooperativizados, presentes o futuros, se entienden realizadas en términos de compensación de costes”*. Es decir, que la cooperativa de segundo grado -o ulterior- liquidará a la de primer grado -o grado inferior- descontando del precio de venta de los productos los costes habidos en su proceso de gestión (comercialización, gastos de personal...).

Y la misma situación se dará cuando la forma de operar incluya entregas directas de la cooperativa de base proveedora de la de segundo grado al cliente de ésta, sea un tercero o una cooperativa de ulterior grado: aunque el destinatario de las entregas expida un albarán, quien está obligado a facturar es aquél por cuya cuenta se realiza la entrega, que deberá liquidar el importe de las operaciones a sus socios proveedores. Veamos un ejemplo:

A, cooperativa de primer grado, elabora vino con las entregas de uva de sus socios;

B, cooperativa de segundo grado, comercializa el vino que le entrega A;

C, dos opciones:

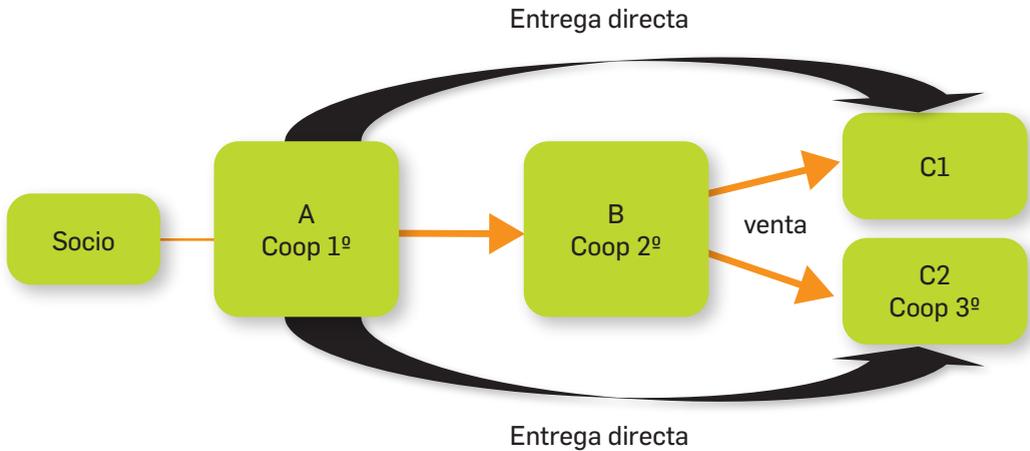
- C1, es un tercero, cliente de B, que adquiere el vino para su venta minorista;
- C2, es una cooperativa de tercer grado, que vende a sus propios clientes el vino que le entrega su socia B.

Cuando B vende a C1, puede tener estipulado con A que efectúe las entregas directamente en los almacenes de C1, pero este hecho no desvirtuará la operación en cuanto a su facturación, contabilización y tributación:

- C1 firmará un albarán o nota de entrega emitido por A (que le entregará el transportista) y que puede ser valorado, por un importe n, o sin valorar, a efectos de justificar únicamente la entrega.
- B facturará la operación a C1 por importe “x”, pero no coincidirá con el ingreso que reciba A por la entrega que facture a B, ya que habrá que descontar los gastos de gestión y comercialización de B (x-gastos).
- Tampoco coincidirán las fechas teóricas de devengo, salvo que los Estatutos describan la operativa cooperativa en los términos expuestos en el presente informe: para A, el ingreso por la entrega efectuada tendrá como fecha la de liquidación de resultados de B; para B, el ingreso por la venta a C1 se devengará en la fecha de entrega del vino que efectuó A por cuenta de B.

La operativa se complica si el destinatario de las entregas de B es C2, o sea, otra cooperativa de grado ulterior, ya que habrá que estar a la liquidación de resultados de C2 para que B pueda computar el precio definitivo de las entregas que le hizo A.

