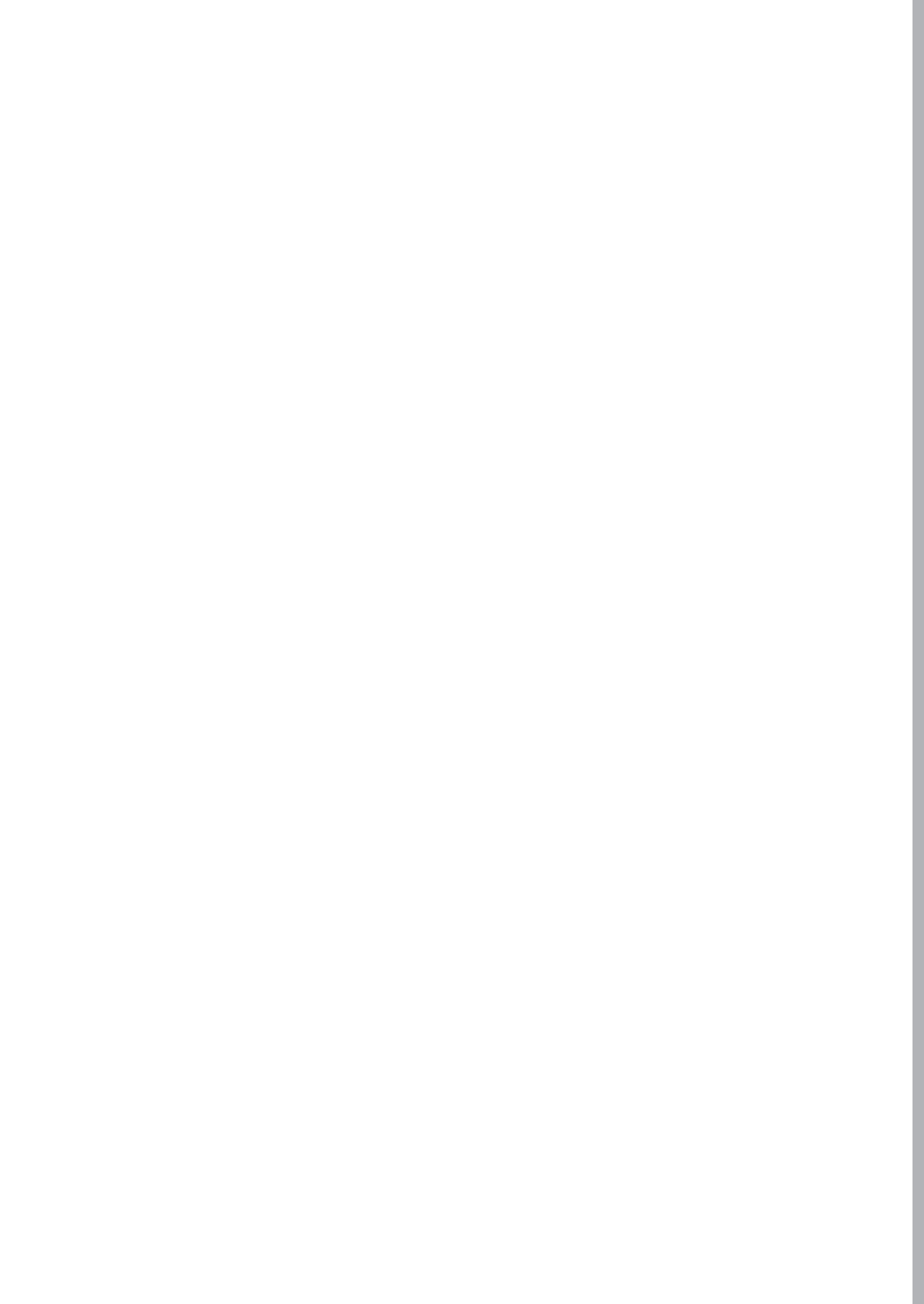


# Imposición indirecta en las Cooperativas Agroalimentarias

- > **Autora:** Teresa Puchol Tur
- > **Profesora predoctoral**
- > **Universidad de Valencia**



# Imposición indirecta en las Cooperativas Agroalimentarias

- > **Autora:** Teresa Puchol Tur
- > **Profesora predoctoral**
- > **Universidad de Valencia**

La reproducción de esta obra está permitida citando su procedencia.  
Septiembre 2022.  
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:** 978-84-09-44389-5

**Depósito Legal:** M-23944-2022

*A mi profesora Pilar Alguacil  
por la oportunidad otorgada*

En este trabajo se va a estudiar la imposición indirecta en las cooperativas agroalimentarias. Se va a trabajar con los impuestos que le son de aplicación: las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales. La principal dificultad que presenta el estudio de dichos impuestos en las cooperativas es su adaptación a las particularidades jurídicas que presentan estas empresas.



## > LISTADO DE ABREVIATURA

### Abreviaturas utilizadas

ACI	Alianza Cooperativa Internacional
AJD	Actos Jurídicos Documentados
ARC	Código Administrativo de Referencia
CAE	Código de Actividad y Establecimiento
DGT	Dirección General de Tributos
FEOGA	Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola
FEP	Fondo de Educación y Promoción
FIFO	First in, First out
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio
IH	Impuesto sobre Hidrocarburos
IIEE	Impuestos Especiales
AJD	Impuesto de Sociedades
IS	Código Administrativo de Referencia
ITP-AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVMDH	Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
LCOOP	Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIIEE	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LFIC	Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario
LRFC	Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIF	Número de Identificación Fiscal
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OS	Operaciones Societarias
PAC	Política Agraria Común

REAGP	Régimen General de Agricultura Ganadería y Pesca
RECC	Régimen Especial del Criterio de Caja
REGE	Régimen Especial del Rrupo de Entidades
RGRVA	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa
RIIEE	Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
SII	Suministro Inmediato de Información
SILICIE	Suministro Inmediato de Libros Contables de Impuestos Especiales
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLITPAJD	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
VNM	Valor Normal De Mercado



## > PRÓLOGO

Varios son los méritos que podemos encontrar en el libro que Teresa Puchol ha puesto en manos del lector: en primer lugar, tiene la virtualidad de suponer un estudio más o menos completo de la imposición indirecta que afecta a las cooperativas agroalimentarias, materia a la que se suele dedicar poca atención por parte de los tributaristas, más proclives al análisis de la imposición directa contenida en la Ley 20/1990, sobre régimen fiscal de las cooperativas. En efecto, la mayor parte de los estudios dedicados a la tributación de las cooperativas se centra en el análisis del régimen específico que la norma prevé para las cooperativas protegidas y especialmente protegidas en el marco del Impuesto sobre Sociedades, régimen con el que se pretende crear un marco de incentivos a la forma jurídica cooperativa, con independencia de si dicho régimen realmente constituye un beneficio adecuado a los fines que se persiguen con las cooperativas.

En la mencionada Ley 20/1990 se recogen los beneficios fiscales previstos para las cooperativas en el marco del ITPAJD, que la autora detalla en función de su grado de protección. Y el análisis en este punto se amplía con la referencia a incentivos fiscales equivalentes existentes en otros países, tanto europeos como sudamericanos o de América Central.

En segundo lugar, la autora va desgranando los problemas más candentes que han sido puestos de manifiesto en relación con las cooperativas agroalimentarias en el ámbito del IVA; impuesto éste que les afecta a todas ellas, cualquiera que sea la actividad que realicen, por lo que es más necesaria si cabe una información precisa de la tributación de sus operaciones para no incurrir en situaciones conflictivas frente a la Administración tributaria. En este sentido, partiendo de un análisis detallado de los puntos más conflictivos, fruto de un estudio previo efectuado por quien suscribe estas páginas, la autora del libro va mostrando cada uno de ellos —desde la naturaleza jurídica de la relación del socio con la cooperativa hasta el régimen especial del grupo de entidades, pasando por calificación de las operaciones, el devengo o la deducción de las compensaciones agrícolas y ganaderas abonadas por las cooperativas, entre otros—, aportando su particular adhesión a las tesis que allí se sostienen y enriqueciendo en ocasiones su postura con la doctrina administrativa y jurisprudencial que pueda avalar, en su caso, dicha fundamentación.

En tercer lugar, el trabajo presenta un meritorio estudio de los impuestos especiales (IIEE) que pueden afectar a las cooperativas agroalimentarias, en particular a las que se dedican a la producción y/o venta de vinos, sujetas al Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas, y a la distribución de productos petrolíferos, sujetas al Impuesto sobre Hidrocarburos. Meritorio no sólo por su contenido sino también por la propia dificultad que entraña la materia, a la que tampoco se consagran muchos análisis específicos en relación con las cooperativas. Debemos destacar en especial la relación brillantemente puesta de manifiesto por la autora entre el régimen suspensivo propio de ciertos productos sometidos a los impuestos especiales de fabricación y el IVA; en buena técnica tributaria, hace hincapié en las diferencias de tratamiento de productos que como el vino se encuentran en régimen suspensivo en el marco de los IIEE y en la situación equivalente en el marco del IVA —régimen de depósito distinto del aduanero—, en el que, si bien la entrada en el depósito fiscal, almacén o fábrica, se encuentra exenta, la salida de los mismos o el abandono del

régimen constituye una operación asimilada a la importación, con todas las consecuencias que de ello se derivan. Y en cuanto a la venta de gasóleo agrícola bonificado, la autora deja claros los requisitos que la cooperativa agroalimentaria debe cumplir.

Por otra parte, el texto tiene su origen en el Trabajo Fin de Master (TFM) que la autora presentó para la consecución del correspondiente grado académico (Master en Derecho de la Empresa, Asesoría Mercantil, Laboral y Fiscal), en la Universitat de València, lo cual significa que el trabajo es fruto de la investigación académica exigida por el currículo, y ello, por sí solo, ya augura un buen resultado. Investigación que la autora ha podido basar también en su propia experiencia participando en proyectos y actividades relacionados con la materia objeto de estudio.

Finalmente, el trabajo de Teresa Puchol ha merecido el *Premio de la Cátedra de Cooperativas Agroalimentarias de la Universitat de València al mejor trabajo fin de grado, trabajo fin de máster o tesis doctoral relacionado con aspectos jurídicos, fiscales y/o contables de cooperativas agroalimentarias y realizado por estudiantes o graduados en universidades españolas en los últimos dos años*, en su tercera edición, otorgado por Resolución de 7 de octubre de 2021 del Vicerrectorado de Innovación y Transferencia de la Universitat de València. Lo cual avala no sólo la calidad del trabajo realizado sino también el interés que puede despertar en los lectores, ya sean éstos gestores de cooperativas, personas socias de cooperativas agroalimentarias, profesionales dedicados al asesoramiento de cooperativas agroalimentarias, estudiantes universitarios o cualquier persona interesada en ampliar sus conocimientos en la materia.

Valencia, agosto de 2022.  
Dra. Pilar Bonet Sánchez

## > ÍNDICE

<b>PROLOGO</b> .....	9
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	15
<b>1. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS</b> .....	24
<b>1.1. Introducción</b> .....	24
<b>1.2. EL ITP-AJD</b> .....	27
1.2.1. Consideraciones generales del ITP-AJD.....	27
1.2.2. Hecho imponible.....	30
<b>1.3. Exenciones</b> .....	32
1.3.1. Exenciones en el TRLITPAJD.....	32
1.3.2. Cooperativas protegidas .....	33
1.3.3. Cooperativas especialmente protegidas .....	37
1.3.4. Exenciones para las cooperativas de segundo grado, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas .....	41
<b>1.4. Pérdida de la protección fiscal</b> .....	42
<b>1.5. Beneficios fiscales similares en otros países</b> .....	43
<b>1.6. Conclusiones</b> .....	45
<b>2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO</b> .....	46
<b>2.1. Introducción</b> .....	46
<b>2.2. Consideraciones generales IVA</b> .....	47
<b>2.3. La cooperativa agroalimentaria a efectos del IVA</b> .....	47
2.3.1. La cooperativa como empresario o profesional.....	47
2.3.2. La cooperativa agroalimentaria como cooperativa de producción y de consumidores.....	49
<b>2.4. Naturaleza jurídica relación socio-cooperativa</b> .....	49
<b>2.5. Realización del hecho imponible con la entrega de bienes</b> .....	53
<b>2.6. Devengo</b> .....	54
<b>2.7. Valoración de las operaciones</b> .....	59
<b>2.8. Repercusión del impuesto</b> .....	63
2.8.1. Repercusión.....	63
2.8.2. Rectificación de las cuotas repercutidas .....	66

<b>2.9. Aplicación del tipo reducido en las prestaciones de servicios agrícolas, ganaderos o forestales .....</b>	<b>68</b>
<b>2.10. Deducción.....</b>	<b>69</b>
<b>2.11. Fusión y escisión de cooperativas agroalimentarias.....</b>	<b>74</b>
<b>2.12. Cooperativas de segundo grado .....</b>	<b>76</b>
<b>2.13. Grupos cooperativos .....</b>	<b>77</b>
<b>2.14. Conclusiones .....</b>	<b>81</b>
<b>3. LOS IMPUESTOS ESPECIALES .....</b>	<b>83</b>
<b>3.1. Introducción .....</b>	<b>83</b>
<b>3.2. Consideraciones generales de los Impuestos Especiales .....</b>	<b>85</b>
<b>3.3. La cooperativa agroalimentaria como sujeto pasivo.....</b>	<b>88</b>
<b>3.4. El régimen suspensivo de los productos sometidos a IIEE.....</b>	<b>89</b>
3.4.1. Régimen suspensivo .....	89
3.4.2. La cooperativa como depósito autorizado .....	90
3.4.3. Tratamiento del IVA de los productos en régimen suspensivo.....	91
<b>3.5. Documentación de los IIEE .....</b>	<b>93</b>
3.5.1. Obligaciones formales.....	93
3.5.2. La contabilidad de los productos sometidos a IIEE.....	96
<b>3.6. Los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.....</b>	<b>97</b>
3.6.1. Introducción .....	97
3.6.2. El Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas .....	98
3.6.3 La aplicación del impuesto a las cooperativas agrarias.....	99
3.6.4. Conclusiones .....	101
<b>3.7. El Impuesto sobre Hidrocarburos .....</b>	<b>101</b>
3.7.1. Introducción .....	101
3.7.2. Consideraciones generales sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos .....	102
3.7.3. El céntimo sanitario .....	102
3.7.4. Gasóleo Bonificado.....	108
<b>3.8. Conclusiones .....</b>	<b>112</b>
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>114</b>

<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	117
<b>ANEXOS</b> .....	128
<b>Anexo I: Jurisprudencia</b> .....	128
ITP-AJD.....	128
IVA .....	129
IIIE .....	130
<b>Anexo II: Doctrina Administrativa</b> .....	131
ITP-AJD.....	131
IVA .....	132
IIIE .....	133
<b>Anexo III: Legislación</b> .....	134
<b>Anexo IV: Páginas web consultadas</b> .....	135



## > INTRODUCCIÓN

Las cooperativas forman una parte importante de la Economía española, produciendo actualmente, el 10% del PIB español<sup>1</sup>. Aparte de su relevante aportación a la economía, tiene una importante función social debido principalmente a los principios del cooperativismo.

Los principios del cooperativismo se formularon por última vez en 1995 por la Alianza Cooperativa Internacional (en adelante, ACI). Los principios son siete: adhesión voluntaria y abierta, gestión democrática por parte de los socios, participación económica por parte de los socios, autonomía e independencia; educación, formación y promoción; cooperación entre cooperativas e interés por la comunidad<sup>2</sup>. FINCI<sup>3</sup> indica que estos principios son de gran relevancia para el análisis de la identidad de la cooperativa, ya que incluso llegan a ser mencionados en algunas leyes nacionales de cooperativas, como en la española, la portuguesa o la maltesa. En efecto, estos principios cooperativos muestran el interés que tienen las cooperativas por su entorno, ya que son principios que ponen los intereses de la persona en primer lugar, no el beneficio empresarial.

En España hay una elevada cantidad de personas que están relacionadas con el cooperativismo, tanto socios como trabajadores. Desde el año 2014 hasta 2018 ha habido un incremento de 30.486 empleos en el sector cooperativo<sup>4</sup>. Como se observa hay una clara tendencia positiva en la creación de empleo.

En particular, en las cooperativas agroalimentarias españolas, aunque no son las más numerosas en cantidad de las cooperativas, son las más grandes en tamaño, volumen de negocio y personas relacionadas<sup>5</sup>. Estas cooperativas han tenido una tendencia positiva durante los últimos años tanto en incremento número de socios como trabajadores. El número de socios entre el año 2007 y 2017 ha aumentado un 1% y el empleo total en ese mismo período ha aumentado un 11,7%.<sup>6</sup>

Las cooperativas forman parte de lo que se conoce como Economía Social. DEFOURNY y DEVELTERE<sup>7</sup> indican que la expresión Economía Social apareció por primera vez a principios del siglo XIX en Francia, pero el concepto que se tiene hoy en día por Economía Social no se dio hasta el siglo XX. En efecto, en los años 70 con el *Comité National de Liaison des Activités Cooperatives, Mutuelles et Associatives* en Francia se reconoce la Economía Social formada por cooperativas, mutuas y asociaciones.<sup>8</sup>

- 
- 1 EUROPAPRESS (13/05/2019) "España, noveno país del mundo con más empleados en la economía social y solidaria: 2,2 millones" en *Europapress* f.c. 21/01/2020 en <https://www.europapress.es/sociedad/noticia-espana-noveno-pais-mundo-mas-empleados-economia-social-solidaria-22-millones-20190513120221.html>
  - 2 AGUILAR RUBIO, M. (2015): "Los principios cooperativos en la legislación tributaria". *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 27, p. 377-378.
  - 3 FINCI, A. (2012): Cooperative identity and the law, Euricse Working Paper, N.023 | 12, p.8.
  - 4 Datos estadísticos de CEPES.
  - 5 Ídem.
  - 6 COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS (2018): *Memoria actividades 2018* p. 33.
  - 7 DEFOURNY, J. & DEVELTERE, P. (2009): "The social economy: the worldwide making of a third sector." *The worldwide making of the social economy. Innovations and changes*, p.16-20.
  - 8 LLAMOSAS TRAPAGA, A. (2017): "La Economía Social: una vía para la creación de un empleo estable y de calidad" *Deusto Estudios Cooperativos*, nº10, p.33.

El concepto de Economía Social, como señalan MOULAERT y AILENEI<sup>9</sup>, es muy amplio y engloba contextos históricos, institucionales y locales, y se presenta como una mezcla entre el mercado, el Estado y la sociedad civil. Estos autores indican que la Economía Social nace de los fallos del mercado y de la intervención estatal, que desencadenaban crisis socioeconómicas. Para afrontar esas crisis, se crearon organizaciones colectivas basados en movimientos sociales impulsados por la solidaridad y reciprocidad.

Aunque el término Economía Social es extenso, el profesor MONZÓN CAMPOS<sup>10</sup> la define como:

*"...el conjunto de organizaciones que no pertenecen al sector público, funcionan de manera democrática con igualdad de derechos y obligaciones de los socios y practican un régimen particular de propiedad y distribución de los beneficios, empleando los excedentes para ampliar la entidad y mejorar los servicios prestados a sus socios y a la sociedad."*

La carta de Economía Social de la *Social Economy Europe*<sup>11</sup> en 2002 recogió los principios que comparten las entidades que forman la economía social:

- > Primacía de la persona y del objeto social sobre el capital.
- > Adhesión voluntaria y abierta.
- > Control democrático por parte de sus miembros.
- > Conjunción de los intereses de sus socios usuarios y del interés general.
- > Defensa y aplicación del principio de solidaridad y responsabilidad.
- > Autonomía de gestión e independencia de los poderes públicos.
- > Destinar parte de los excedentes al desarrollo sostenible, a servicios de interés de los miembros y del interés general.<sup>12</sup>

Se puede observar como indica MARTÍNEZ CHARTERINA<sup>13</sup> que estos principios son muy similares a los principios cooperativos enunciados por la ACI en 1995<sup>14</sup>.

Se considera que la Economía Social crea empleo de calidad. En efecto, como se ha observado prioriza a la persona, además, como indica FUENTES y MAINAR<sup>15</sup> una la productividad del factor trabajo con una adecuada calidad de vida y actúa con más fuerza donde hay menos oferta de empleo.

---

9 MOULAERT, F. & AILENEI, O. (2005): "Social Economy, Third Sector and Solidarity Relations: A Conceptual Synthesis from History to Present" *Urban Studies*, Vol. 42, nº. 11, p. 2049-2050.