El esquema sería el siguiente:



FUENTE: Elaboración propia

En definitiva, tenemos la misma situación descrita para las cooperativas de base con sus socios, salvo por el régimen especial en que éstos pueden encuadrarse. Por lo que las consideraciones expuestas en cuanto a la calificación de las operaciones, el devengo del IVA, la repercusión y la deducción del impuesto, así como las posibles rectificaciones de una y otra, son absolutamente trasladables a las relaciones de la cooperativa con otra de segundo o ulterior grado. Es indiferente en este sentido el lugar en que se produzcan las entregas, esto es, que las entregas de productos de la cooperativa de primer grado a la de segundo (o de la de grado inferior a la de grado ulterior) se realicen directamente en los almacenes del cliente de la de segundo o ulterior grado, entendiéndose en todo caso realizada la operación entre quienes la tienen concertada (A entrega a B, B entrega a C), y debiendo facturar aquél por cuya cuenta se realiza la entrega.

> 7. CONCLUSIONES

Las conclusiones más relevantes que cabe extraer del presente informe son las siguientes:

Primera. Las operaciones que realiza una cooperativa agroalimentaria con sus socios no pueden ser calificadas de compraventa porque no hay una transmisión de la propiedad de los productos obtenidos por el socio en su explotación, sino una entrega de los mismos para la gestión patrimonial por la cooperativa, con o sin transformación. Por esas entregas se transfiere la propiedad económica o el poder de disposición sobre dichos productos con las facultades inherentes al propietario, realizándose así el hecho imponible del IVA “entrega de bienes”. De la calificación jurídica que la cooperativa dé a esas entregas dependerá el devengo del impuesto que, como regla general, se producirá con cada entrega del socio (puesta a disposición de la cooperativa) en un momento en el que ni se conoce el precio ni se abonará por la cooperativa hasta que se liquide la campaña. En este punto reside el principal elemento de discordancia entre la normativa del IVA y la operativa de una cooperativa agroalimentaria: el devengo del impuesto. Por ello es fundamental definir las operaciones con socios y que esa definición esté contenida en los Estatutos de la cooperativa.

Segunda. Las figuras jurídicas que mejor se adaptan a la operativa cooperativa son el contrato de suministro y la comisión de venta, aunque esta última sólo sería aplicable a las cooperativas comercializadoras, o a la sección de distribución dentro de una cooperativa que integre producción y distribución. El contrato de suministro permite ajustar a la normativa del IVA la situación real de entregas sucesivas a lo largo del tiempo que dure la condición de socio, fraccionadas por campañas. Tanto la comisión de venta como el suministro permiten diferir el devengo del IVA respecto del momento de la entrega inicial o entregas sucesivas del socio: en el primer caso, hasta el momento de la venta a terceros; en el segundo, a 31 de diciembre de cada año. Aunque también cabe describir adecuadamente la operativa de la cooperativa como un conjunto de “operaciones complejas” integradas por sucesivas entregas del socio, que terminarán al cierre de la campaña y finalización de su documentación con el pago por la cooperativa del precio de liquidación –momento en que procederá la correspondiente repercusión del impuesto por el socio-.

Tercera. Tratándose de socios en régimen general del IVA, cuando en el momento de la puesta a disposición de la cooperativa por el socio de los productos de su explotación este expida la correspondiente factura por la entrega realizada, deberá repercutir el IVA sobre la base de un precio fijado provisionalmente con arreglo a un criterio razonable que habrá pactado previamente con la cooperativa. Y cuando la cooperativa fije el precio de liquidación, el socio deberá rectificar aumentando o disminuyendo el IVA repercutido, si el precio no coincide con el fijado provisionalmente, expidiendo la correspondiente factura rectificativa. El plazo para rectificar es de 4 años, tanto si el resultado es al alza como a la baja, disponiendo de un año más para regularizar la situación tributaria.