10 MONZÓN CAMPOS, J.L. (2013): "Empresas sociales y economía social: Perímetro y propuestas meteorológicas para la medición de su impacto socioeconómico en la U.E." *Revista de Economía Mundial*, nº 2013 ,35, p. 24.

11 SOCIAL ECONOMY EUROPE (2002), *Charte de l'économie sociale*.

12 Véase en este mismo sentido: CEPES (2020): *¿Qué es la Economía Social?* f.c. 8/06/2020 en [https://www.cepes.es/social/econ\\_social\\_que\\_es](https://www.cepes.es/social/econ_social_que_es)

13 MARTÍNEZ CHARTERINA, A. (1990): *Análisis de la integración cooperativa*, Universidad de Deusto, Bilbao, p.73.

14 Declaración ACI Manchester.

15 FUENTES, P. & MAINAR, A. (2015): "Impacto económico y en el empleo de la Economía Social en España. Un análisis multisectorial", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 83, p.66.



Sin embargo, cabe diferenciar Economía Social de la Economía Solidaria. Se diferencian básicamente en que la Economía Solidaria no tiene ánimo de lucro, es decir, no busca el beneficio de sus socios, sino que se enfoca a atender a terceros para su promoción humana y social.<sup>16</sup>

La Economía Social en el ámbito normativo no está muy extendido, actualmente sólo hay cuatro países en el mundo que la hayan regulado: Portugal, México, Francia y España<sup>17</sup>, siendo el país español el pionero. En la legislación española la Economía Social está regulada en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social. Esta ley intenta englobar a todas las entidades que forman parte de la Economía Social. Estos entes tienen en común que persiguen un interés general, hablando en grandes rasgos<sup>18</sup>. En concreto, las entidades enunciadas en la Ley 5/2011 tienen en común los principios enunciados *supra* de la Economía Social. Esta ley justifica un tratamiento fiscal favorable a las entidades sociales, pero no establece un régimen tributario común para ellas.<sup>19</sup> Aunque esta ley ha sido muy esperada por el sector, ha sido criticada debido a su corta extensión y que sólo se limita básicamente a definiciones<sup>20</sup>, sin establecer consecuencias jurídicas.

Las entidades que forman la economía social son: las cooperativas, mutuas, asociaciones, fundaciones, las sociedades laborales, las empresas de inserción, cofradías de pescadores y las sociedades agrarias de transformación.<sup>21</sup> Siendo las cooperativas el grupo más grande de estos actores de la economía social.

Como entes empresariales que son las cooperativas también están sujetas al sistema fiscal español. La presión fiscal<sup>22</sup> en general se sitúa alrededor del 20%<sup>23</sup> y en el Impuesto de Sociedades<sup>24</sup> (en adelante IS), en los últimos años, está alrededor del 10,6%<sup>25</sup>. En cuanto a la presión fiscal de las cooperativas se han realizado diversos estudios. MOLINA LLOPIS<sup>26</sup> realiza un estudio de la presión fiscal de las cooperativas en el IS de los años 2003 a 2011. En ese estudio llega a las siguientes conclusiones: la presión fiscal media de las cooperativas es del 16,96%<sup>27</sup>, y en las cooperativas agroalimentarias sorprendentemente es

16 MARTÍNEZ CHARTERINA, A. (2012): "Economía social, entre la economía pública y la privada capitalista" *Deusto Estudios Cooperativos*, nº1, p.63-64.

17 Datos del CEPES.

18 MONTESINOS OLTRA, S. (2012): "Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales" *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 23, p. 23.

19 Ídem, p. 32.

20 RODRIGO RUIZ, M.A. (2017): "Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social." *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 125, p. 188.

21 FAJARDO GARCÍA, G. (2009): "La economía social en las leyes". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, p.13.

22 La presión fiscal es un término económico que hace referencia a la cantidad de ingresos sobre el PIB que recibe la Hacienda Pública de los particulares y las empresas, en concepto de tributos.

23 Datos del "Análisis Global", en *Estudio relativo a los Impuestos Especiales: Año 2015*, p. 41-43, f.c. 15/12/2019 en [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Aduanas/Contenidos\\_Privados/Impuestos\\_especiales/estudio\\_relativo\\_2015/2\\_ANA\\_GLOB.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/estudio_relativo_2015/2_ANA_GLOB.pdf)

24 Aunque el trabajo es de la imposición indirecta, en el caso de las cooperativas no hay datos de la presión fiscal de la imposición indirecta, entonces para poder comparar la presión fiscal con el resto de entidades se va a utilizar la del IS ya que de este impuesto sí que hay datos.

25 SALCES ACEBES, L. (19/02/2019): "La contribución fiscal de la empresa española es superior a la media de la OCDE", en *Cinco Días*. f.c: 20/01/2020 [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/02/18/economia/1550522144\\_507931.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/02/18/economia/1550522144_507931.html)

26 MOLINA, R. (2012): "La presión fiscal en las cooperativas españolas durante el periodo 2008-2003", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 74, 39-58.

27 Ídem p.49.

de 19,80%<sup>28</sup>, muy por encima de la media y siendo la que más presión fiscal tiene del resto de tipos de cooperativas. Otro estudio, con el mismo objeto de estudio, pero de los años 2008 a 2011<sup>29</sup> llegan a la conclusión de que la media de presión fiscal en las cooperativas es del 15% y en las agroalimentarias es del 16,8%. Este trabajo sigue en la misma línea que el anterior con datos más bajos, seguramente, por el efecto de la crisis sufrida durante esos años en España. Lo que llama especialmente la atención es que la presión fiscal de las cooperativas es, con creces, mucho más elevada que la media del IS en España. Estos datos resultan chocantes ya que las cooperativas tienen un régimen fiscal especial para ellas por su carácter especial que en un principio se creó para que fuera más beneficioso. Estos datos confirman las críticas a la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante, LRFC) que realizan tanto el sector cooperativo como la doctrina, por ejemplo, ALGUACIL MARÍ<sup>30</sup>, RODRIGO RUIZ<sup>31</sup>, ROMERO CIVERA Y MARÍ VIDAL<sup>32</sup>, MONTERO SIMÓ<sup>33</sup>, PANIAGUA ZURERA<sup>34</sup>, entre otros.

Las críticas realizadas a LRFC son varias, las más destacables son: la dispersión de leyes cooperativas, la separación de la base imponible entre resultados cooperativos y extracooperativos, y lo desfasada que se ha quedado la ley con casi veinte años de vigencia.

En cuanto a la primera, la dispersión normativa, en el ordenamiento español la regulación de las cooperativas está cedida a las comunidades autónomas. La razón de esta cesión se encuentra en una sentencia del Tribunal Constitucional. Con la sentencia de 79/1983, de 29 de julio de 1983, el Tribunal Constitucional llegó a la conclusión de que la competencia en materia cooperativa no es exclusiva del Estado porque las cooperativas se consideran no mercantiles y por lo tanto no se encuentran comprendidas dentro de la legislación mercantil, que sí que es competencia exclusiva del Estado. Actualmente todas las comunidades autónomas han asumido la competencia de la regulación de las cooperativas y todas tienen su propia ley de cooperativas<sup>35</sup>. Esto ha creado una disparidad de leyes con “*enormes diferencias legislativas*”<sup>36</sup> entre comunidades. Este hecho provoca una inseguridad jurídica, que tiene como consecuencia que los actores de la economía opten por modelos

28 Ídem, p.53.

29 MARTÍNEZ VARGAS, J., CARMONA IBÁÑEZ, P., & POZUELO CAMPILLO, J. (2015): “La presión fiscal en las cooperativas: una valoración por tamaños, comunidades y sectores para el período 2008-2011”. *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº 119, 132-158.

30 ALGUACIL MARÍ, M.P. & ROMERO CIVERA, A. (2011): “Requisitos del régimen fiscal especial de cooperativas”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 21/2011

31 RODRIGO RUIZ, M.A. (2010): “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 9-25

32 ROMERO CIVERA, A., & MARÍ VIDAL, S. (2015): “Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma.” *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº 118, 7-30

33 MONTERO SIMÓ, M. (2007): “El Régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión”. *Revista española de Derecho Financiero*, nº 135/2007 Editorial Civitas, SA

34 PANIAGUA ZURERA, M. (2005): “La determinación y la distribución de los resultados del ejercicio económico de la Sociedad Cooperativa: propuestas de armonización legislativa”, *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 24/2007 Editorial Aranzadi, S.A.U

35 PANIAGUA ZURERA, M. & JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2014): “La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 81, p 67.

36 ALGUACIL MARÍ, M.P & ROMERO CIVERA, A. (2013): “Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida.”, *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº 110, p.8

socioeconómicos más claros y limitados<sup>37</sup>. Además de la divergencia entre comunidades autónomas, estas leyes no casan con la LRFC. En este sentido, dice AGUILAR RUBIO<sup>38</sup>:

*“El divorcio entre la norma fiscal y las leyes sustantivas de cooperativas conlleva que las cooperativas que cumplen los requisitos legales para ser consideradas fiscalmente protegidas se encuentran en peor situación en términos de mercado; y que las cooperativas que intentan aprovechar las mejoras de su régimen económico y financiero que les ofrecen sus legislaciones autonómicas, corren el riesgo de perder los beneficios fiscales previstos para este tipo social.”*

Este es el caso en que la normativa fiscal dispone las causas de pérdida de ser fiscalmente protegida, en su artículo trece, se remite a la ley sustantiva de la cooperativa. La ley sustantiva es la de cada comunidad autónoma, que al existir entre ellas diferencias, por ejemplo la dotación mínima del fondo de reserva obligatorio (en adelante, FRO) o de su parcial repartibilidad entre los socios o no; dan lugar a que algunas sean más beneficiosas que otras.<sup>39</sup> Estas diferencias, también conllevan que las cooperativas tengan diferentes niveles de presión fiscal<sup>40</sup>, creando una situación injusta ya que no se cumple el principio de igualdad enunciado en el artículo 31 de la Constitución en referencia al sistema tributario.

En segundo lugar, la LRFC enuncia que para que las cooperativas puedan ser consideradas fiscalmente protegidas deben llevar una contabilidad separada entre resultados cooperativos y extracooperativos. Esta diferenciación tiene como resultado la aplicación de dos tipos de gravamen diferentes<sup>41</sup>. Es reseñable comentar que ningún país europeo aparte del España tiene para las cooperativas dos bases imposables ni dos tipos de gravamen diferentes.<sup>42</sup> Tener que dividir los resultados en dos bases imposables distintas, es un coste que no tiene ningún otro tipo de sociedad, eleva la presión fiscal de las cooperativas, y además genera un coste y una complicación inasumible para las cooperativas de pequeño tamaño.<sup>43</sup>

Por último, la LRFC se ha quedado obsoleta, ha cambiado la realidad de las cooperativas desde que se formuló su ley fiscal específica. Como consecuencia de la obsolescencia de la LRFC, hace que dicha ley sea ineficaz<sup>44</sup>. Recientemente se hizo una reforma fiscal en España, sobre todo con el IS, en la que no se tuvo en cuenta a las cooperativas.<sup>45</sup> En dicha reforma se hizo una rebaja del tipo general del IS. Hay que destacar que el tipo bonificado de las cooperativas es del 20% y que el tipo actual en el IS es del 25%. Cuando se promulgó LRFC el tipo general del IS era del 35%, entonces tener el tipo bonificado del 20% sí que

37 PASTOR DEL PINO, M.C. (2012): “Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos.” *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 23, p.100.

38 AGUILAR RUBIO, M. (2015): “Los principios cooperativos en la legislación tributaria”. *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 27, p.397.

39 ALGUACIL MARÍ, M.P. & ROMERO CIVERA, A. (2011): “Requisitos del régimen fiscal ... p. 10-11.

40 ALGUACIL MARÍ, M.P. & ROMERO CIVERA, A. (2013): “Diferencias territoriales... p.41.

41 ALGUACIL MARÍ, M.P. (2011): “Régimen tributario II, en FAJARDO GARCÍA, G. (Coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, p.215.

42 ROMERO CIVERA, A., & MARÍ VIDAL, S. (2015): “Algunos aspectos críticos en... p. 25-26.

43 RODRIGO RUIZ, M.A. (2017): “Consideraciones en torno al ..., nº 125, p. 195-196.

44 BONGOETXEA ALKORTA, A. (2016): “Las cooperativas”. *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 29, p.225.

45 PORTILLO NAVARRO, M.J. (2014): “La recaudación tributaria y los beneficios fiscales de las cooperativas en el IS. Análisis y evolución”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 82, p.258.

era notable, pero con la reforma del IS en 2014 ya no lo es<sup>46</sup>. Como se puede observar tener un tipo del 20% no resulta ya un tipo bonificado. Asimismo, en la nueva ley del IS para las pequeñas y medianas empresas hay una serie de incentivos fiscales que no son aplicables a las cooperativas, debido a tener su régimen específico, pero que serían beneficiosas para las cooperativas de menor tamaño.<sup>47</sup> En efecto, tal y como señala TEJERIZO LOPEZ<sup>48</sup>:

*“El régimen fiscal especial ya no es tan favorable para las cooperativas de cómo lo fue en 1990, sobre todo porque la tributación de las sociedades en España se ha ido aligerando hasta equipararse casi al de las cooperativas. Más aun, en algunos extremos sería más beneficioso para ellas que se les aplicara el régimen general, sobretudo el de las empresas de reducida dimensión dentro de cuyos parámetros se encuentran la mayoría de ellas.”*

Otra cuestión criticada por los expertos en la materia es la limitación que la LRFC impone a las cooperativas en operaciones con terceros para que puedan ser consideradas fiscalmente protegidas. El principio utilizado por la ley es el de relación mutualista de las cooperativas<sup>49</sup>. Una de las ventajas de flexibilizar las operaciones con terceros es que las cooperativas tendrían mayores fuentes de financiación<sup>50</sup>, sobretudo porque podrían atraer socios capitalistas. Además, en opinión de MONTERO SIMÓ<sup>51</sup> flexibilizar las operaciones con terceros no cuestiona el principio mutualista.

Llegados a este punto cabe comentar también, que el régimen fiscal de las cooperativas fue cuestionado por la Comisión Europea, en países como España, Italia o Francia, argumentando que este régimen podría considerarse una ayuda de estado. Sobre esta cuestión, se han pronunciado muchos autores como ALGUACIL MARÍ<sup>52</sup>, HINOJOSA TORRALVO<sup>53</sup>, FAJARDO<sup>54</sup> O MERINO JARA<sup>55</sup>. Todos ellos llegan a la conclusión de que el régimen fiscal de las cooperativas no constituye una ayuda de estado. Como bien señala la profesora ALGUACIL MARÍ<sup>56</sup> en la LRFC hay dos tipos de medidas para aplicar a las cooperativas, de beneficios y de ajustes técnicos. Por un lado, para los beneficios que se establecen para las cooperativas la misma autora señala lo siguiente: *“dichos beneficios se*

46 MONTERO SIMÓ, M. (2016): “La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo impuesto de sociedades” en ATXABAL RADA, A. (Dir), *Boletín de la Asociación Internacional del Derecho Cooperativo*, nº 50/2017, Ed. Deusto, Bilbao, p.22.

47 MONTERO SIMÓ, M. (2016): “La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo... p. 28-29.

48 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2010): “Algunas reflexiones sobre régimen fiscal de las cooperativas”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, p.69.

49 VARGAS VASSEROT, C. & AGUILAR RUBIO, M. (2004): “Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado”. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 83, p.136.

50 MONTERO SIMÓ, M. (2016): “La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo... p.36.

51 Ídem, p.37.

52 ALGUACIL MARÍ, M.P. (2010): “Condicionantes del régimen fiscal en la fiscalidad de las cooperativas”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 27-52.

53 HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2010): “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 73-89.

54 FAJARDO, G. (2013): “La especificidad de las sociedades cooperativas frente a las sociedades mercantiles y la legitimidad de su peculiar régimen jurídico y fiscal según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Mercantil*, nº 288/2013. Editorial Civitas, SA.

55 MERINO JARA, I. (2009): “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, 109-126.

56 ALGUACIL MARÍ, M.P. (2003): “Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 14, p.132.

*establecen por razón de los fines sociales o de solidaridad que dichas Entidades cumplen, y que constituyen, en algunos casos, valores o principios constitucionales del Estado*".<sup>57</sup> Por otro lado, las normas de ajuste técnico no son ningún trato de favor para las cooperativas<sup>58</sup> sino que son ajustes técnicos por la estructura y la forma jurídica de las cooperativas<sup>59</sup>.

En el caso español, la polémica se generó a raíz del decreto-ley 1/2000 que suprimió la prohibición de distribuir gasóleo B a terceros no socios en las cooperativas agrarias. Esta eliminación fue recurrida por dos asociaciones de empresarios<sup>60</sup>. La Comisión Europea hizo un primer pronunciamiento, en la Decisión de 11 de diciembre de 2002, en que declaró que ese decreto-ley no constituía una ayuda de estado.<sup>61</sup> Esta decisión fue recurrida y posteriormente, la Comisión volvió a pronunciarse en 2009 cambiando rotundamente el sentido de la decisión frente a su primer pronunciamiento. Esta vez, la Comisión entendió que la medida citada del decreto-ley sí se consideraba una ayuda de estado porque, había adoptado en este caso para entender justificada una ayuda, el criterio de mutualismo puro<sup>62</sup>. Es remarcable la contradicción de la propia Comisión Europea, ya que en primer lugar dijo que los beneficios en la LRFC no constituían ayuda de estado y luego postuló que sí constituían ayuda de estado<sup>63</sup>.

Es reseñable comentar el caso italiano de las ayudas de estado con respecto de las cooperativas, sobre el cual el Tribunal de Justicia Europeo ya se ha pronunciado en la sentencia del 8 de septiembre de 2011. Resulta interesante comentar también la postura del abogado general. Señala que las medidas fiscales de las cooperativas no constituyen ayuda de estado porque, dichas medidas, se aplican porque resultan directamente aplicables los principios de las sociedades cooperativas, en concreto, el principio de mutualidad. FAJARDO<sup>64</sup> resume así la postura del abogado de Estado:

*"Resumiendo la postura del Abogado General podemos decir que, las sociedades cooperativas se diferencian de las sociedades con ánimo de lucro por principios estructurales y de funcionamiento particulares. Desde un punto de vista económico, las relaciones que unen a la cooperativa con sus socios son relaciones de intercambio de bienes y servicios, y no de inversión de capital."*

Como consecuencia de esto, si la sociedad cooperativa cumple con los requisitos que se establecen para tener carácter mutualista, esta justificado su tratamiento especial. Pero en el momento que deje de cumplir con el principio mutualístico debe aplicarse el régimen fiscal general. Asimismo, el Tribunal siguió la línea del abogado de estado. Aunque el Tribunal se concentra más en observar si se cumple el requisito de selectividad de la medida

57 ALGUACIL MARÍ, M.P. (2010): "La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales: apuntes para una reforma", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 102, p.26.

58 MANZANO SILVA, E. (2009): "Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas", *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2009, p.22.

59 BAHÍA ALMANSA, M.B. (2011): "El régimen fiscal especial de las cooperativas y su compatibilidad con la normativa sobre las ayudas de estado". *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 22, p. 155.

60 HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2010): "Fiscalidad y financiación de las cooperativas...", p.80.

61 Ídem, p.81.

62 Ídem, p.83.

63 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2010): "Algunas reflexiones sobre régimen fiscal de las cooperativas". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, p.56.

64 FAJARDO, G. (2013): "La especificidad de las sociedades cooperativas frente ..., p. 13.

en cuestión<sup>65</sup>. El Tribunal sí que reconoce el carácter selectivo de la medida controvertida, pero para que una medida sea calificada como ayuda de estado debe generar una ventaja sobre otras empresas en igualdad de condiciones<sup>66</sup>. Al mismo tiempo, el Tribunal entiende que esta situación en las sociedades cooperativas no se produce ya que como señala el mismo tribunal<sup>67</sup> *“se rigen por principios de funcionamiento particulares que las diferencian claramente del resto de operadores económicos”*. Así sentenció que dicho régimen no constituía ayuda de estado y que debería ser cada juez a nivel nacional el que debería decidir si es o no ayuda de estado alguna medida específica.

Por lo que se refiere a la imposición indirecta en las cooperativas, no tienen una legislación específica para ellas, como ocurre con el IS en la LRFC. Por ende, se deben adecuar a la legislación general. En ocasiones, debido a su especialidad jurídica, es difícil aplicar la legislación fiscal indirecta a las cooperativas. En el caso del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA), GONZÁLEZ APARICIO<sup>68</sup> plantea la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20 de la Ley IVA del a las cooperativas como entes de la Economía Social. Dicho artículo señala que se consideran entidades de la Economía Social los que cumplan una serie de requisitos: no tener finalidad lucrativa, el cargo de presidente o representante debe ser gratuito y, que los socios y sus familiares no sean los beneficiarios de las prestaciones de la sociedad. Como se puede observar las cooperativas no cumplen estos requisitos ya que sí tienen ánimo de lucro, a excepción de las que puedan ser calificadas sin fin lucrativo. Consecuentemente, las cooperativas no están exentas del IVA.

Debido a que el estudio de la imposición indirecta en cooperativas es amplio, en este trabajo se va a centrar en la imposición indirecta en las cooperativas agroalimentarias. En este sector cooperativo, las consultas que más se suelen realizar en relación con la imposición indirecta, entre otras cuestiones son: el devengo y tipos impositivos del IVA para determinadas actividades y los impuestos especiales<sup>69</sup> (en adelante, IIEE).

En lo que afecta al IVA, es importante destacar que en las cooperativas agroalimentarias la actividad cooperativizada puede venir tanto de inputs como de outputs, es decir, compra y venta de productos o servicios al socio que están sujetas al IVA. En la ley del IVA hay un régimen especial para la agricultura ganadería y pesca, pero éste no puede aplicarse a las cooperativas, aunque sí a sus socios. El estudio de este impuesto en las cooperativas agroalimentarias es importante porque las cooperativas tienen una estructura jurídica singular, concretamente, en relación con las entregas de la cosecha de los socios a la cooperativa, las cuales son operaciones sujetas y no exentas del IVA. Esto hace que al aplicar al pie de la letra la ley del IVA se genere una cierta incomodidad en su aplicación.

En relación con los impuestos especiales, es conveniente su estudio en las cooperativas agrarias. La venta de hidrocarburos forma parte del día a día de las cooperativas, ya que lo venden a sus socios y a terceros. En España hay alrededor de 700 cooperativas agrarias

65 Ídem, p. 14.

66 Ídem, p.15.

67 Sentencia del 8 de septiembre de 2011 del Tribunal de Justicia Europeo, párrafo 56 (asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08).

68 GONZÁLEZ APARICIO, M. (2019): “perspectiva fiscal de las entidades de Economía Social” *Forum Fiscal* nº 251 Editorial CISS, p.12.

69 COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS (2018): *Memoria actividades 2018*, p. 79-80.



que distribuyen al por menor productos petrolíferos<sup>70</sup>. Además, el motivo de que entrara en cuestión el tema de las ayudas de estado en el régimen de las cooperativas fue porque en el año 2000 se amplió el límite de la venta de hidrocarburos a terceros no socios de las cooperativas<sup>71</sup>.

Para realizar el estudio de la imposición indirecta se va a dividir en tres bloques. Primero se va a analizar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (en adelante, ITP-AJD), que su aplicación en las cooperativas agroalimentarias está regulada en la LRFC y se centrará en el análisis de las exenciones previstas para este tipo de cooperativas. Para finalizar este capítulo se expondrán las principales conclusiones del ITP-AJD en las cooperativas agroalimentarias.

El segundo bloque tratará del IVA, donde se estudiará que la cooperativa agroalimentaria a efectos del IVA se considera empresario o profesional y la naturaleza jurídica de la relación socio-cooperativa. Seguidamente, se procederá a analizar la realización del hecho imponible con la entrega de la producción del socio a la cooperativa, el devengo y la valoración de las operaciones entre socio y cooperativa y viceversa. A continuación, se enfocará en trabajo en la repercusión del impuesto, la aplicación del tipo reducido y la deducción de las cuotas soportadas. Después, se analizarán las operaciones de reestructuración de fusión y escisión en las cooperativas agroalimentarias y sus efectos en el IVA. Para acabar este capítulo se estudiará la aplicación del IVA en las cooperativas de segundo grado, la posible aplicación en los grupos de cooperativas del régimen especial de grupos en el IVA y se presentarán las principales conclusiones del estudio realizado.

En el tercer y último bloque se estudiarán los IIEE en las cooperativas agroalimentarias, centrándose en el Impuesto sobre Vino y Bebidas Fermentadas y el Impuesto sobre Hidrocarburos. Se realizará en primer lugar unas consideraciones generales sobre los IIEE. Seguidamente se analizará a la cooperativa agroalimentaria como sujeto pasivo, junto con el régimen suspensivo de los IIEE y la cooperativa como depositario autorizado a recibir productos objeto de los IIEE en régimen suspensivo. A continuación, se comentarán las obligaciones formales de los IIEE, que se deben cumplir estrictamente debido principalmente a la gran cantidad de beneficios fiscales que se prevén en los IIEE junto con la contabilidad de los IIEE que, recientemente entró en funcionamiento un sistema similar al Suministro Inmediato de Información (en adelante, SII) del IVA, llamado para los IIEE, Suministro Inmediato de Libros Contables de Impuestos Especiales (en adelante, SILICIE). En cuanto al Impuesto sobre Vino y Bebidas Fermentadas se va a estudiar su aplicación con el régimen suspensivo. Respecto al Impuesto de Hidrocarburos se estudiará el caso del céntimo sanitario y su devolución a las cooperativas agroalimentarias que tuvieran estaciones de servicios y la aplicación del gasóleo bonificado o agrícola. Se concluye el capítulo con las principales conclusiones de los IIEE sobre las cooperativas agroalimentarias.

Para concluir el trabajo, se expondrán las principales conclusiones extraídas del estudio de la imposición indirecta sobre las cooperativas agroalimentarias.

70 COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS (2013): *Revista cooperativas agroalimentarias*, nº 19, p.60.

71 AGUILAR RUBIO, M. (2016): "El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea" en ATXABAL RADA, A. (Dir), *Boletín de la Asociación Internacional del Derecho Cooperativo*, nº 50/2017, Ed. Deusto, Bilbao, p.55.

## > 1. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

### 1.1. Introducción

En este primer capítulo del trabajo se va a estudiar el ITP-AJD en las cooperativas agroalimentarias. Las cooperativas agroalimentarias, como entes empresariales que son, desarrollan actividades de transmisión<sup>72</sup>, lo que origina que sean sujetos pasivos en algunos impuestos, entre ellos el ITP-AJD.

El impuesto en cuestión surgió como consecuencia de la refundición en 1962 de los Impuestos de Derechos Reales y Timbre, siendo éste el motivo de que este tributo agrupe varios hechos imposables diferenciados<sup>73</sup>. Actualmente el impuesto se encuentra regulado en el Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 14 de septiembre por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD). El reglamento por el que se desarrolla esta ley es el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del ITP y AJD. Las cooperativas agroalimentarias están sujetas a esta ley con las especialidades de su propia normativa fiscal. En efecto, en la LRFC se regulan exenciones y diversos beneficios para las cooperativas en este impuesto. Resulta digno de mención que varios autores como RODRIGO RUIZ<sup>74</sup> o PASTOR DEL PINO<sup>75</sup> consideran que las ventajas previstas en la LRFC sobre este impuesto han perdido importancia con el paso del tiempo y sobre todo desde la entrada en vigor del IVA<sup>76</sup>, opinión que esta autora comparte.

Hoy por hoy, el impuesto está completamente cedido a las comunidades autónomas. Las comunidades autónomas tienen competencia normativa en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO) en el tipo de gravamen de concesiones administrativas, transmisiones de muebles o inmuebles, constitución y cesión de derechos reales (excepto los derechos reales de garantía) y de arrendamientos. Asimismo, también pueden regular sobre las deducciones en la cuota del TPO. En la modalidad de los actos jurídicos documentados (en adelante, AJD) las comunidades autónomas tienen competencia normativa en el tipo de la cuota variable. Por último, tienen cedidas la gestión y liquidación del impuesto.<sup>77</sup>

Las exenciones previstas en la LRFC se aplican a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

72 Como son las adquisiciones de bienes, que siguiendo la ley reguladora del ITP-AJD, el sujeto pasivo es el adquirente.

73 ESCRIBANO, F. (2018): "Capítulo X: El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos", en PÉREZ ROYO F. (Dir): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Ed. Tecnos, p. 667.

74 RODRIGO RUIZ, M.A. (2017): "Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social", en MERINO JARA, I. (Dir), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, p. 51.

75 PASTOR DEL PINO, M.C. (2012): "Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos." *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 23, p.100-101.

76 RODRIGO RUIZ, M.A. (2010): "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, p.15.

77 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2020): "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", p.7.



La LRFC distingue entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas. Esta catalogación por la norma fiscal de las cooperativas como protegidas, en opinión de ALGUACIL MARÍ y ROMERO CIVERA<sup>78</sup>, no debería ser así, ya que da a entender que es una norma protectora, pudiendo dar lugar a la interpretación de que constituye un privilegio, lo que podría generar problemas con la Unión Europea por el tema de las Ayudas de Estado<sup>79</sup>; cuando esa no es la realidad por dos motivos. En primer lugar, la LRFC indica unas normas de ajuste técnico para adaptar a las cooperativas al IS para que no se produzca una situación de discriminación hacia ellas dadas sus especialidades jurídicas<sup>80</sup>. Asimismo, señala ALGUACIL MARÍ<sup>81</sup> que si se les aplicara a las cooperativas el régimen general del IS se produciría una discriminación negativa hacia ellas, ya que las cooperativas no funcionan de la misma manera que las sociedades capitalistas, situación que derivaría en el incumplimiento del principio de igualdad establecido en la Constitución<sup>82</sup>; indicando la citada autora que la igualdad “*supone un criterio válido para establecer la justificación de la diferenciación de trato*”<sup>83</sup>. En segundo lugar, la LRFC también regula unas normas incentivadoras para las cooperativas, es decir, para fomentar la creación de cooperativas. Con estas normas se intenta cumplir con el mandato constitucional de impulsar las cooperativas<sup>84</sup>, ya que éstas tienen una importante función social, debido sobre todo a los principios cooperativos de la ACI, que ayudan a cumplir con el principio de igualdad<sup>85</sup>. En el ámbito de la Unión Europea el principio de igualdad se presenta en el principio de neutralidad fiscal. Cabría analizar si el régimen fiscal previsto para las cooperativas va en contra de dicho principio, constituyendo una ayuda de Estado. Las ayudas de Estado son beneficios fiscales que otorga el Estado mediante exenciones en cuota o en base o en el hecho imponible a determinadas empresas o producciones que afectan a las relaciones comerciales entre los Estados miembros de la Unión y amenazan a la libre competencia<sup>86</sup>. A este respecto señala ALGUACIL MARÍ<sup>87</sup> que existe una excepción:

*“En este terreno, resulta clave la excepción que a la concurrencia de este elemento ha acuñado el Tribunal de Justicia, que legitima las medidas que favorecen de forma selectiva si dicho carácter excepcional viene justificado por «la naturaleza o economía del sistema (77)»: en tal caso, la excepción no estaría destinada a favorecer a una empresa determinada con el objetivo de distorsionar la competencia, sino que deviene consecuencia de la propia racionalidad o lógica del sistema donde se integra.”*

Es decir, que las medidas que afectarían a todo un mismo sector, la LRFC afecta a todas las cooperativas, no constituyen ayudas de Estado. Entre las medidas que no constituyen ayudas de Estado se encuentran las técnicas fiscales.<sup>88</sup> Como se ha dicho en líneas anteriores, la LRFC tiene normas de ajuste para adaptar la normativa fiscal a las especialidades jurídicas de las cooperativas, es decir, son técnicas fiscales.

78 ALGUACIL MARÍ, M.P. & ROMERO CIVERA, A. (2011): “Requisitos del régimen fiscal especial de cooperativas”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 21/2011, p.4.

79 *Vid. Supra*. p.21.

80 ALGUACIL MARÍ, M.P. (2001): “Beneficios tributarios de las cooperativas tras la ley estatal 27/1999”, *Revista de Derecho Financiero*, nº. 262, p.3.

81 *Ídem*.

82 Artículo 9.2 Constitución Española

83 ALGUACIL MARÍ, M.P. (2001): “Beneficios tributarios de las cooperativas...”, p.3.

84 Artículo 129.2 Constitución Española

85 ALGUACIL MARÍ, M.P. (2001): “Beneficios tributarios de las cooperativas...”, p.6.

86 *Ídem*, p.9-8.

87 *Ídem*, p.10.

88 *Ídem*, p.11.

Consecuentemente, el régimen fiscal especial para las cooperativas, no son normas protectoras. La opinión de ALGUACIL MARÍ y ROMERO CIVERA<sup>89</sup> es que la LRFC debería omitir la palabra protección y solo nombrar a estos entes jurídicos como cooperativas.

Por otra parte, la distinción entre dos clases de cooperativas, meramente protegidas y especialmente protegidas, ha sido puesta en cuestión por FUSTER ASENSIO<sup>90</sup>, quien considera que distinguir entre cooperativa protegida y especialmente protegida, y que de ello se deriven diferentes beneficios fiscales no es acorde con el mandato constitucional de fomentar a las cooperativas. Se debería promover a la cooperativa en sí, por su función social. En su opinión todas las cooperativas deberían ser tratadas fiscalmente igual, ya que las condiciones para ser cooperativa están establecidas en la norma sustantiva.

Por otro lado, las cooperativas agroalimentarias en la LRFC son consideradas especialmente protegidas. En efecto, las cooperativas especialmente protegidas se encuentran numeradas en el artículo 7 de la LRFC<sup>91</sup>, entre ellas están las agroalimentarias.

Las condiciones para que sean especialmente protegidas están desarrolladas en el artículo 9 LRFC. Los caracteres que debe cumplir se pueden englobar en tres aspectos: la naturaleza de los socios, la limitación en la realización de actividades y las limitaciones en las explotaciones agroalimentarias<sup>92</sup>.

Empezando por la naturaleza de los socios, en la versión anterior de la ley, vigente hasta mediados de 2013, sólo podían ser socios las personas físicas titulares de explotaciones agrarias, las Sociedades Agrarias de Transformación, entes públicos y comunidades de bienes. Respecto a este listado de personas y entes que pueden ser socios, MONTERO SIMÓ y CASANA MERINO<sup>93</sup> remarcaban el carácter restrictivo que tenía esta normativa fiscal, ya que dejaba fuera de la protección fiscal a las cooperativas agrarias que tuvieran como socios a sociedades civiles, anónimas o limitadas. Con la Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario (en adelante, LFIC), se eliminó este requisito permitiendo que sean socios de la cooperativa personas jurídicas que sean titulares de algún tipo de explotación. Actualmente, pueden ser socios (personas físicas y jurídicas) los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas situadas dentro del ámbito geográfico estatutario de la cooperativa.

En cuanto a las limitaciones en la realización de actividades, en relación con actividades con terceros y se deben respetar los siguientes límites<sup>94</sup>:

- a) Que las materias, productos o servicios, adquiridos, elaborados, producidos o fabricados por cualquier procedimiento por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios,

89 ALGUACIL MARÍ, M.P. & ROMERO CIVERA, A. (2011): "Requisitos del régimen fiscal...", p.4.

90 FUSTER ASENSIO, C. (2000): "Algunas cuestiones en torno a la tributación de las cooperativas en el ITPyAJD". *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* nº 3/2000 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.8-9.

91 Las cooperativas protegidas están reguladas en el artículo 6 de la LRFC.

92 ALGUACIL MARÍ, M.P (2011): "Régimen tributario I», en FAJARDO GARCÍA, G. (Coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, p.198-199.

93 MONTERO SIMÓ, M. & CASANA MERINO, F. (2019): "Regímenes fiscales de las cooperativas" en VÁZQUEZ RUANO, T. & PEINADO GRACIA, J.I. (Coord.): *Tratado de derecho de Sociedades Cooperativas*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

94 ALGUACIL MARÍ, M.P (2011): "Régimen tributario I"...

salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa<sup>95</sup>.

- b) Podrán suministrar productos petrolíferos a terceros no socios siempre que no supere el 50% de las actividades realizadas con socios<sup>96</sup>.
- c) Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la Cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, durante cada ejercicio económico, al 5% del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40% del mismo precio, si así lo prevén los estatutos.

Finalmente, con respecto a las limitaciones en las explotaciones agrarias, existen dos condiciones<sup>97</sup>: que las bases imponibles del IBI de los terrenos rústicos de cada socio individualmente no superen los 95.000€, modificando este importe anualmente según los coeficientes de actualización aplicables al valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado<sup>98</sup>. En el caso de que la cooperativa se dedique a la ganadería, en la que se integren socios de ganadería independiente, el volumen de entregas o ventas realizadas para cada uno de los socios no supere el límite establecido en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para la estimación objetiva, excepto entes públicos y sociedades mayoritariamente participadas por éstos.

El capítulo se va a dividir en tres epígrafes. El primero de ellos va a hacer referencia al TRLITPAJD, donde se comentarán, muy brevemente, las principales características de este impuesto. El segundo epígrafe hará referencia a las exenciones previstas para las cooperativas, distinguiendo entre la diferente clasificación fiscal de las cooperativas. En el siguiente epígrafe se comentarán los países que tienen unos beneficios fiscales similares al español con respecto a un impuesto similar al ITP-AJD y cuáles son. Finalmente, se terminará el capítulo con unas conclusiones sobre el estudio realizado.

## 1.2. EL ITP-AJD

### 1.2.1. Consideraciones generales del ITP-AJD

El ITP-AJD es un tributo indirecto, real, objetivo e instantáneo<sup>99</sup> que engloba tres impuestos diferentes: el TPO, las operaciones societarias (en adelante, OS) y el AJD. Además, en el artículo primero de su norma reguladora dispone la incompatibilidad entre transmisiones patrimoniales onerosas y el de operaciones societarias. Se pueden establecer las siguientes reglas de compatibilidad<sup>100</sup>:

95 CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1999): *Régimen fiscal de las cooperativas*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España, p. 202.

96 MONTERO SIMÓ, M. & CASANA MERINO, F. (2019): *"Regímenes fiscales..."*

97 ALGUACIL MARÍ, M.P (2011): "Régimen tributario I"...

98 MONTERO SIMÓ, M. & CASANA MERINO, F. (2019): *"Regímenes fiscales..."*

99 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2019): "Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta..."

100 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): "El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, cuota tributaria y reglas especiales" en, *Cuerpo Técnico de Hacienda: Derecho Financiero y Tributario: parte especial*, Ed. 7 Editores, Sevilla, p. 246.

- > TPO y OS son incompatibles.
- > TPO y OS son compatibles con AJD, en la modalidad de la cuota fija.
- > TPO y OS son incompatibles con AJD, en la modalidad de la cuota variable.

Con respecto a la compatibilidad con el IVA, el TPO y el IVA son incompatibles a excepción de segundas y ulteriores entregas y en arrendamientos.

En efecto, el artículo 7 TRLITPAJD se dispone que no estarán sujetas las operaciones enumeradas como hecho imponible del TPO, siempre que dichas operaciones sean realizadas por empresarios o profesionales en el ámbito de su actividad y tributen por el IVA. En caso contrario tributarán por el TPO. En este mismo sentido señala lo siguiente el artículo 18 TRLITPAJD:

*“Todas las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, se liquidarán sin excepción por dicho tributo, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 respecto al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados. Lo dispuesto anteriormente será aplicable cuando se renuncie a la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo previsto en este Impuesto.”*

En conclusión, las entregas patrimoniales onerosas estarán sujetas al TPO a no ser que dicha entrega se realice dentro de la actividad económica del sujeto pasivo, en cuyo caso tributará por IVA. Hay que tener en cuenta, con respecto a estas entregas o prestaciones efectuadas dentro de la actividad económica del empresario o profesional, que tal y como se ha indicado tributarán por IVA, a excepción<sup>101</sup> de entregas o arrendamientos de inmuebles, constitución y transmisión de derechos reales sobre ellos exentos del IVA y entregas de inmuebles incluidos en una transmisión de patrimonio empresarial no sujeta al IVA.<sup>102</sup>

En segundo lugar, el IVA es compatible con OS y AJD. Por ejemplo, en las ampliaciones de capital con aportaciones no dinerarias, es una operación sujeta a OS y sujeta y exenta en IVA.

Por otro lado, este impuesto se exige en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales de Navarra y País Vasco.