En la misma situación estará la cooperativa cuando precise efectuar una rectificación de las cuotas repercutidas

Cuarta. El derecho a la repercusión del IVA caduca por su falta de ejercicio en el plazo de un año desde la fecha del devengo, siempre que no haya causa que justifique esa ausencia de repercusión. Sin embargo, nada se opone a que la cooperativa destinataria de la entrega soporte voluntariamente la repercusión que le haga el socio de manera extemporánea, ya que, como dice el Tribunal Supremo, es una medida de protección para el destinatario de la operación, que no está obligado a soportar la repercusión fuera de plazo. Y si así ocurre, la cooperativa podrá deducir igualmente las cuotas soportadas, porque no se puede limitar arbitrariamente el derecho a deducir, como ha señalado reiteradamente el TJUE.

Quinta. Tratándose de socios en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP), la cooperativa está obligada a abonar la compensación establecida para resarcir a los agricultores y ganaderos de la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la compra de bienes y servicios necesarios para sus explotaciones. El derecho a percibir dicha compensación nace con las entregas de sus productos, pero se hace efectivo con el pago del precio de la operación por la cooperativa. Este pago, junto con el de la compensación, deberá realizarse al tiempo de la entrega, pero mediando acuerdo de las partes se podrá abonar la compensación cuando se satisfaga total o parcialmente el precio de la entrega. A estos efectos, servirá como acuerdo entre las partes la constancia en Estatutos de una cláusula en tal sentido, acogiéndose a la previsión reglamentaria del artículo 48.2.

Sexta. El documento equivalente a la factura que sirve para justificar el pago de la compensación es el recibo que deberá expedir la cooperativa por duplicado y que deberá firmar el titular de la explotación o persona en quien delegue, pudiendo firmarlo el presidente de la cooperativa o cualquier otro cargo administrativo de ésta, o el apoderado de la entidad financiera a través de la que se efectúe el pago de los recibos, firma que puede ser autógrafa, digital o estampillada mediante tampón. No hay plazo límite para la expedición del recibo.

Séptima. La cooperativa podrá deducir las compensaciones abonadas a sus productores en REAGP desde el momento en que aquellas se entiendan satisfechas y siempre que cuente con el recibo firmado en el sentido antes indicado. Podrá entenderse que las compensaciones han sido abonadas desde el momento en que el pago del recibo haya sido confirmado por la cooperativa a una entidad financiera con la que tenga suscrito un contrato de confirming sin recurso, transfiriéndose la obligación de pago a dicha entidad. La admisión del confirming sin recurso como medio liberatorio de pago está pendiente de contestación por parte de la DGT a una consulta planteada en tal sentido por Cooperativas Agro-alimentarias de España.

Octava. No caduca el derecho a la deducción de las compensaciones abonadas por la cooperativa más de un año después de efectuadas las entregas por el socio productor, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo.

Novena. El incumplimiento de la obligación de darse de alta en la actividad económica correspondiente a la explotación del socio a través de la declaración censal puede ser constitutivo de infracción tributaria para el socio, pero no impide la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, siempre que se den los requisitos legales y reglamentarios y no haya habido renuncia por parte del productor. No obstante, en el recibo que expida la cooperativa debe constar obligatoriamente la mención de que el socio se encuentra acogido al REAGP.

Décima. No hay problemas específicos diferentes de los apuntados en las operaciones que se realizan entre cooperativas de primer y segundo o ulterior grado, salvo por el mayor retraso en la determinación de los resultados de la cooperativa de grado inferior cuanto mayor sea el número de cooperativas integrantes de la cadena. En todo caso, las operaciones con los socios se efectuarán en términos de compensación de costes, sin que se vean afectadas en cuanto a su facturación, contabilización y tributación por el hecho de que puedan efectuarse entregas directas entre una cooperativa de primer grado y los clientes de la de segundo o ulterior grado.



VNIVERSITAT
DE VALÈNCIA