Resumiendo, es un impuesto de naturaleza real, carácter objetivo, de hecho imponible genérico<sup>103</sup> para cada modalidad, instantáneo, de realización esporádica y cedido a las comunidades autónomas<sup>104</sup>.

En un principio las cooperativas agroalimentarias son sujeto pasivo de las tres modalidades del tributo<sup>105</sup>.

101 Artículo 7.5 TRLITPAJD.

102 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2020): “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” p.14.

103 Es decir, el hecho imponible no es específico, sino que, que engloba varias situaciones como hecho imponible: adquisición de bienes, constitución de derechos reales, préstamos, arrendamientos, concesiones administrativas, etc.

104 ESCRIBANO, F. (2018): “Capítulo X: El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos”, en PÉREZ ROYO F. (Dir): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Ed. Tecnos, p. 671.

105 MONTERO SIMÓ, M. & CASANA MERINO, F. (2019): “Regímenes fiscales...”

En la modalidad de TPO el sujeto pasivo está previsto en los artículos 8 y 9 del TRLITPAJD. En estos artículos se prevé en cada caso quién será el sujeto pasivo. A continuación, se analiza caso por caso quién sería el sujeto pasivo<sup>106</sup>:

1. En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiera. En este caso la cooperativa sería sujeto pasivo cuando sea la adquirente, siempre y cuando esta operación no esté sujeta a IVA<sup>107</sup>.
2. Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206<sup>108</sup> de la Ley hipotecaria, el sujeto pasivo es la persona que los promueva y, en el caso de reconocimientos de dominio hechos a favor de personas determinadas, esta última. Como consecuencia de lo expuesto, la cooperativa sería sujeto pasivo cuando sea ella el ente que lo promueva; o en el caso de certificaciones cuando sería la beneficiaria del dominio.
3. Constitución de derechos reales, aquel cuyo favor se realice a este acto. Por lo tanto, en el presente caso la cooperativa sería el sujeto pasivo cuando se realice el hecho imponible a su favor.

106 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): "El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos... p. 259.

107 MONTERO SIMÓ, M. & CASANA MERINO, F. (2019): "*Regímenes fiscales...*

108 Dispone el artículo 206: "1. Las Administraciones Públicas y las entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de aquéllas podrán inmatricular los bienes de su titularidad, mediante la aportación de su título escrito de dominio, cuando dispongan de él, junto con certificación administrativa librada, previo informe favorable de sus servicios jurídicos, por el funcionario a cuyo cargo se encuentre la administración de los mismos, acreditativa del acto, negocio o modo de su adquisición y fecha del acuerdo del órgano competente para su inclusión en el inventario correspondiente o, caso de no existir, fecha del acuerdo de aprobación de la última actualización del inventario de la que resulte la inclusión del inmueble objeto de la certificación con indicación de la referencia o indicador que tenga asignado en el mismo, así como de su descripción, naturaleza patrimonial o demanial y su destino en el primer caso o su eventual afectación, adscripción o reserva, en el segundo.

Asimismo, las entidades referidas deberán aportar certificación catastral descriptiva y gráfica de la parcela o parcelas catastrales, que se corresponda con la descripción literaria y la delimitación geográfica de la finca cuya inmatriculación se solicita en la forma establecida en la letra b) del artículo 9. Solo en caso de que la finca careciese de certificación catastral descriptiva y gráfica, podrá aportarse una representación gráfica georreferenciada alternativa, la cual deberá corresponderse con la descripción literaria realizada y respetar la delimitación de los colindantes catastrales y registrales. A la representación gráfica alternativa deberá acompañarse informe del Catastro.

2. En todo caso, será preciso que el Registrador compruebe la falta de previa inmatriculación de todo o parte del inmueble. Si advirtiera la existencia de fincas inscritas coincidentes en todo o en parte, denegará la inmatriculación solicitada, previa expedición de certificación de las referidas fincas, que remitirá al organismo interesado junto con la nota de calificación.

3. Practicada la inmatriculación, el Registrador expedirá el edicto a que se refiere la regla séptima del apartado 1 del artículo 203 con el mismo régimen en ella previsto, incluido el sistema de alertas.

4. Junto al procedimiento registral ordinario, cuando se trate de fincas propiedad de alguna de las entidades referidas en el apartado 1, podrá obtenerse la reanudación del tracto sucesivo interrumpido a través de certificación administrativa, expedida con los requisitos señalados en el presente artículo, que ponga fin al procedimiento regulado en el apartado 3 del artículo 37 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas.

5. Además de ello, mediante certificación administrativa del acto en que así se disponga, podrán practicarse, en los bienes de titularidad de las Administraciones Públicas y de las entidades de Derecho público a que refiere el apartado 1 de este artículo, operaciones registrales de agrupación, división, agregación, segregación, declaración de obra nueva, división horizontal, constitución de conjuntos inmobiliarios, rectificación descriptiva o cancelación, siempre que tales actos no afecten a terceros que no hubieran sido citados en el expediente, se cumplan los requisitos establecidos por la legislación sectorial y se aporte la representación gráfica catastral de la finca o representación alternativa, en los términos previstos en el artículo 10."

4. Constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario. Entonces, cuando la cooperativa sea la prestataria será el sujeto pasivo.
5. Constitución de fianzas, si la cooperativa es el acreedor afianzado.
6. Constitución de arrendamientos, el arrendatario. Cuando la cooperativa sea la arrendataria será el sujeto pasivo, cuando dicho arrendamiento no este sujeto a IVA.
7. En la constitución de pensiones, el pensionista.
8. Concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario. En este caso la cooperativa será sujeto pasivo si es la concesionaria.

La cooperativa agroalimentaria sería la responsable subsidiaria en la constitución de un arrendamiento, si la cooperativa fuera la arrendadora y no hubiera exigido en el primer plazo de pago la justificación de pago del impuesto al arrendatario.

En el caso de la modalidad de las operaciones societarias, el sujeto pasivo está regulado en los artículos 23 y 24 del TRLITPAJD. A tenor de estos artículos la cooperativa será la contribuyente en la constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de la dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios para reponer pérdidas. En cambio, en la disolución de sociedades y reducción del capital, serán sujetos pasivos los socios<sup>109</sup>.

Finalmente, el sujeto pasivo de la tercera modalidad de este tributo (artículos 29, 34, 35 y 41 TRLITPAJD), los actos jurídicos documentados, la cooperativa será sujeto pasivo cuando<sup>110</sup>:

1. En los documentos notariales, cuando sea la adquirente del bien o derecho en cuestión, y en su defecto, cuando sea la cooperativa quién lo haya solicitado. Asimismo, en los préstamos con garantía hipotecaria, la cooperativa será sujeto pasivo cuando sea la prestamista, pero empresario que tribute por IVA sino es incompatible. Tiene que ser en el ámbito del IVA empresario, art. 14 ley valenciana AJD. La base imponible es el importe de la hipoteca.
2. En los documentos mercantiles, la cooperativa será la obligada cuando sea la libradora.
3. En los documentos administrativos y judiciales, la cooperativa será el sujeto pasivo cuando sea quien solicite la anotación.

## 1.2.2. Hecho imponible

### 1.2.2.1. Transmisiones patrimoniales y onerosas

El hecho imponible del TPO se encuentra regulado en el artículo 7 del TRLITPAJD que dispone que estarán sujetas las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de todas las clases de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas; y la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, siempre que éstas no sean para infraestructuras ferroviarias, portuarias y aeroportuarias.<sup>111</sup>

109 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): "El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos... p. 260.

110 Ídem.

111 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): "El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales..., p.248.

### 1.2.2.2. Operaciones Societarias

El hecho imponible de este impuesto se encuentra regulado en el artículo 19 del TRLITPAJD. Esta modalidad del tributo grava la realización de actos onerosos derivados de las operaciones societarias, es decir, de los actos mercantiles realizados por las personas jurídicas<sup>112</sup> como son los desplazamientos socio-sociedad o sociedad-socio. Es decir, lo que se grava es el desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad o viceversa. Estarán sujetas: la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades; las aportaciones de los socios que no sean un aumento del capital social<sup>113</sup>; y el traslado del domicilio social o de la sede ejecutiva a España, siempre que no estuvieran anteriormente situadas en un país miembro de la Unión Europea<sup>114</sup>.

El citado artículo dispone que no estarán sujetas<sup>115</sup>:

- > Las operaciones de reestructuración, que comprende las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.
- > El traslado del domicilio social o la sede ejecutiva de un país miembro de la Unión Europea a otro país miembro.
- > La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos, en concreto: el cambio de objeto social, la transformación y la prórroga del plazo de duración.
- > La ampliación de capital con cargo a reservas constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

Cabe comentar que estos supuestos de no sujeción también se aplican a las cooperativas agroalimentarias.

Un ejemplo de ello lo encontramos en la consulta V1023-18 de 24 de abril de 2018 (TOL7.282.528), en la cual una cooperativa agropecuaria quiere informarse sobre la tributación de una reestructuración de la sociedad cooperativa. En la resolución de la consulta, le responden que las operaciones de reestructuración, siguiendo la normativa del ITP y AJD no están sujetas en la modalidad de operaciones societarias.

Como se verá en el siguiente epígrafe las operaciones de reestructuración de las cooperativas están exentas cuando gocen de la condición de protegidas o especialmente protegidas. En el caso de que perdieran esta calificación seguirían estando exentas en las operaciones de reestructuración ya que en la normativa del impuesto regula que son operaciones no sujetas.

112 ALFONSO GALÁN, R.M. (2015): "Capítulo III. La fiscalidad de las operaciones societarias", en *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Ed. Tirant lo Blach, Valencia.

113 Un ejemplo de ese hecho imponible son las aportaciones para compensar pérdidas.

114 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2019): "Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta..."

115 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): "El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos... p. 250.



### 1.2.2.3. Actos Jurídicos Documentados

Esta modalidad tiene su origen en el derogado impuesto sobre el timbre<sup>116</sup>. Actualmente el hecho imponible se regula en el artículo 27 del TRLITPAJD y grava ciertos documentos notariales, mercantiles y administrativos<sup>117</sup>.

Con respecto a los documentos notariales, el impuesto grava las escrituras, actas y testimonios. En cuanto a los documentos mercantiles estarán sujetos: las letras de cambio, los documentos que realicen la función de giro o suplan a las letras de cambio, los resguardos y certificados de depósitos transmisibles y, los pagarés, bonos, obligaciones y demás documentos análogos emitidos en serie a un plazo no superior a 18 meses y que se establezca contraprestación. Finalmente, los documentos administrativos estarán sujetos: la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios, y las anotaciones preventivas en los Registros públicos<sup>118</sup>.

## 1.3. Exenciones

### 1.3.1. Exenciones en el TRLITPAJD

Las exenciones previstas para el ITP-AJD están previstas en el artículo 45 TRLITPAJD. La doctrina distingue entre exenciones subjetivas y objetivas<sup>119</sup>. Las exenciones subjetivas son aquellas por razón de sujeto y las objetivas por razón el hecho imponible.

Por un lado, las exenciones subjetivas previstas se aplican en general a las administraciones públicas, entidades sin fines lucrativos y a las religiones que tengan suscritos acuerdos con el Estado español.

Por otro lado, para las exenciones objetivas la ley prevé una larga lista<sup>120</sup>. Con respecto a los beneficios fiscales cabe comentar que en el año 2010, con el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, se reformó el artículo 45.I.B) 11 declarando exentas en la modalidad de operaciones societarias la constitución de sociedades, el aumento de capital y el traslado del domicilio social o dirección efectiva, tanto de un país miembro de la Unión Europea o no, al territorio español, y las aportaciones de socios que no supongan aumento del capital social. Debido a esta reforma sólo están sujetas en la modalidad de operaciones societarias la disminución de capital y la disolución de sociedades<sup>121</sup>.

Finalmente, en el apartado C) se dispone una serie de leyes con exenciones específicas sobre este tributo, entre ellas la LRFCA. A este respecto, la sentencia 692/2016 del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de Murcia (TOL5.851.640) dispone que, en el caso de aplicación de las leyes específicas, "*se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos*". Es decir que la aplicación de los beneficios fiscales en el ITP-AJD

116 ALFONSO GALÁN, R.M. (2015): "Capítulo IV. La fiscalidad de los actos jurídicos documentados", en *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

117 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2019): "Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta..."

118 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): "El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos... p. 251.

119 Ídem, p.251.

120 Ver artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

121 ESCRIBANO, F. (2018): "Capítulo X: El impuesto sobre transmisiones patrimoniales...p.694-695.



dispuestos en cada ley, hay que remitirse a las condiciones dispuestas en la ley en concreto. Por ejemplo, la LRFC, en los beneficios fiscales para el ITP-AJD expone las condiciones que debe cumplir la cooperativa para poder disfrutar de los beneficios fiscales en el ITP-AJD.

En efecto en los artículos 33 y 34 de la LRFC se encuentran desarrolladas las exenciones para las cooperativas distinguiendo entre las cooperativas fiscalmente protegidas y especialmente protegidas.

Los beneficios previstos en la LRFC sobre el ITP-AJD para las cooperativas especialmente protegidas engloban también los beneficios de las protegidas. Para ello se vamos a analizar primero los beneficios de las protegidas, seguidamente de las especialmente protegidas y finalmente de las cooperativas de segundo y ulteriores grados y de las Uniones de cooperativas.

### 1.3.2. Cooperativas protegidas

El artículo 33 de LRFC regula las exenciones previstas para las cooperativas fiscalmente protegidas en el ITP-AJD<sup>122</sup>, éstas son:

#### 1. Actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión<sup>123</sup>.

En la Constitución española hay un claro mandato de fomentar las cooperativas con una legislación adecuada. Una forma de incentivar a la creación de cooperativas es que la creación de cooperativas esté exenta. Como consecuencia de este incentivo deriva este beneficio fiscal en los actos de constitución.

A continuación, se procede a analizar el capital social de la cooperativa antes de comentar las exenciones previstas a su ampliación. El capital social en las cooperativas se diferencia del de las sociedades mercantiles. En derecho mercantil se puede definir el capital social como una cifra monetaria que se establece en los Estatutos, que son aportadas por los socios y sirve de garantía frente a los acreedores<sup>124</sup>; además de para asignar los derechos políticos y económicos a sus socios. Aquí se encuentra una diferencia importante entre ambas sociedades con respecto al capital social; en las mercantiles la cantidad de capital que posea el socio define su derecho a voto y los dividendos que recibirá, en cambio, para el socio cooperativista sus derechos dependerán de las operaciones que haya realizado con la cooperativa. La sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) 48/2014 de 6 de febrero de 2014, Recurso 242/2012 (La Ley 10446/ 2014) lo confirma:

*“Los principios que informan el régimen económico de las sociedades cooperativas son muy diferentes a los que informan las sociedades de capital.*

*El capital social tiene en la sociedad cooperativa una función muy diferente a la que tiene en la sociedad de capital, de modo que no constituye el criterio básico para atribuir a los socios los derechos políticos y económicos en la sociedad, papel que corresponde a la actividad cooperativizada. En este sentido, el art. 68.5 de la ley autonómica castellano-manchega establece:*

122 En el AJD la exención es sólo para la cuota variable, siendo la cuota fija siempre exigible.

123 Es decir, operaciones societarias.

124 PENDÓN MELÉNDEZ, M.A.; MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, A.; OLMEDO PERALTA, E.; ET AL. (2019): “Régimen Económico” en VÁZQUEZ RUANO, T. & PEINADO GRACIA, J.I. (Coord.): *Tratado de derecho de Sociedades Cooperativas*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.

*«El retorno cooperativo es la parte del excedente disponible que la Asamblea General acuerde repartir entre los socios, que se acreditará a los mismos en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada socio con la cooperativa, sin que en ningún caso pueda acreditarse en función de las aportaciones al capital social.»*

Otra de las principales diferencias es que en las sociedades mercantiles el capital social se mantiene constante hasta que se lleve a cabo una modificación de estatutos y se cambie. En cambio, en las cooperativas, el capital social es variable, siendo éste el principal rasgo diferenciador con el capital de las sociedades mercantiles.<sup>125</sup> La citada sentencia del TS señala lo siguiente con respecto al capital variable de las cooperativas:

*“Este papel secundario del capital social en la estructura societaria se observa también en el hecho de que el capital social sea variable pues los estatutos han de fijar únicamente un capital social mínimo (arts. 14.e, 55.2o y 8o de la ley autonómica), lo que se conjuga con el principio de “puerta abierta”, por el que el socio puede abandonar la cooperativa recuperando sus aportaciones...”*

El principio de puerta abierta, como se ha señalado en la introducción del trabajo, es el primero de los principios del cooperativismo formulados por la ACI, que se ha materializado en la normativa con el capital variable y el derecho de separación del socio junto con el reembolso de su participación en el capital social.

Asimismo, el capital social cooperativo, como consecuencia del principio de puertas abiertas, se puede distinguir entre capital social real y el capital social mínimo. El capital social real es la cifra que aparece como pasivo en los fondos propios y su cifra coincide con las aportaciones realizadas por los socios, como consecuencia no está fijada en los estatutos y es variable.<sup>126</sup> Por otro lado, el capital social mínimo es el establecido en los Estatutos, que si se quiere modificar hace falta realizar una modificación de estatutos.

Finalmente, el principio cooperativo de puertas abiertas ha dado a lugar a problemas en la contabilidad del capital social debido a las normas contables, en concreto la NIC 32, donde se establece la clasificación de instrumentos como pasivos financieros o instrumentos de patrimonio.<sup>127</sup> Donde, en grandes rasgos, si las participaciones tienen derecho a reembolso son calificadas como pasivo y si no tienen dicho derecho son patrimonio neto.<sup>128</sup>

Volviendo al tema del presente apartado, con respecto a la exención de ampliación de capital en las cooperativas, se añadió al Estatuto Fiscal de las Cooperativas de 1969 con la Ley 32/1980 que además eliminó la exención a la disolución de las cooperativas y modificación de la sociedad cooperativa<sup>129</sup>. Con esta modificación, se puede considerar, que se cumple mejor el mandato constitucional de fomentar las cooperativas, ya que al no estar exenta los actos de disolución de la cooperativa y de su modificación

125 PASTOR SEMPERE, C. (2011): “Régimen Económico y Financiero I. Capital Social, Reservas y Financiación», en FAJARDO GARCÍA, G. (Coord.), Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal, Ed. Tirant lo blanch, Valencia.

126 PANIAGUA ZURERA, M. (2006): “El capital social cooperativo en derecho español y su armonización con las normas internacionales de contabilidad”, *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº 106, p.69.

127 Ídem, p.65.

128 Véase sobre este tema: Consulta de contabilidad núm. 6 del BOICAC núm. 94 de junio de 2013 (La Ley 2102/2013)

129 FUSTER ASENCIO, C. (2000): “Algunas cuestiones en torno a la tributación... p.10.

se penaliza de forma fiscal cambiar de modelo societario o disolver la cooperativa. Siguiendo con la exención en las ampliaciones de capital, este beneficio englobaría los desembolsos posteriores a la ampliación que formarían parte de la ampliación de capital, ya que siguiendo la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (en adelante, LCOOP) en una ampliación de capital puede optarse por la opción de desembolsar un mínimo del 25% en el momento de suscripción y el resto en el plazo establecido en los Estatutos o Asamblea General<sup>130</sup>. Además, como señala FUSTER ASENSIO<sup>131</sup> en la ley cuando se refiere a las ampliaciones de capital no se discrimina entre nuevas aportaciones al capital o por una reestructuración de fondos, como consecuencia ambos tipos de aportaciones estarían exentas.

Se debería tener presente que el capital social de la cooperativa es variable debido al principio de libre adhesión o de puerta abierta. Este hecho tiene como consecuencia que cuando la cooperativa tenga nuevos socios, dichos socios deben proporcionar una aportación obligatoria al capital social, resultando de esa aportación una ampliación del capital social. Esta operación de ampliación de capital entra en la exención prevista en el artículo 33 LRF<sup>132</sup>. En caso contrario, la baja de un socio de la cooperativa, es una disminución de capital. En este caso sí que habría que tributar porque esta operación no se engloba dentro de la exención, y la disminución del capital social es un hecho imponible sujeto en el TRLITPAJD, cuya base imponible sería el importe que recibe el socio.

En una ampliación de capital de la cooperativa, puede ocurrir que la ampliación no se materialice por un desembolso de efectivo por parte del socio, si no por la capitalización de retornos cooperativos, fondos constituidos con dichos retornos, de reservas voluntarias o por su revalorización. En dichos casos, al ser una ampliación de capital, también estarían exentas.

Por otro lado, con respecto a la exención de la fusión y escisión de la cooperativa, señala FUSTER ASENSIO<sup>133</sup> que esta exención en el ITP y AJD se aplica siempre que la cooperativa lleve una fusión o una escisión, aunque no cumpla con los requisitos establecidos en el impuesto de sociedades para que se considere fusión o escisión fiscalmente. Igualmente, esta exención engloba las transmisiones de valores que pudiesen darse por la modalidad de TPO.

Finalmente, esta exención (actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión) también está prevista en el TRLITPAJD. Como consecuencia de esto, la cooperativa podría optar a esta exención por su régimen fiscal específico o por la normativa general del ITP-AJD. Así lo dispone también la consulta vinculante V0775-16 de 25 de febrero de 2016 (TOL5.667.757):

*“...sujeta a la modalidad de operaciones societarias, está exenta de la misma, tanto en virtud de la exención general para la ampliación de capital, prevista en el art. 45.I.B.10 del texto Refundido del impuesto, como en virtud de la exención específica prevista en el art. 45. I.C.15 que se remite a la Ley 20/1990.”*

130 Ídem, p.11.

131 Ídem.

132 Ídem.

133 Ídem, p.13.

2. La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por bonos. Así lo confirma también la sentencia 342/2017 del TSJ de Madrid (TOL6.253.122) cuando indica que:

*“...se les reconoce la exención del impuesto en el caso operaciones relativas a concesiones y cancelaciones de préstamos.”*

Está exención también abarca a los préstamos hipotecarios concedidos a las cooperativas, siempre y cuando reúna los requisitos previstos en la normativa para ser considerada protegida, así lo señala la consulta vinculante V5205-16, de 1 de diciembre de 2016 (La Ley 5560/2016):

*“...la cooperativa que se pretende constituir solo podrá disfrutar de los beneficios anteriormente expuestos para las cooperativas protegidas. De los diversos supuestos planteados solo estaría exenta la constitución del préstamo hipotecario, siempre y cuando reúna los requisitos legales para incluirse en la referida categoría.”*

Sin embargo, la exención solo abarca la constitución y cancelación de préstamos, no cabría considerar que esta exención prevista en la ley comprendiera nada más relacionado con los préstamos. En esta misma línea, la sentencia 2113/2014 del TSJ de Castilla-León sede en Valladolid (TOL4.576.691) sobre una distribución de crédito hipotecario, expone que la cooperativa no goza de esta exención basándose en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), argumentando que no se puede aplicar la analogía para extender las exenciones. La analogía está prohibida en el sistema fiscal español para las exenciones y posibles beneficios fiscales, así lo señala el citado artículo:

*“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”*

Consecuentemente, cuando la LRFCA señala que hay una exención para la constitución y cancelación de préstamos, sólo se refiere a ese hecho jurídico, no pudiendo extender esta exención a la ampliación de préstamos o a la distribución de responsabilidad hipotecaria.<sup>134</sup> Igualmente, la exención tampoco alcanza la modificación de los periodos de amortización, tal y como señala la consulta vinculante V3851-15 de 3 de diciembre de 2015 (TOL5.631.951).

Como conclusión, esta exención para las cooperativas protegidas solo abarca la constitución y cancelación de préstamos, en que la cooperativa sea el sujeto pasivo.

3. Las adquisiciones de bienes y derechos que integren el Fondo de Educación y Promoción (en adelante FEP). Esta exención se justifica porque el FEP deriva de los principios cooperativos, en especial del quinto “educación, formación e información”. En el artículo 56 de la ley estatal de cooperativas se encuentran los fines que debe tener el fondo:

*“a) La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.”*

<sup>134</sup> Véase a este respecto la Consulta Vinculante V1317-05, de 04 de julio de 2005 (La Ley 1547/2005).

*b) La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.*

*c) La promoción cultural, profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.”<sup>135</sup>*

Siguiendo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) del 4 de diciembre de 1996 (La Ley 15830/1996), se debe tener en cuenta que no sólo basta con que las adquisiciones se integren en el FEP, sino que también han de destinarse al cumplimiento del FEP. Por ejemplo, en el caso de la citada resolución, una cooperativa que compra unos inmuebles y los integra en el FEP pero no los destina a él, los inmuebles adquiridos estaban alquilados o vacíos. Entonces no se puede considerar que cumplen el fin del FEP, por lo tanto, no pueden disfrutar de esta exención prevista en la LRFC. Esta misma interpretación la sigue también la Audiencia Nacional en la sentencia de 6 de octubre de 2000, Recurso 320/2000 (La Ley 179849/2000):

*“Consta en el expediente que los bienes adquiridos lo fueron por adjudicación en pago de deudas, y al no quedar acreditado que dichos bienes se integraran en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines, no se cumplen los requisitos establecidos en la Ley 20/1990 de 19 Dic., de Régimen Fiscal de Cooperativas.”*

Finalmente, destacar que está exención tiene un ámbito de aplicación muy reducido sobre todo desde la entrada del IVA, limitando su aplicación a transacciones entre particulares no empresarios o profesionales. En este caso se debe tener presente que si la operación está sujeta a IVA, dicha operación es compatible con AJD. FUSTER ASENCIO<sup>136</sup> señala que si la intención era hacer una exención a los bienes o servicios destinados al FEP se debería de haber declarado esta exención en el IVA también.

Una vez vistas las exenciones previstas para las cooperativas protegidas, pasamos a analizar lo dispuesto para las cooperativas especialmente protegidas.

### 1.3.3. Cooperativas especialmente protegidas

Los beneficios para las especialmente protegidas, como lo es la cooperativa agroalimentaria, están dispuestos en el artículo 34 LRFC. Las exenciones previstas en la LRFC sobre el ITP-AJD dispone el citado artículo que las cooperativas especialmente protegidas tendrán los beneficios reconocidos a las cooperativas protegidas, y además, exención para la adquisición de bienes y derechos destinados al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. Estas exenciones se aplicarán sin que haya necesidad de comunicarlo antes a la administración, tal y como dice el TSJ de la Comunidad Valenciana en la sentencia 710/2016 (TOL5.908.407):

*“...indicando el art. 37 de dicho texto legal que se aplicará la exención “sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute.”*

<sup>135</sup> Art. 56.1 LCOOP

<sup>136</sup> FUSTER ASENCIO, C. (2000): "Algunas cuestiones en torno a la tributación... p.19.

El TS en la sentencia 245/2001 (Roj: STS 245/2001) señala que para que las cooperativas puedan aplicarse estas exenciones deben cumplir dos requisitos, uno subjetivo y el otro objetivo. Por un lado, el subjetivo se refiere a que la cooperativa disfrute de la calificación como fiscalmente protegida; y por otro lado, el objetivo corresponde a que dichas operaciones de adquisiciones de bienes y derechos se ajusten dentro de los fines sociales de la cooperativa. Sobre el segundo requisito señala el TS:

*“...La debatida exención trata de fomentar las cooperativas en su aspecto orgánico, como sujetos societarios (constitución, ampliación de capital, fusión) y como objetos o patrimonios empresariales (adquisición de bienes o derechos que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales).”*

En una sentencia más reciente del TSJ de Andalucía sede en Granada de 21 de mayo de 2019 (TOL7.443.598), enumera los requisitos para que las cooperativas especialmente protegidas puedan disfrutar de los beneficios fiscales en el ITP-AJP de la siguiente forma:

*“Del contenido de las anteriores disposiciones legales se deduce, a criterio de la Sala, que para el goce de esa exención es preciso que se den los siguientes presupuestos: que se trate de un sociedad cooperativa fiscalmente protegida; que la operación se refiera a la adquisición de bienes y derechos; y que éstos estén destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios”<sup>137</sup>.*

Hay que destacar la importancia del requisito de que el bien en cuestión esté destinado al fin social y estatutario en las cooperativas agroalimentarias. Como señala la sentencia 258/2014 del TSJ de la Comunidad Valenciana (TOL4.183.537) la exención solo es para los bienes o derechos adquiridos para los fines sociales, sin que sea aplicable para las adquisiciones que realice la cooperativa en su ámbito empresarial. Dice la citada sentencia:

*“...concluye que examinado el expediente de gestión, se observa que la reclamante no ha acreditado que el inmueble adquirido por la compraventa se vaya a destinar directamente al cumplimiento de los fines sociales y estatutarios de la entidad, siendo que conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de enero de 2001 o del TEAC de 25 de marzo de 1992 o 8 de junio de 1994, para que se aplique la exención, los bienes deben quedar afectos al patrimonio de la entidad sin que sea aplicable a los adquiridos en el ámbito de su actividad empresarial...”*

A lo que se refiere esta sentencia es, por ejemplo, el fin social de una cooperativa agraria, es la venta de los productos de sus socios y el suministro de productos a sus socios; pero no es un fin estatutario o social la compra-venta de inmuebles, por lo tanto, en esa compra-venta de inmuebles no podría aplicarse la exención prevista en la LRFC.

Por eso, cuando la cooperativa quiera aplicarse la exención porque considera que el bien o derecho en cuestión está destinado al objeto social, debe estar bien justificado que cumple esa función social cooperativa. En este mismo sentido, se puede destacar la sentencia 184/2017 del TSJ de la Comunidad Valenciana (TOL6.157.143) en que una cooperativa adquiere una instalación, pero no especifica cómo contribuye esa instalación a los fines

<sup>137</sup> TSJ, sede en Granada, sentencia de 21 de mayo de 2019. (TOL7.443.598)

sociales de la cooperativa y aun así se aplica la exención, fallando el tribunal que no se puede aplicar dicha exención porque no está bien justificado su aplicación al objeto social:

*“Por lo demás, la parte recurrente no ha explicado ni específica en qué medida contribuiría al cumplimiento de sus fines sociales la instalación, en terrenos de su propiedad, de una estación de servicio de combustibles, debiéndose haberse acreditado -cosa que no se ha hecho-, que los servicios lo serían solo para los cooperativistas y para sus vehículos empleados en actividades agrarias. El art. 3 de los estatutos de la recurrente describe su objeto social en 16 prolijos apartados. La amplitud de la descripción del objeto social, la consecuente inconcreción y relatividad, sin embargo no coadyuvan a evidenciar la conexión entre la comercialización de combustibles y los fines agrarios que explican la condición de cooperativa que ostenta la recurrente y su especial protección legal, conexión que es necesaria para aplicar el beneficio fiscal pretendido.”*

De esta sentencia también es remarcable el pronunciamiento sobre el sentido en que se redacten los estatutos sociales de la cooperativa. El objeto social debe ser preciso y que no dé lugar a un objeto social indeterminado. De esta forma es más fácil la justificación de la aplicación de la exención.

En el artículo 34 de la LRFCA señala que para las cooperativas especialmente protegidas la exención en el ITP-AJD alcanza a los bienes, pero también a los derechos. Con respecto a éstos, las cooperativas como el resto de personas, tanto físicas como jurídicas, tienen derecho a la protección registral. Por lo tanto, siguiendo con la exención prevista para las cooperativas especialmente protegidas, cuando la cooperativa adquiera un derecho que sea destinado al cumplimiento de su fin social, ese derecho está exento. La sentencia 12 de noviembre de 1998 del TS (Roj:STS 6669/1998) se pronunció sobre este tema. Dijo el TS, que las normas fiscales, en especial las exenciones se deben seguir al pie de la letra, no extendiéndose más de lo que se dice en la ley, pero tampoco restringiendo la exención. En este mismo sentido fallan los TSJ de la Comunidad Valenciana con la sentencia 1223/2013 (TOL4.030.932) o del TSJ de Murcia con la sentencia 692/2016 (TOL5.851.640).

En lo que respecta a los beneficios previstos en el AJD, recientemente, ha habido un importante cambio en la determinación quién es el sujeto pasivo en el AJD en los préstamos hipotecarios. La sentencia del 16 de octubre del TS (Roj: STS 3422/2018) fue el punto de inflexión, se declaró que el sujeto pasivo del AJD en los préstamos hipotecarios era el prestamista no el prestatario<sup>138</sup>. Aunque la misma sala el 6 de noviembre volvió al criterio tradicional con 15 contra 13 votos. Esta decisión no estuvo libre de controversia. Finalmente, el gobierno español emitió un Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, con el que modificaba el TRLITPAJD, declarando sujeto pasivo contribuyente al prestamista<sup>139</sup>. De este modo, sólo cuando las cooperativas sean las prestamistas serán el sujeto pasivo del impuesto.

138 FALCÓN Y TELLA, R. (2018): “Cambio de criterio sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS 1505/2018, de 16 de octubre.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 20/2018 Editorial Aranzadi, S.A.U.

139 FALCÓN Y TELLA, R. (2018): “De nuevo sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS de 6 de noviembre de 2018 y el RD Ley 17/2018, de 8 de noviembre.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 22/2018 Editorial Aranzadi, S.A.U.



En esta línea, resulta relevante destacar que a las cooperativas se les permite tener secciones de crédito<sup>140</sup>, como lo señala el artículo 5.4 LCOOP:

*“Las cooperativas de cualquier clase excepto las de crédito, podrán tener, si sus Estatutos lo prevén, una sección de crédito, sin personalidad jurídica independiente de la cooperativa de la que forma parte, limitando sus operaciones activas y pasivas a la propia cooperativa y a sus socios, sin perjuicio de poder rentabilizar sus excesos de tesorería a través de entidades financieras.*

*El volumen de las operaciones activas de la sección de crédito en ningún caso podrá superar el cincuenta por ciento de los recursos propios de la cooperativa.”*

Las cooperativas agroalimentarias pueden tener secciones de crédito, para ofrecer servicios financieros a sus socios. Estas secciones son muy importantes en este tipo de cooperativas ya que algunas cooperativas se crearon con el objetivo, no solo el de la distribución de los productos de los socios, sino también para facilitar el acceso al crédito a los socios.<sup>141</sup>

El cambio de sujeto pasivo en el AJD en los préstamos hipotecarios, afecta a las cooperativas especialmente protegidas y, por lo tanto, a las cooperativas agroalimentarias. Como se ha estado viendo las cooperativas tienen una exención en el ITP-AJD cuando el bien o el derecho tiene fines sociales o estatutarios. Ahora bien, cuando la cooperativa sea la prestamista, ya no podrá disfrutar de la exención prevista en la LRFC debido al cambio de sujeto pasivo<sup>142</sup>.

La nueva redacción del artículo 29 del TRLITPAJD establece que:

*“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.*

*Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo el prestamista.”*

Como consecuencia, el sujeto pasivo en el AJD en los préstamos hipotecarios es el prestamista.

Como se desprende de la consulta vinculante V2751-19, de 8 de octubre de 2019 (La Ley 2945/2019) del artículo 29 se establece dos requisitos para que el prestamista sea el sujeto pasivo: primero que sea un préstamo con garantía y el segundo, que la garantía sea hipotecaria. Así lo indica la citada consulta vinculante:

*“Conforme al artículo 29 del TRLITPAJD, en el caso de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, el sujeto pasivo de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, pasa a ser el prestamista en lugar del prestatario. Esta regla especial exige dos requisitos: que se trate de una escritura de préstamo con garantía (no se aplica a los préstamos sin garantía, ni a la constitución de garantía sin préstamo), y que la garantía sea hipotecaria (mobiliaria o inmobiliaria).”*

140 Véase en este sentido: Audiencia Provincial de Cantabria, sentencia de 21 de Febrero de 2013 (La Ley 186757/2013), o Audiencia Provincial de Córdoba, sentencia de 2 Noviembre de 2010 (La Ley 321332/2010).

141 COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS (2020): *Secciones de crédito*, f.c.:20/04/2020, consultado en: <https://www.agroalimentariasclm.coop/sectoriales/secciones-de-credito>

142 Véase sobre este tema: DGT V0630-19 de 25 de marzo de 2019 (TOL7.282.528).



Por otro lado, el mismo TRLITPAJD en su artículo 45 apartado C) señala que con independencia de las exenciones en el ITP-AJD previstas en ese artículo, se aplicarán con sus propios términos y requisitos los beneficios establecidos en una serie de leyes, donde se encuentra la LRFC.

Sin embargo, la causa de que las cooperativas especialmente protegidas no puedan gozar de la exención en la modalidad del AJD se encuentra en la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, que en su disposición final segunda modifica el artículo 45 del TRLITPAJD añadiendo:

*“Los beneficios fiscales y exenciones subjetivos concedidos por esta u otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre actos jurídicos documentados no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido, salvo que se dispusiese expresamente otra cosa.”*

Como a las cooperativas con secciones de crédito no se estableció nada expresamente, no se podrán aplicar el beneficio previsto en el AJD en la LRFC, ya que con la nueva regulación no se pueden aplicar los beneficios fiscales previstos, si son el sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios, es decir, si son las prestamistas.

Por lo tanto, cuando las cooperativas, aunque sean especialmente protegidas y con fin estatutario o social, no podrán disfrutar de la exención en el AJD cuando sean las prestamistas de un préstamo hipotecario.

#### 1.3.4. Exenciones para las cooperativas de segundo grado, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas

En los últimos años se ha estado fomentando la integración de las cooperativas para poder afrontar mejor a los desafíos económicos y mantener una situación competitiva en el mercado. El cooperativismo agrario en España es una pieza clave del sector, pero el 70% de las cooperativas tiene una dimensión inferior a 5 millones de euros<sup>143</sup>. En este contexto, aunque el problema del minifundio es un problema histórico español, el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio ambiente aprobó la LFIC, para ayudar a incrementar el tamaño de las cooperativas<sup>144</sup>.

En lo que respecta a los beneficios fiscales dispuestos en LRFC para las de segundo grado, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas en el ITP-AJD la ley distingue entre las cooperativas de segundo grado y las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

Las cooperativas de segundo o ulterior grado son una forma de integración de cooperativas, la LCOOP define las cooperativas de segundo grado como la adhesión de al menos dos cooperativas que tienen por objetivo la promoción, coordinación y desarrollo de fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos.<sup>145</sup>

143 MELIÁ MARTÍ, E. Y PERIS MENDOZA, M. (2017) Los procesos de integración de las cooperativas agroalimentarias. De la norma a la realidad. Especial referencia a la Ley 13/2013 de Fomento de la Integración Cooperativa. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Monográfico*, nº 126, p. 178-179.

144 Ídem, p. 180.

145 Artículo 77 LCOOP.

Las uniones, federaciones y confederaciones son la asociación de cooperativas para la defensa y promoción de sus intereses. Con la previsión de formas de asociación en la ley se cumple con el sexto fundamento de los principios cooperativos de la ACI, cooperación entre cooperativas. La unión de cooperativas estará formada como mínimo por tres cooperativas de la misma clase y se podrá integrar en una nueva unión o en una ya existente.<sup>146</sup> La LCOOP regula la federación de cooperativas como la integración de cooperativas y de uniones de cooperativas, estableciendo un mínimo de diez cooperativas en la federación y que no sean todas de la misma clase. En cuanto a la confederación de cooperativas, estará formada por uniones y federaciones de cooperativas; además dichas federaciones deberán agrupar cooperativas de al menos tres comunidades autónomas.<sup>147</sup>

El artículo 35 LRFC señala en primer lugar, que las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguno de los requisitos del artículo 13 LRFC podrán disfrutar de los beneficios previstos para las cooperativas protegidas. Si solo se asocian cooperativas especialmente protegidas disfrutarán también de los beneficios fiscales aplicables a las cooperativas especialmente protegidas<sup>148</sup>.

Por otro lado, para las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, dispone el artículo 36 LRFC que dichas entidades gozaran de los mismos beneficios en el ITP-AJD que las cooperativas especialmente protegidas, aunque no agrupen solo a cooperativas especialmente protegidas<sup>149</sup>.

#### 1.4. Pérdida de la protección fiscal

Los beneficios fiscales establecidos en la LRFC, solo se pueden aplicar cuando la cooperativa goza de ser protegida o especialmente protegida. Las causas pérdida de la protección están dispuestas en el artículo 13 LRFC para las cooperativas protegidas. Como se ha dicho *supra* las cooperativas agroalimentarias son especialmente protegidas y tienen unos requisitos específicos que cumplir. La cooperativa agroalimentaria perdería la condición de especialmente protegida si no cumpliera los requisitos del artículo 9 de LRFC antes comentados.

Finalmente, señala FUSTER ASENSIO<sup>150</sup> que los beneficios fiscales solo se pierden en el ejercicio que ha perdido la condición de especialmente protegida, no afecta a los ejercicios anteriores. En efecto, así mismo lo señala el TS en la sentencia de 20 de diciembre de 2013 (RJ 2014/212):

*“Lo cierto es que el incumplimiento de uno sólo de los requisitos enumerados conlleva la pérdida puntual del régimen privilegiado; lo que no supone la privación definitiva de tal régimen, sino la regularización del tratamiento fiscal del ejercicio 2000, sometiendo a la cooperativa a las condiciones que la ley impone a su actividad, sin disponer de las ventajas tributarias que se le habían otorgado a priori , una vez comprobado ese incumplimiento por la Inspección de los tributos y liquidada la deuda correspondiente dentro de su marco competencial de comprobación e investigación.”*

146 Artículo 118 LCOOP.

147 Artículo 119 LCOOP.

148 FUSTER ASENSIO, C. (2000): “Algunas cuestiones en torno a la tributación... p.20.

149 Ídem.

150 Ídem, p.21.

Por lo tanto, si la cooperativa agroalimentaria incurriera en algún motivo de pérdida de la condición de fiscalmente protegida, el régimen especial solo se dejará de aplicar en el ejercicio que incumpliera los requisitos.

De igual forma lo señala la dirección general de tributos (en adelante, DGT) en la consulta número 1964-04 de 4 de noviembre de 2004:

*“La pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida determinará la aplicación del régimen tributario general para aquella cooperativa por la totalidad de sus resultados y la privación de los beneficios fiscales disfrutados a que se refiere la Ley 20/1990 en el ejercicio económico en que se produzcan las circunstancias determinantes de la pérdida de dicha condición, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracción y sanciones.”*

En esta misma consulta se indica, además, que los beneficios fiscales previstos para las cooperativas se podrán volver a aplicar cuando la cooperativa concorra con los requisitos previstos para la aplicación del régimen fiscal especial:

*“A sensu contrario, cuando no se produzcan dichas circunstancias y se cumplan con los requisitos exigidos en la Ley 20/1990, la cooperativa podrá disfrutar de los beneficios fiscales establecidos y tener la consideración de cooperativa fiscalmente protegida, en el ejercicio económico en que no se produzcan tales circunstancias y se cumplan con dichos requisitos.”*

De esta forma, si una cooperativa agroalimentaria en algún ejercicio económico perdiera la calificación de fiscalmente protegida, al año siguiente, si cumple con los requisitos expuestos anteriormente, puede volver a aplicarse el régimen fiscal especial para cooperativas.

## 1.5. Beneficios fiscales similares en otros países

En general los beneficios fiscales previstos para las cooperativas suelen establecerse en la imposición directa, sobre todo en el impuesto asimilable al impuesto de sociedades español. Con respecto a la imposición indirecta los beneficios fiscales son menos frecuentes. En este apartado se va a comentar los países que tienen unas exenciones similares para las cooperativas en un impuesto equivalente en su país al ITP-AJD.

A nivel europeo, se pueden encontrar, como en España, países que también tienen un mandato constitucional de fomentar las cooperativas, como es el caso de Italia<sup>151</sup>, y otros países en que las cooperativas tributan como una empresa más, sin ningún beneficio fiscal previsto para ellas, como Finlandia<sup>152</sup>, Alemania<sup>153</sup> u Holanda<sup>154</sup>.

En el continente europeo se encuentran muy pocas similitudes a efectos de los beneficios previstos en el ITP-AJD español en otras legislaciones fiscales aplicables a las cooperativas. Sin embargo, en Portugal, se puede encontrar una exención similar a la española sobre el TPO para las cooperativas especialmente protegidas: exención para la adquisición de bienes

151 CRACOGNA, D.; FICI A.; HENRY H. (2013): *International Handbook of Cooperative Law*. Ed. Springer Heidelberg New York Dordrecht London, p.496.

152 Ídem, p.389.

153 Ídem, p.425.

154 Ídem, p.557.

y derechos destinados al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. En ese país la exención es a nivel municipal y será aplicable a todas las cooperativas en el impuesto sobre transferencia onerosa de bienes inmuebles en la adquisición de cualquier derecho sobre la propiedad destinada a la cooperativa y a su objeto social.<sup>155</sup> Otro país europeo donde sí hay unos beneficios fiscales similares al ITP-AJD español, es en Turquía, donde las cooperativas están exentas del impuesto del timbre, lo que viene a ser aquí en España, el AJD.

Para finalizar con los países europeos, se debe mencionar el caso de Italia. Existen beneficios fiscales para las cooperativas en sus impuestos equivalentes al impuesto sobre actos jurídicos documentados y a las operaciones societarias. En efecto, se establece una exención para la modificación del capital social por entrada o salida de socios en su impuesto de matriculación. Sin embargo, está exención no es aplicable para los casos en se aumente el capital o disminuya el capital por resolución del consejo de rectores. Por otro lado, existe una exención absoluta para el impuesto del timbre en los actos documentos y registros relacionados con las operaciones de las cooperativas y sus consorcios. Finalmente, en el país italiano se establece un beneficio exclusivo para las cooperativas sociales. Dicho beneficio consiste en gravar una cantidad fija de impuesto de registro, hipoteca y catastro sobre las escrituras de constitución y las modificaciones estatutarias entre las que se encuentran incluidas las operaciones de fusión, escisión o transformación.<sup>156</sup>

Donde se encuentran más semejanzas en los beneficios previstos en el ITP-AJD español, es en América Latina. Así, en Guatemala las cooperativas están exentas del impuesto sobre el timbre y están exentas del impuesto sobre compraventa, permuta y adjudicación de inmuebles, cuando se destinen a los fines sociales de la cooperativa.<sup>157</sup><sup>158</sup> En Honduras, las cooperativas deben tributar por el régimen general, pero se establece que las cooperativas agrarias estarán exentas de los impuestos que graven la renta, los bienes y las operaciones de la cooperativa.<sup>159</sup> Igualmente, en Nicaragua también establece una exención para las cooperativas con objeto social agrario en imposición indirecta, en este país las cooperativas agrarias estarán exentas las adquisiciones de bienes para realizar su objeto social.<sup>160</sup>

Por otro lado, en Panamá las exenciones previstas en materia de imposición indirecta son bastante similares a las españolas. En Panamá las cooperativas estarán exentas las adquisiciones de bienes que destinen a su objeto social; la constitución y inscripción de las cooperativas; y el impuesto equivalente en España al AJD: el pago de papel sellado y notarial, timbres, registro y anotación de los documentos.<sup>161</sup> Asimismo, en República Dominicana están exenta la constitución de cooperativas y su registro.<sup>162</sup>

155 Ídem, p.651.

156 GRAU RUIZ M.P. (2022): "The timeliness of a revision of the tax status of cooperatives based on a comparative law analysis in the light of sustainable development goals" en *International Journal of Cooperative Law (IJCL)* n<sup>o</sup>4, p.56-57.

157 CRACOGNA, D. (2009): *La tributación cooperativa en México, Centroamérica y el Caribe*. Ed. Alianza Cooperativa Internacional para las Américas, p.101.

158 Véase también sobre este mismo aspecto GRAU RUIZ M.P. (2022): "The timeliness of a revision of the tax status of cooperatives based...", p. 40

159 CRACOGNA, D. (2009): *La tributación cooperativa en México,....*, p.122.

160 Ídem, p.134.

161 Ídem, p.147.

162 Ídem, p.161.

Continuando con los países de América del Sur buscando similitudes en las exenciones ITP-AJD, en Bolivia también está exenta la constitución y el registro de cooperativas.<sup>163</sup> De igual modo, en Chile, las cooperativas están exentas su constitución, registro, funcionamiento interno y actuaciones judiciales.<sup>164</sup> Finalmente, en Venezuela, las cooperativas están exentas la constitución de éstas y su registro; además no está sujeta a IVA.<sup>165</sup>

Por último, en Japón las cooperativas tienen un tratamiento fiscal específico en el impuesto de licencia y registro japonés y en el impuesto del timbre, es decir, lo que en España es el AJD.<sup>166</sup>

Como se ha podido observar las mayores similitudes con las exenciones previstas en el ordenamiento español en el ITP-AJD para las cooperativas, se encuentran en los países latinoamericanos. En general, las exenciones más comunes en materia de imposición indirecta suelen ser en el impuesto del timbre y en las adquisiciones de bienes para fines sociales de la cooperativa.

## 1.6. Conclusiones

Las principales conclusiones del presente capítulo son:

- > Se ha observado que los beneficios fiscales en este impuesto han perdido relevancia para las cooperativas, principalmente por dos motivos. El primero de ellos es la introducción del IVA y, el segundo, por las modificaciones introducidas en el TRLITPAJD.
- > Con la introducción del IVA en el sistema fiscal español, el legislador no trasladó los beneficios previstos en el TPO para las cooperativas a la ley del IVA, debido a que el IVA es un impuesto armonizado a nivel europeo y la legislación nacional se debe adaptar a la directiva reguladora del IVA.
- > Las modificaciones en el TRLITPAJD han hecho que beneficios fiscales que tenían las cooperativas por el hecho de ser cooperativas, las puedan disfrutar todos los entes empresariales, por lo tanto, aunque la cooperativa perdiera la condición de ser fiscalmente protegida se las podría seguir aplicando.
- > Los beneficios fiscales en la LRFIC sobre el ITP-AJD tienen poca trascendencia en el momento actual. Cabe destacar el caso del AJD, en la constitución de un préstamo hipotecario, cuando la prestamista sea la cooperativa, aunque sea fiscalmente especialmente protegida, no podrá disfrutar de la exención a pesar de que sea el caso de que esté destinado a los fines sociales de la cooperativa, debido al reciente cambio normativo sobre el sujeto pasivo en los préstamos.
- > A nivel internacional, muy pocos países tienen previsto en su normativa fiscal unos beneficios similares a los del ordenamiento fiscal español en el ITP-AJD para las cooperativas. Donde más similitudes hay es en América del Sur, siendo la exención más común para las cooperativas el impuesto del timbre, el que equivale al AJD en la normativa española.

163 CRACOGNA, D. (2009): *La tributación cooperativa en los países andinos*. Ed. Alianza Cooperativa Internacional para las Américas, p.15.

164 Ídem, p.54.

165 Ídem, p.187.

166 CRACOGNA, D.; FICI A.; HENRY H.(2013): *International Handbook of Cooperative...*, p.531.

## > 2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### 2.1. Introducción

En el IVA no se contempla un régimen específico de aplicación para las cooperativas, tampoco para las agroalimentarias, sino que es la cooperativa la que se tiene que adaptar a las disposiciones de la normativa del IVA, como cualquier otra empresa. Aunque hay un régimen especial para agricultores previsto en la ley del IVA, éste solo se puede aplicar a personas físicas no a las jurídicas. Como consecuencia la cooperativa no se lo puede aplicar, pero sí sus socios.

Aparte del régimen especial para los agricultores, con la Ley de Emprendedores se añadió el régimen especial de criterio de caja, que como indica MONTESINOS OLTRA<sup>167</sup>, es aplicable a las entidades que forman parte de la Economía Social y que se introdujo con la finalidad de paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas. Se pueden aplicar este régimen los sujetos pasivos físicos, jurídicos o sin personalidad jurídica que en el año anterior natural no superen los dos millones de euros en volumen de operaciones, es decir, se lo podrían aplicar los socios de las cooperativas y las cooperativas pequeñas.

Por otro lado, las operaciones que realiza la cooperativa en su día a día deben calificarse como operaciones sujetas a IVA, y en particular como "entregas de bienes": así, la entrega de bienes de los socios a la cooperativa (entrega de la cosecha) para su posterior venta y, entrega de bienes y servicios de la cooperativa al socio (como por ejemplo, abonos y servicios de fumigación).

Las entregas de los productos cosechados a la cooperativa no constituyen un traslado de dominio de propiedad del socio a la cooperativa, sino que los entrega a la cooperativa para que gestione su transformación o no, y su posterior venta. Uno de los problemas que plantea esta peculiar forma de funcionamiento consiste en que cuando se producen esas entregas de los socios a la cooperativa no se sabe aún el precio que van a tener dichos bienes entregados, dato que no se conocerá hasta que no termine el final de la campaña que se trate, es decir, con la venta de los productos a terceros.

Este es uno de los problemas que se plantean en las operaciones de la cooperativa, a los que en este capítulo se va a intentar dar una respuesta. Los principales problemas que se presentan en el IVA debido a la operativa de las cooperativas agroalimentarias son las valoraciones de las operaciones que realiza la cooperativa con los socios, la determinación del devengo en las entregas, las operaciones con los socios en un régimen especial y el régimen de las deducciones.<sup>168</sup>

El capítulo se estructura de la siguiente forma: en primer lugar, se va a hacer referencia a unas breves consideraciones generales sobre el IVA, a continuación, se va a analizar la cooperativa agroalimentaria como sujeto pasivo del impuesto y la calificación a esos efectos de la relación jurídica entre el socio y la cooperativa. Seguidamente se estudiará la entrega de bienes, el próximo apartado tratará del devengo, seguido del análisis de la

167 MONTESINOS OLTRA, S. (2017): "Incentivos fiscales al emprendimiento y economía social" *Lex Social*, vol. 7, nº 2, p.32-33.

168 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): "Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA de las cooperativas agroalimentaria", p.7.

valoración de las operaciones. Después se hará referencia a la repercusión del impuesto para referirse más adelante a las operaciones en las que se puede aplicar el tipo reducido. Posteriormente se hablará de la deducción de las cuotas deducibles, y del IVA en las operaciones de reestructuración de las cooperativas agroalimentarias.

Ulteriormente, debido a la importancia de la concentración empresarial en el actual contexto de mercados globalizados y que las cooperativas agroalimentarias también se han unido a este fenómeno de integración empresarial para hacer frente a mercados más competitivos<sup>169</sup>, se analizará la aplicación del IVA en las cooperativas agroalimentarias de segundo grado, así como en el grupo de cooperativas agroalimentarias. Finalmente, se expondrán las principales conclusiones extraídas del análisis del IVA en las cooperativas agroalimentarias.

## 2.2. Consideraciones generales IVA

El IVA junto con los impuestos especiales, es la figura básica de la imposición indirecta. Este tributo está armonizado a nivel europeo por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y a nivel nacional está regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) y desarrollada por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, RIVA). Estas normas han sufrido numerosas modificaciones<sup>170</sup>.

Las principales características jurídicas de IVA, como impuesto, son: indirecto, real, objetivo e instantáneo. Este tributo recae sobre el consumo y grava las siguientes operaciones: las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.<sup>171</sup> El impuesto se aplica en todo el territorio español, pero se excluyen Canarias, Ceuta y Melilla.<sup>172</sup>

Finalmente, el IVA se encuentra parcialmente cedido a las comunidades autónomas. Tienen cedido el 50% de la recaudación, pero no tienen potestad normativa, ni de gestión.<sup>173</sup>

## 2.3. La cooperativa agroalimentaria a efectos del IVA

### 2.3.1. La cooperativa como empresario o profesional

La LIVA en su artículo 5 define quién entiende por empresario o profesional a efectos del IVA:

*“Las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesiones definidas en el apartado siguiente; las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario; y quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.”*

169 AGUILAR RUBIO, M. (2017): “Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración.” *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos Monográfico*, nº 126, p.119.

170 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2019): “Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta.”, en MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. & TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi, Navarra. Capítulo 12.

171 Artículo 1 LIVA.

172 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): “El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)” en, *Cuerpo Técnico de Hacienda: Derecho Financiero y Tributario: parte especial*, Ed. 7 Editores, Sevilla, p.182.

173 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2019): “Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta...”



Cabe comentar que las cooperativas no tienen carácter mercantil, tal y como se ha comentado en la introducción de este trabajo<sup>174</sup>, ya que así lo sentenció el Tribunal Constitucional con la sentencia de 79/1983, de 29 de julio de 1983.

Continuando con el concepto de empresario o profesional, el apartado segundo del artículo 5 señala lo siguiente:

*“Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”*

Las cooperativas se ajustan al concepto de empresario o profesional del IVA, ya que el carácter empresarial de las cooperativas y su finalidad lucrativa en el desarrollo de su actividad se encuentra señalado en la exposición de motivos de la LCOOP:

*“Las sociedades cooperativas, como verdaderas instituciones socioeconómicas, han de hacer frente a las constantes transformaciones que, de forma progresiva, se producen en el mundo actual. Los cambios tecnológicos, económicos y en la organización de trabajo que dan especial protagonismo a las pequeñas y medianas empresas, junto a la aparición de los nuevos “yacimientos de empleo”, abren a las cooperativas amplias expectativas para su expansión, pero, a la vez, exigen que su formulación jurídica encuentre sólidos soportes para su consolidación como empresa.”*

Igualmente, el artículo 1 de la LCOOP también reconoce el carácter empresarial de las cooperativas:

*“La cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley.”*

Asimismo, la consulta vinculante V0286-10 de 17 de febrero de 2010 (JUR/2010/99351), también llega a la conclusión de que la cooperativa es un empresario o profesional a efectos del IVA:

*“La cooperativa consultante tiene por tanto la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Su objeto social consiste en la comercialización de los productos aportados por sus socios, así como la adquisición y posterior venta a los mismos de los suministros necesarios para sus explotaciones. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice estarán en principio sometidas al Impuesto.”*

---

174 Vid supra p.18.



### 2.3.2. La cooperativa agroalimentaria como cooperativa de producción y de consumidores

Las cooperativas se pueden clasificar de varias formas, como cooperativas de proveedores y consumidores, o cooperativas de producción y cooperativas de consumo.<sup>175</sup> La sentencia del 20 de marzo de 1998 del TS (RJ/1998/2274) también hace una clasificación de las cooperativas:

*“...a tal efecto, y con un fin meramente clarificador, conviene distinguir dos clases de Cooperativas, según el sentido y circuito que sigan los bienes o servicios: a) Cooperativas que «venden a los socios», y, b) Cooperativas que «venden al mercado».”*

La cooperativa agroalimentaria, siguiendo la citada sentencia, se encuadra dentro de las dos clases, vende a los socios y vende al mercado, cosa que la convierte en cooperativa de proveedores y de consumo.

Consecuentemente, la cooperativa agroalimentaria funciona a efectos del IVA de dos formas diferentes: como cooperativa de producción cuando los socios entreguen sus productos a la cooperativa y posteriormente la cooperativa los vende a terceros (con o sin transformación); y de consumo cuando sea la cooperativa quien realice entregas a los socios, es decir, los socios son los destinatarios finales de entrega de bienes (abonos, semillas, insecticidas, etc) o de servicios (tractoración, fumigación, crédito, etc).<sup>176</sup>

### 2.4. Naturaleza jurídica relación socio-cooperativa

Con respecto a la naturaleza jurídica de la relación entre el socio y la cooperativa ha habido un debate doctrinal para establecer cuál es su régimen aplicable, las dos posturas contrapuestas eran relación societaria o negocios jurídicos diferentes al societario<sup>177</sup>. Para analizar el tipo de relación jurídica se distingue entre dos clases de cooperativas, las de consumo y las de producción, que como se ha dicho *supra* la cooperativa agroalimentaria tienen ambas facetas.

Empezando por la calificación de las cooperativas de consumo, la mayoría de la doctrina la define como no societaria. Por un lado, VICENT CHULIÁ<sup>178</sup> señala que el tipo de relación entre el socio y la cooperativa se establece en los estatutos y en los acuerdos de los órganos sociales. Por otro lado, PANIAGUA ZURERA<sup>179</sup> indicaba sobre la anterior ley estatal de cooperativas que no establecía ninguna calificación para la relación jurídica, por lo tanto, había que definir la relación entre el socio y la cooperativa con el tipo de contrato utilizados, teniendo en cuenta lo establecido en los estatutos y en los acuerdos de los órganos sociales. Sin embargo, hay una parte de la doctrina que la califica como societaria, así

175 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2017): “Los efectos del IVA en las Cooperativas y sus socios” en MERINO JARA, I. (Dir), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, p.121.

176 Ídem, p.123.

177 MARTÍNEZ SEGOVIA, F.J. (2005): “La relación cooperativizada entre la sociedad cooperativa y sus socios: naturaleza y régimen jurídicos. En memoria del Profesor Dr. D. Iván Jesús Trujillo Díez, querido compañero y excelente jurista.” *Revista de Derecho de Sociedades* nº2 2005/25 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.29-28.

178 PAZ CANALEJO, N. & VICENT CHULIÁ, F. (1994): *Ley General de Cooperativas*, vol. 3o (Artículos 67 al final) en *Tomo XX de los Comentarios al Código de Comercio y Legislación Mercantil especial* (dir. SÁNCHEZ CALERO, F. & ALBALADEJO, M.), Madrid, p.306.

179 PANIAGUA ZURERA, M. (1997): *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Madrid, p.419-420.

PAZ CANALEJO<sup>180</sup> indica que la relación entre el socio y la cooperativa es de consumo, es decir, con la aportación del socio se realiza un acto cooperativo y consecuentemente, lo que abona el socio a la cooperativa no es el precio definitivo sino que concluido el ejercicio, se determinará si lo aportado por el socio es suficiente o si hay pérdidas tendrá que aportar más o recibir retornos por lo que pago de más.

Por otra parte, indica TRUJILLO DÍEZ<sup>181</sup> que en las cooperativas de consumo se debe establecer el régimen que se va a utilizar en los estatutos, para concretar el alcance de las prestaciones de la cooperativa al socio, en caso contrario el socio sería libre de servirse de las prestaciones. Asimismo, indica MARTÍNEZ SEGOVIA<sup>182</sup> que si hay previsión en los estatutos del tipo de relación que van a tener los socios y la cooperativa se debe respetar el tipo establecido.

En cuanto a la relación socio-cooperativa en las cooperativas de producción, en la gran mayoría de leyes cooperativas se califica dicha relación como societaria y exigen que se establezca el tipo jurídico que va a tener dicha relación en los estatutos.<sup>183</sup> En efecto, como indicaba PAZ CANALEJO<sup>184</sup>, los socios no son trabajadores asalariados de la cooperativa, sino que es una relación especial y societaria, pero no de carácter laboral.

A continuación, se va a analizar qué tipo de contrato se puede establecer en las cooperativas agroalimentarias en relación con sus socios desde la perspectiva de cooperativa de producción, que deben establecer el tipo de contrato elegido como relación en los estatutos.

Se han planteado diferentes alternativas con respecto a la naturaleza contractual de las operaciones entre el socio y la cooperativa, entre ellas: el contrato de compraventa, contrato de comisión, gestión de venta, mandato gratuito, delegación cooperativa o mandato sin prestaciones.<sup>185</sup>

Inicialmente, como ha señalado BONET SÁNCHEZ<sup>186</sup>, se podría pensar que estas operaciones entre socio y cooperativa se adecuan a un contrato de compraventa. Pero como la misma autora señala, no se cumplen los elementos básicos del contrato de compraventa en esta relación jurídica. Fallan, entre otros, los siguientes elementos: la certidumbre en el precio, el efecto traslativo del dominio por la entrega, la obligación del saneamiento o la de abono de intereses por retraso del pago del precio.

En las cooperativas agroalimentarias cuando el socio entrega sus productos a la cooperativa, se desconoce el precio de la operación. Además, cuando el socio entrega su cosecha a la cooperativa no hay un traslado de la propiedad de la cosecha del socio a la cooperativa, sino que es una mera entrega para que la cooperativa luego venda esa cosecha transformada o no a terceros, y siguiendo al TS en la sentencia del 3 de abril de 2003 (Roj: STS 2300/2003) "*con la entrega no puede identificarse con la compraventa*".

180 PAZ CANALEJO, N. & VICENT CHULIÁ, F. (1994): Ley General de Cooperativas..., p.940-941.

181 TRUJILLO DÍEZ, I.J. (2000): *Cooperativas de consumo y cooperativas de producción*, Pamplona, p.218-219.

182 MARTÍNEZ SEGOVIA, F.J. (2005): "A relación cooperativizada entre la sociedad cooperativa...", p.38.

183 Ídem, p.39.

184 PAZ CANALEJO, N. & VICENT CHULIÁ, F. (1994): Ley General de Cooperativas..., p.586-587.

185 GONZÁLEZ APARICIO, M. (2017): "Tratamiento de las operaciones vinculadas en las cooperativas agrarias" en MERINO JARA, I. (Dir), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, p.161-162

186 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): "Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...", p.8.

Con respecto al contrato de depósito, con la sentencia del TS de 8 de junio de 2004 (RJ/2004/4784), el TS la descarta completamente:

*“...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.”*

Igualmente, BONET SÁNCHEZ<sup>187</sup> señala que efectivamente no se cumplen los elementos intrínsecos del contrato de depósito, ya sea por el régimen civil o el mercantil. El contrato de depósito es una figura que no se ajusta a la operativa de las cooperativas agroalimentarias, ya que en ese tipo de contrato existe la obligación de guardia y custodia de los bienes recibidos y la restitución de los mismos<sup>188</sup>. La entrega de la cosecha de los socios a la cooperativa, no es para que sociedad la guarde y luego la devuelva a sus socios, sino que la cooperativa debe vender la cosecha de los socios a terceros y extraer un rendimiento de esa venta que luego debe retornar a los socios.

En cuanto al contrato de comisión de venta o mandato, señala BONET SÁNCHEZ<sup>189</sup> que algunas cooperativas agroalimentarias incluyen en 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”*.

En una sentencia del TSJ de Murcia, de 13 de julio de 2018 (JT/2018/433), se debatió un tema similar, sobre la actuación de una cooperativa que actuaba como comisionista. El punto a dilucidar era si la cooperativa actuaba como comisionista en nombre propio o por cuenta ajena para aplicar un tipo impositivo u otro. En la citada sentencia se señala, en su fundamento de Derecho tercero, la acción intermediaria de la cooperativa a cambio de un precio, que se considera la comisión:

*“...La Cooperativa realiza un servicio de intermediación entre, de un lado, productores de productos agrícolas, socios en unos casos y no socios de la cooperativa en otros y, de otro lado terceros interesados en la compra de dichos productos...a los que cobra como contraprestación del servicio prestado un precio consistente en el 10% del importe del precio por el que vende el producto”*

Por lo tanto, la actuación de la cooperativa se asimila a la de un comisionista, ya que vendía los productos de los socios a cambio de una comisión. Si la cooperativa actúa en nombre propio, las operaciones entre los socios y la cooperativa tendrán consideración de entregas a efectos del IVA y la base imponible será la que figure en la factura, menos la comisión. Se entiende que actúa en nombre propio cuando facture a su nombre y asume el riesgo de las ventas. De esta misma forma lo señala la citada sentencia del TSJ de Murcia:

*“La circunstancia de actuar en nombre y por cuenta ajena podrá probarse por cualquiera de los medios admisibles en derecho. Se considerará probado que una empresa distribuidora actúa en nombre y por cuenta de otra empresa cuando, con la*

187 Ídem, p.10.

188 Artículo 1.758 Código Civil.

189 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.11.

*debida autorización, emita facturas de venta, vales o tickets en nombre y por cuenta de aquella, con la secuencia numérica de la misma y haciendo constar en los referidos documentos la razón social y el número de identificación fiscal de dicha entidad emisora. Y se puede entender que el comisionista actúa en nombre propio cuando responde del buen fin de las operaciones y cuando asume el riesgo y ventura de las operaciones en las que intermedia."*

Hay que tener en cuenta, que cuando se actúa en nombre propio se producen dos entregas a efectos del IVA: primero, del socio a la cooperativa, y segundo, de la cooperativa al tercero. Pero, si se actúa por cuenta ajena, a efectos del IVA solo se produce una entrega del socio al tercero; en este caso la cooperativa intermediaria debería emitir la factura en nombre de su comitente, es decir, el socio.

Sin embargo, hay que tener en cuenta la sentencia del TS de 8 de junio de 2004, ya citada, para el caso de una cooperativa comercializadora de arroz, señaló que el contrato de comisión no se adapta a las relaciones socio-cooperativa:

*"Tampoco puede aceptarse la asimilación que se pretende con el contrato de Comisión no sólo por las especiales facultades de manipulación del producto entregado por el Socio de que dispone la Cooperativa, y que no se producen en el contrato de comisión, sino también por la amplia libertad que la Cooperativa dispone en la operación mercantil de venta de los productos, y de la que carece el comisionista."*

Consecuentemente, para que la actuación una cooperativa agraria se pudiera asimilar al contrato de comisión, deberá establecerse expresamente en los estatutos y solo se podría aplicar a una cooperativa comercializadora, o a la sección de la cooperativa que incorpore producción y distribución<sup>190</sup>. Ya que la naturaleza del contrato de comisión de venta es que el comisionista vende los productos del comitente, es decir, el comisionista hace una labor de comercialización o de distribución del producto.

Por último, se pasa a comentar el contrato de suministro de bienes. En la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público hay una definición legal sobre este tipo de contrato:

*"Aquellas en las 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."*<sup>191</sup>

En las cooperativas agroalimentarias el socio se obliga a entregar su cosecha a la cooperativa conforme las vaya obteniendo. Este deber de entregar a la cooperativa las cosechas, es una característica propia de los contratos de suministro.<sup>192</sup>

<sup>190</sup> Ídem, p.39.

<sup>191</sup> Artículo 16.3.a) Ley de Contratos del Sector Público.

<sup>192</sup> BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): "Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...", p.11.

BONET SÁNCHEZ<sup>193</sup> señala que una de las mejores figuras jurídicas que se adaptan a las relaciones entre socios y cooperativa son el contrato de comisión y el de suministro. Aunque, como bien indica la citada autora<sup>194</sup>, en los estatutos debería figurar el contrato jurídico elegido para las relaciones entre los socios y la cooperativa, como forma para garantizar la calificación de las actuaciones desde el punto de vista fiscal.

Como se puede observar hay diferentes tipos de contratos que la cooperativa puede establecer en sus estatutos a la hora de definir la relación con sus socios, aunque nunca hay que perder de vista que la relación por mandato legal es societaria. En cualquier caso, sea cual fuere el tipo de relación con que la cooperativa desee relacionarse con sus socios deberá constar explícitamente en los estatutos de la cooperativa.

## 2.5. Realización del hecho imponible con la entrega de bienes

Una de las principales operaciones que realiza el socio con la cooperativa, es la entrega a la misma de sus productos agrícolas o ganaderos<sup>195</sup>, y dicha entrega de bienes es un hecho imponible regulado en el IVA. Así el artículo 4 de la LIVA señala:

*“Uno. 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.”*

Como consecuencia las entregas<sup>196</sup> que realizan los socios a la cooperativa sí son operaciones sujetas al IVA.

Ahora bien, con la entrega de bienes no se transmite la propiedad, los bienes entregados a la cooperativa aún son propiedad del socio, pero aún así se realiza el hecho imponible. Esta afirmación es reiterada en la jurisprudencia tanto nacional como europea. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en la sentencia del 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88:

*“...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.”<sup>197</sup>*

193 Ídem, p.39.

194 Ídem, p.12.

195 GONZÁLEZ APARICIO, M. (2017): “Tratamiento de las operaciones vinculadas...”, p.161.

196 El artículo 8 de la LIVA define el concepto de entrega. Señala: “Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”

197 Véase en este mismo sentido: TJUE de 4 de octubre de 1995, Asunto C-291/92; TJUE de 6 de febrero del 2003, Asunto C-185/01; TJUE de 21 de abril de 2005, Asunto C-25/03; y TJUE de 29 de marzo de 2007, Asunto C-111/05.

La jurisprudencia nacional, en la sentencia del TS de 8 de junio de 2004 (RJ/2004/4784), señalaba, en concreto, sobre las entregas de los socios a las cooperativas, lo siguiente:

*“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.”<sup>198</sup>*

Como consecuencia, cuando el socio entrega su cosecha a la cooperativa agroalimentaria, aunque no se traslade la propiedad, se realiza el hecho imponible.

## 2.6. Devengo

Como se ha indicado *supra*, las cooperativas agroalimentarias son cooperativas de proveedores y consumidores realizando varias operaciones con los socios, tanto en dirección socio-cooperativa y viceversa. Es importante saber cuando se entienden realizadas estas operaciones para determinar el momento del devengo del IVA. La regla general del devengo del impuesto para entregas de bienes se encuentra en el artículo 75.1.1 LIVA que dispone que el devengo se producirá con la puesta a disposición del adquirente.

Analizando en primer lugar la entrega de bienes del socio, el devengo se producirá en el momento en que el socio entrega a la cooperativa su cosecha<sup>199</sup>, aunque la cooperativa no le haya pagado al socio el precio de la cosecha y el IVA de la operación.<sup>200</sup>

Con respecto a las entregas de la cooperativa al socio, se sigue la misma regla, el devengo se producirá en el momento en que se entreguen los productos a los socios. En cambio, con la prestación de servicios de la cooperativa a los socios, siguiendo el artículo 75.1.2 LIVA, se devengarán en el momento en que se realicen dichas operaciones, es decir, si la cooperativa le presta al socio un servicio de fumigación, de poda o de veterinario, esta operación se devengará en el momento en que se realice esa actividad.

Estas operaciones que se acaban de señalar siguen la regla general del devengo en el IVA. Sin embargo, pueden existir otras operaciones en el día a día de las cooperativas agroalimentarias que no siguen la regla general del devengo, especialmente según el contrato que la cooperativa haya establecido en los estatutos para relacionarse con sus

198 Véase en este mismo sentido: TS sentencia de 22 junio 2011 (RJ/2011/5922) y TEAC Resolución de 6 julio 1995 (JT\1995\1198).

199 Véase en este sentido: TS sentencia de 8 de junio de 2004 (RJ/2004/4784); TS sentencia de 22 junio 2011 (RJ/2011/5922) y TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 14 de noviembre de 2012 (JT/2012/40).

200 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.13.

socios. A continuación, se procede a señalar esas operaciones que no siguen la regla general e indicar cuando se produce el devengo.

Empezando por los suministros, que como se ha señalado hay autores que indican que la relación socio-cooperativa encaja en un contrato de suministro, ya que el socio va entregando a la cooperativa su producción a medida que la vaya obteniendo. En este caso el devengo se produce:

*“En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.*

*No obstante, 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.”<sup>201</sup>*

Como se observa, en los suministros la norma general de la realización del devengo es cuando sea exigible el precio. En cambio, señala la ley, cuando no se haya pactado el precio, o si hubiera precio pactado no se haya determinado el momento de su exigibilidad, el devengo se produce el 31 de diciembre.

Por otro lado, indica BONET SÁNCHEZ<sup>202</sup> que con el suministro el devengo se producirá en el momento en que la cooperativa realice la liquidación al socio al final de la campaña, no con la entrega de los productos del socio a la cooperativa. Esta forma podría resultar interesante para las cooperativas agroalimentarias, ya que cuando los socios entregan su cosecha a la cooperativa, aún no se sabe cuál será el precio final del producto, el precio final se sabe cuando la cooperativa lo vende.

Por otro lado, para aplicar esta regla del contrato de suministro deberá estar establecido en los estatutos de la cooperativa agroalimentaria la obligación de los socios de entregar toda su producción.

Finalmente, hay que realizar una última puntualización con respecto a este tipo de contrato. A pesar de que pueda ser una figura interesante para las cooperativas agroalimentarias, se debe ser precavido a la hora de utilizarla, ya que hay autores que no comparten esta opinión, ya que consideran que el contrato de suministro redactado en la LIVA no se adapta al funcionamiento de la cooperativa agroalimentaria.

En efecto, siguiendo al pie de la letra la LIVA, el devengo del IVA se produce con la puesta a disposición del producto. De forma que el devengo se produciría en el momento en que el agricultor transmite su cosecha a la cooperativa, aunque no se sepa el precio final del producto entregado. Es más, como se verá en páginas posteriores en la LIVA se establecen varios supuestos en los que se puede modificar la base imponible y, entre ellos, está el caso en que no se sepa el precio final del producto.

<sup>201</sup> Artículo 75.1.7 LIVA.

<sup>202</sup> BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.14.



A continuación, se procede a determinar el devengo de las comisiones de venta. Se entenderá que existe contrato de comisión cuando en los estatutos de la cooperativa agroalimentaria, se establezca a la cooperativa como intermediaria entre sus productores y terceros. En las comisiones de venta, cuando el comisionista actúe en nombre propio, el devengo se produce cuando el comisionista realiza la entrega de bienes. Para el caso en que haya un contrato, en que una parte entrega a la otra y, esta otra se compromete a venderlo y devolver el valor estimado de los bienes vendidos y los no vendidos, el devengo se produce cuando las entregas se pongan a disposición del comprador.<sup>203</sup> Aplicando esta norma a las cooperativas agroalimentarias, el devengo se producirá con la venta a terceros de los productos de los socios.

El devengo de este tipo de contratos se adapta bien al funcionamiento de las cooperativas, tal y como indica BONET SÁNCHEZ<sup>204</sup>, sobre todo en las comercializadoras. Porque tal y como se ha visto cuando el socio entrega sus productos a la cooperativa aun no se sabe el precio final, se sabe cuando la cooperativa vende a terceros. Por otro lado, los gastos cooperativos que se le descuentan a los socios es la comisión por la venta de los productos.

Por último, como en el caso de los suministros, con el contrato de comisión de venta, siguiendo al pie de la letra la LIVA tampoco se cumpliría exactamente los requisitos expuestos en la LIVA. Por lo tanto, en estos casos se debe tener precaución al utilizar esta figura, ya que el hecho imponible se produce con la transmisión de la cosecha.

Con respecto a los socios que se encuentran en el régimen especial del criterio de caja (en adelante, RECC), el devengo se producirá en el momento del cobro de la operación o, si no se hubiese producido dicho cobro, el 31 de diciembre del año siguiente<sup>205</sup>.

Sin embargo, el devengo de las entregas de los socios que se encuentran en el régimen especial de agricultura ganadería y pesca (en adelante, REAGP) es diferente al RECC. Los socios que estén en el REAGP no tienen derecho a deducirse las cuotas soportadas o satisfechas por las compras de bienes y productos destinados a las actividades agrícolas, forestales o pesqueras, pero tendrán derecho a recibir una compensación.<sup>206</sup> En este caso el devengo se produce en el momento de la entrega de los productos del socio a la cooperativa. De esta misma forma lo señala la consulta vinculante de 8 de febrero de 2013 número V0382-13 (JUR 2013/96327):

*“El nacimiento del derecho a la percepción de la compensación en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se produce en el momento en que se realicen las entregas de los productos naturales, tal y como establece el último párrafo del apartado dos del mismo artículo 130.”<sup>207</sup>*

203 Artículo 15.1.3 LIVA.

204 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.14.

205 Artículo 163 terdecies LIVA.

206 DGT Consulta vinculante nº V10-2471 de 17 noviembre 2010 (JT\2010\1460).

207 Véase en este mismo sentido: DGT Consulta vinculante nº V13-0383 de 8 febrero 2013 (JUR 2013/96328); DGT Consulta vinculante nº V0511-13 de 19 febrero 2013 (JT 2013/281); y DGT Consulta vinculante nº V2010-13 de 9 septiembre 2013.



Por lo tanto, para los socios que estén en el REAGP el devengo se producirá en el momento de la entrega. Hay que tener en cuenta, como indica la citada consulta vinculante, que el pago de las operaciones podrá acordarse entre las partes, aunque no coincida con el momento del devengo:

*“No obstante, según establece el citado artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes y servicios de que se trate y en proporción a ellos.”*

Asimismo, con los socios en REAGP, se puede producir lo que la Administración Tributaria ha llamado como operaciones complejas, en relación con algunas entregas de productos entre socios y cooperativas.<sup>208</sup> La Administración Tributaria distingue las siguientes operaciones como complejas<sup>209</sup>:

- a) Entregas de productos naturales efectuadas en régimen de depósito o comisión de venta a las cooperativas agrarias para que estas últimas efectúen su venta en nombre propio a terceros.
- b) Entregas de productos naturales de una determinada campaña, que se realicen de forma fraccionada a lo largo del tiempo y cuyo período de recepción por el adquirente, en desarrollo de aquélla, finalice en dicha fecha o con posterioridad a la misma.
- c) Entrega 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.

En el primer caso el devengo se produce en el momento en que la cooperativa vende el producto a terceros, de esta forma lo señala la consulta vinculante de 14 de diciembre de 2012, número V2449-12 (JUR 2013/32601):

*“A este respecto, hay que tener en cuenta que, en virtud de lo dispuesto en el número 3o del apartado uno del artículo 75 de la Ley 37/1992, en el caso de las entregas efectuadas en régimen de depósito o comisión de venta efectuadas a las cooperativas agrarias para que éstas realicen su venta en nombre propio a terceros, la entrega que realiza a la cooperativa el cooperativista empresario incluido en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se entiende producida en el momento en que aquélla efectúe la entrega de los productos al tercero adquirente.”*

El momento de devengo de las dos siguientes operaciones complejas, se produce al final de la campaña, ya que es el momento en que todos los productos del socio de la cooperativa agraria de han puesto a disposición del tercero. Así lo establece la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda del 7 de noviembre del 2000:

*“En particular, en el caso de las entregas de productos naturales de la campaña vigente a 7 de octubre de 2000, que se realicen de forma fraccionada a lo largo del tiempo y*

208 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.15.

209 Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 7 de noviembre de 2000, DGT consulta vinculante nº V2449-12 de 14 de diciembre 2012 (JUR 2013/32601) y DGT consulta vinculante nº V0919-10 de 6 de mayo 2010 (JT 2010/662).

*cuyo período de recepción por el adquirente, en el desarrollo de aquella, finalice en dicha fecha o con posterioridad a la misma, 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.*

*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.”*

Como conclusión, en las entregas a la cooperativa agroalimentaria en que el socio esté en el REAGP, el devengo se produce en el momento de la entrega de los productos, a excepción de las operaciones complejas.<sup>210</sup>

Para acabar con las operaciones complejas, indica BONET SÁNCHEZ<sup>211</sup>:

*“...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.”*

Este comentario se debe porque el TS en su jurisprudencia, como ya se ha señalado *supra*, rechaza el tipo de contrato de depósito y de comisión como naturaleza jurídica de la relación entre el socio y la cooperativa, por ende, es de gran importancia que se establezca en los estatutos el tipo de relación o contrato que van a tener los socios con la cooperativa para no tener problemas con la Administración Tributaria.

Para finalizar con el análisis del devengo en las operaciones entre socio y cooperativa, se va a ver por último los pagos anticipados. En el artículo 75.2 LIVA se encuentra regulado este precepto de la siguiente forma:

*“...en las operaciones sujetas a gravamen que originen 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.”*

Por lo tanto, en los pagos anticipados el devengo se producirá en cada pago y por la cuantía efectivamente pagada.<sup>212</sup>

210 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.16.

211 Ídem, p.17.

212 Véase a este respecto: TJUE sentencia de 13 de marzo de 2014 (TJCE 2014\94) y TJUE sentencia de 19 de diciembre de 2018 (TJCE 2018\281).

Sin embargo, como indica BONET SÁNCHEZ<sup>213</sup>, los pagos que realiza la cooperativa agroalimentaria a sus socios a cuenta de la liquidación final por las entregas de sus productos, no se puede considerar pago anticipado, porque, como ya se ha dicho anteriormente, el devengo de las entregas de los productos de los socios se produce en el momento en que el socio entrega su cosecha a la cooperativa y se devenga todo el IVA de la operación, en cambio en los pagos anticipados sólo se devenga la cuantía realmente pagada.

Asimismo, esta regla del IVA de los pagos anticipados solo puede aplicarse a los socios con régimen general, ya que como se ha visto a los socios acogidos al REAGP tienen una regla específica para el devengo.

En conclusión, aunque en la LIVA se establezcan diversos contratos, hay que ser precavidos. Dado que siguiendo al pie de la letra la norma el hecho imponible se produce con la transmisión de bienes y como se verá en las próximas páginas, existen mecanismos que permiten modificar la base imponible en caso de que exista una modificación en los precios.

## 2.7. Valoración de las operaciones

En la LIVA se determina que la base imponible será el importe total de la contraprestación.<sup>214</sup> La consulta vinculante V0286-10 de 17 de febrero de 2010 (JUR/2010/99351) indica que todas las entregas que realice el socio a la cooperativa y los servicios que pueda prestar la cooperativa a sus socios forman parte de la base imponible:

*“las aportaciones de los socios de las Cooperativas agrarias que no integran el capital de dichas entidades tiene, ordinariamente, la consideración de contraprestación de los servicios prestados por las Cooperativas a sus socios y, en tal caso, deberán integrar la base imponible de los mencionados servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

*No obstante, no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las demás aportaciones de los socios a las Cooperativas que no constituyan contraprestación o compensación de servicios prestados por las Cooperativas a sus socios.”*

Se puede observar que las aportaciones al capital social que realicen los socios no estarán sujetas a IVA, ya que como indica la citada consulta no constituye una contraprestación o compensación de servicios prestados.

Por otro lado, señala la LIVA que se incluyen en el concepto de contraprestación las siguientes operaciones<sup>215</sup>:

- > Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito afectivo a favor de quien realice la entrega y preste el servicio, derivado de la prestación principal.
- > 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

213 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.15.

214 Artículo 78 LIVA.

215 Artículo 78.2 LIVA.

la operación. En efecto, en términos del IVA existen dos tipos de subvenciones: unas no vinculadas al precio, que no formaran parte de la base imponible, y otras que sí forman parte del precio, que son aquellas en la que la subvención está relacionada directamente con el bien o la prestación de servicio por lo cual, formarán parte de la base imponible.<sup>216</sup> En lo que respecta al concepto de subvención, es una cantidad de dinero percibida con una finalidad concreta y no tiene contraprestación.<sup>217</sup> La inclusión de las subvenciones vinculadas al precio en la base imponible del IVA tiene como finalidad la correcta recaudación del impuesto, asimismo lo señala el TJUE en la sentencia de 15 de julio de 2004 (TJCE 2004\199):

*“El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), al prever que la base imponible del IVA incluya, en los supuestos que se determinan, las subvenciones abonadas a los sujetos pasivos, pretende someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación.”*

En esta misma sentencia el TJUE señala los requisitos de las subvenciones que se debe incluir en la base imponible del IVA, en sus apartados 28, 29 y 30:

1. El sentido teleológico de la subvención, es decir, que la sujeción ha de ser entregada con un fin.
2. Que suponga una ventaja o beneficio para el destinatario final.
3. La contraprestación de la subvención ha de ser determinable.

Teniendo en cuenta lo dicho sobre las subvenciones vinculadas a precio, se analizan dos casos: las subvenciones con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola (en adelante FEOGA) y el pago único de la Política Agraria Común (en adelante, PAC). En el primer caso, hay que tener en cuenta, siguiendo las consultas tributarias número 0005-99 de 7 enero 1999 (JUR\2001\192480) y la número 0864-00 de 14 abril 2000 (JUR\2001\217892), las subvenciones recibidas con cargo al FEOGA no formarán parte de la base imponible:<sup>218</sup>

*“En virtud de lo dispuesto en el tercer párrafo del número 3º del apartado dos del citado artículo 78, en la redacción dada por el apartado noveno del artículo 6 de la Ley 1997/66, de 30 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31), no se incluirán en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una entrega de bienes o prestación de servicios el importe de las subvenciones comunitarias financiadas con cargo al FEOGA (Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola) percibidas directamente por el empresario o profesional que efectúa dicha entrega de bienes o prestación de servicios por la realización de tal operación.”*

Por otro lado, el pago único de la PAC, tampoco formará parte de la base imponible del IVA. Las ayudas de la PAC en un principio sí que fueron creadas para ser vinculadas al precio, pero en 2003, con el Reglamento CE 1782/2003 se reformó el pago único a los agricultores y se establece como una ayuda desvinculada de la producción y se abona produzca el agricultor o

216 SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M. (2018): “El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 18/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U., p.9.

217 Ídem, p.5.

218 Véase a este respecto: TSJ Andalucía sede en Sevilla sentencia de 16 enero 2002 (JT/2002/538).

no. Dicho pago se condiciona al cumplimiento de buenas prácticas agrícolas, medioambientales, legales y de gestión para potenciar la explotación agraria. El TSJ de Andalucía en la sentencia de 26 de septiembre de 2017 (JUR\2017\264792) define el pago único de la siguiente forma:

*“...se trata de la ayuda a la renta para los agricultores, recogida en el art. 1 del Reglamento referido, llegando incluso su art. 13 a regular la cesión de los derechos de ayuda, que en sus diferentes apartados se describen como derechos del agricultor susceptibles de ser cedidos a otro, lo que implica que son derechos personalísimos...”*

Consecuente, el pago único no cumple los requisitos antes expuestos de ser considerado una subvención vinculada al precio y por tanto no debe añadirse en la base imponible, ya que se trata de una renta para el agricultor.<sup>219</sup>

Sin embargo, hay otras subvenciones que reciben los agricultores que sí son vinculadas al precio y deben incluirse en la base imponible. Por ejemplo, en la sentencia de 19 de diciembre de 2011 del TSJ de Andalucía (JT\2012\135) juzga que una subvención comunitaria que recibe un agricultor para la ayuda de producción de aceite se debe introducir en la compensación que recibe el agricultor ya que estima que la subvención es vinculada al precio.

- > 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 por el obligado a efectuar las prestaciones 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.

En cambio, 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 se constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.<sup>220</sup>
- > 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.
- > Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo.

Siguiendo a BONET SÁNCHEZ<sup>221</sup>, hay dos reglas especiales previstas en el artículo 79 LIVA que podrían ser aplicadas a las cooperativas agroalimentarias: para las comisiones de venta, la base imponible estará constituida por el precio pactado menos la comisión, si el comisionista (la cooperativa) actúa en nombre propio; y para las operaciones vinculadas el precio de mercado.

219 Véase en este mismo sentido: TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 15 mayo de 2018 (JUR\2018\253807) y TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 9 octubre de 2018 (JUR\2019\27092)

220 Véase a este respecto la consulta vinculante DGT V0594-09 de 25 marzo 2009, (JUR\2009\183790).

221 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): "Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...", p.20.

Las operaciones entre la cooperativa y sus socios son operaciones vinculadas a efectos del IVA, así se desprende del artículo 75.5e) LIVA, donde se indica que son operaciones vinculadas las operaciones realizadas entre una entidad y sus socios. La norma general es que sus operaciones se valorarán por el precio de mercado o valor normal de mercado (VNM) que se aplicará cuando concurren las siguientes circunstancias:

*a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.*

*b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.*

*c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.”<sup>222</sup>*

Estos tres preceptos se pueden resumir en el siguiente cuadro:

Sujetos	Régimen de deducciones	Operación/ Deducción	Precio
Destinatario	No		<VNM
Proveedor/Prestador	Prorrata	Genera derecho a la deducción	>VNM
Proveedor/Prestador	Prorrata	No genera derecho a la deducción	<VNM

Fuente: BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA de las cooperativas agroalimentaria”, p.20.

Por lo tanto, según señala BONET SÁNCHEZ<sup>223</sup>, se podrá aplicar el VNM en las operaciones vinculadas cuando el socio se encuentre acogido al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, ya que no se podrá deducir las cuotas del IVA soportadas y siempre que la operación se haga a un precio menor que el VNM.<sup>224</sup> También se lo podrá aplicar, cuando la cooperativa se aplica la prorrata para mejorar su porcentaje de IVA deducible, ya sea por precios superiores (operación sujeta y con derecho de deducción) o inferiores al VNM (operación exenta o no sujeta).

<sup>222</sup> Artículo 75.5e) LIVA

<sup>223</sup> BONET SÁNCHEZ, M.P. (2017): “Los efectos del IVA en las cooperativas y sus socios”..., p.127.

<sup>224</sup> BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.20.

## 2.8. Repercusión del impuesto

### 2.8.1. Repercusión

El artículo 88 de la LIVA indica que los sujetos pasivos del IVA están obligados a repercutir el importe del impuesto sobre quien realice la operación gravada, quedando este último obligado a soportarlo. La repercusión se puede considerar como un derecho y un deber del sujeto pasivo, siendo su obligación principal el ingreso de las cuotas del IVA en la Administración Tributaria.<sup>225</sup>

Para poder llevar a cabo la repercusión se deben de cumplir dos requisitos: la expedición de la factura o documento equivalente y que se realice la repercusión en el plazo de un año desde el devengo de la operación.

Empezando por el primer requisito, la expedición de la factura, señala el TS con la sentencia de 5 de diciembre de 2011 (RJ/2012/118) que la emisión de la factura es un requisito imprescindible para que pueda darse la repercusión, señalando que no es un simple medio de prueba y que sin la factura no se puede llevar a cabo la repercusión.<sup>226</sup>

La repercusión deberá realizarse mediante factura con las condiciones y requisitos establecidos en el reglamento de facturación<sup>227</sup> y se deberá efectuar en el momento de la expedición y entrega de la factura.

Con respecto al segundo requisito, el límite temporal de un año para la repercusión del impuesto, señala el TS en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (RJ/2009/1705):

*“Este plazo de caducidad del derecho a reembolsarse el sujeto pasivo con cargo al destinatario de las cuotas devengadas, ha de interpretarse, sin embargo, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la no repercusión se produce sin que exista causa alguna que lo justifique, debiendo tenerse en cuenta también que la Ley 13/1996, de 30 de diciembre ( RCL 1996, 3182) dio nueva redacción al art. 89 , por el que se regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, estableciendo, en su apartado dos, que además de los supuestos de rectificación que se establecen en el apartado uno, también procederá cuando no habiéndose repercutido cuota alguna se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.”*

Esto es, el límite de un año es un plazo de caducidad no de prescripción del derecho de repercusión y que este derecho se pierde cuando no se haya producido la repercusión sin causa que se pueda justificar; en caso de que se pudiera justificar no se pierde el derecho a la repercusión del impuesto. De este modo, el plazo para aplicar la repercusión, con causa justificada, será el mismo que el de para rectificar la repercusión, 4 años.<sup>228</sup> Igualmente, la misma sentencia citada indica que cuando el que debiera de ser repercutido y ya no

225 NICOLAU REIG, N. (2012): “La repercusión en el IVA, plazos y requisitos: cuestiones relevantes”, *Revista Aranzadi Doctrinal* nº. 4/2012 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U.

226 Véase en este mismo sentido: TS sentencia de 19 enero 2011. (RJ 2011\1113)

227 Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

228 FALCÓN Y TELLA, R. (2009): “La posibilidad de repercutir el IVA fuera del plazo de un año (STS 18 marzo 2009) y en los supuestos de imposición de sanciones.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 17/2009 Editorial Aranzadi, S.A.U.



tuviera obligación de soportar la repercusión por haber caducado al sujeto pasivo el derecho de repercusión, puede aceptar voluntariamente la repercusión extemporánea del impuesto.<sup>229</sup>

Además, quien soporte la repercusión, no está obligado a soportarla antes del devengo de la operación que da lugar a la repercusión.

En las cooperativas agroalimentarias con respecto al tema de la repercusión hay dos situaciones a tener en cuenta en el análisis: los supuestos en los que el socio está en el régimen general del IVA y aquellos en los que el socio está en el REAGP.

En el caso de que el socio tribute por el régimen general, el IVA de cada entrega que realice el socio a la cooperativa deberá repercutirse completamente a la cooperativa. Se deberá expedir una factura completa por cada entrega que se realice.<sup>230</sup> La factura completa deberá contener las condiciones del artículo 6 del reglamento de facturación, estas son:

- a) Número y, en su caso, serie.
- b) Fecha de expedición.
- c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como el destinatario.
- d) Número de Identificación Fiscal (en adelante, NIF) atribuido por la Administración Tributario o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir factura.
- e) Domicilio, tanto del obligado tributario a expedir la factura como el destinatario de las operaciones.
- f) Descripción de las operaciones.
- g) El tipo o los tipos impositivos.
- h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, deberá ponerse por separado.
- i) La fecha que hayan tenido lugar las operaciones descritas o en las que se haya percibido un pago anticipado, cuando fuere distinto de la fecha de expedición de la factura.
- j) Cuando la operación este exenta, se deberá indicar tal situación en la factura.
- k) En las entregas de transportes nuevos, sus características.
- l) Si hay inversión del sujeto pasivo, habrá que reflejarse en la factura
- m) Si se aplica algún régimen especial, deberá figurar en la factura.

229 Véase a este respecto: DGT Consulta vinculante núm. V1349/18 de 23 mayo. (JT 2018\757)

230 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): "Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...", p.21.



Cabe señalar la importancia de que las facturas contengan estos preceptos establecidos en el reglamento, ya que si se incumplen puede derivar a no poder instar la devolución del IVA, asimismo lo indica la sentencia de 6 de noviembre del TS (RJ/1998/9898)<sup>231</sup>:

*“...de manera que el pronunciamiento de la sentencia apelada fue correcto en cuanto los requisitos incumplidos (original de la factura) y falta del NIF, todavía, en una de las facturas, impedía el ejercicio del derecho a la deducción, por lo que debe ser desestimado el recurso de apelación en esta cuestión concreta.”*

En cuanto al plazo para la expedición de las facturas, se deberá emitir en el momento de la realización de la operación. Sin embargo, cuando el destinatario sea un empresario o profesional y actúe como tal, se deberá expedir la factura antes del día 16 del mes siguiente en que se haya producido el devengo.<sup>232</sup>

Con respecto al plazo temporal de la repercusión, como ya se ha indicado, será de un año desde el devengo, o de cuatro con causa justificada de no haber podido realizar antes la repercusión. En el supuesto en que la cooperativa agroalimentaria haya optado por realizar las operaciones a través de contratos de suministro o comisión de venta, el devengo no es con el momento de la entrega. Como se ha comentado en un apartado anterior, en los contratos de suministro el devengo se produciría, en su caso, al final de la campaña y, en la comisión de venta, con la puesta a de terceros. En las líneas anteriores también se ha señalado que, el obligado a soportar la repercusión no tiene obligación de soportarlo hasta el devengo, por lo tanto, en estos casos la cooperativa, no está forzada a soportar la repercusión hasta el devengo, y consecuentemente el plazo del año empezará a contar desde ese momento.<sup>233</sup>

Por otro lado, los socios que estén en el REAGP no tienen derecho a repercusión, sino que tienen el derecho a percibir una compensación que se devengará en el momento de la entrega de los productos del socio a la cooperativa. La compensación se documentará en un recibo que expedirá la propia cooperativa con copia, firmado por el socio en REAGP y que ambos deberán conservarlo durante el período de prescripción, es decir, 4 años.

Para finalizar con el análisis de la repercusión en los socios en REAGP, cabe comentar lo que indica BONET SÁNCHEZ<sup>234</sup>, que el hecho de que la cooperativa le tenga que dar al socio una compensación y se tenga que expedir un recibo no implica que sea un acto formal de repercusión, por lo tanto, aunque el recibo se emitiera un año después no habría caducado la compensación. La autora da cuatro motivos para este razonamiento: el primero, que el socio no tiene derecho a la repercusión; segundo, un derecho que no existe no puede caducar; tres, que si existiera tal derecho confluiría en el mismo sujeto dos posiciones jurídicas antagónicas; cuarto, que no se puede limitar el derecho de deducción de las cuotas soportadas sin quebrantar el principio de neutralidad.

231 Véase en este mismo sentido: TEAC Resolución de 11 de septiembre de 1997 (JT 1997,1351) y TEAC Resolución 7 de febrero de 2001 (JT 2001/691)

232 Artículo 11.1 Reglamento de Facturación.

233 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.23.

234 Ídem, p.25.

Por último, si el socio estuviese en el RECC, se deberá repercutir en factura ordinaria y la repercusión se dará por hecha con el devengo del RECC, es decir, en el momento de cobro o el 31 de diciembre del año siguiente.<sup>235</sup> Además, la expedición de la factura se deberá realizar en el momento de realización de las operaciones, a no ser que el destinatario sea un empresario o profesional y actué como tal, que en este caso, se deberá expedir antes del día 16 del mes siguiente en que se haya realizado la operación.<sup>236</sup>

## 2.8.2. Rectificación de las cuotas repercutidas

En las cooperativas agrarias cuando el socio entrega su cosecha a la cooperativa, aún no se sabe cual será el precio final de los productos, sino que el precio se determina una vez la cooperativa vende los productos al mercado. Así lo señala la ya citada sentencia del 20 de marzo del TS:

*“...La formación de los precios internos en las relaciones «socios-Cooperativa» no sigue, habitualmente, el cauce normal de un mercado en que intervengan sujetos o terceros jurídicamente independientes, pues, por lo general, no fijan el precio del fruto entregado por los socios sobre la base de unos estudios previos, sino que lo determinan «a posteriori» y en función del precio obtenido en las ventas...”*

Por lo tanto, cuando el socio entrega sus productos a la cooperativa, la cooperativa le paga un precio estimado, que luego puede coincidir o no con el precio de venta final, cuando no coincide da lugar a una rectificación.

La rectificación está regulada en la LIVA en el artículo 89 y prevé la rectificación en los siguientes casos:

- a) Incorrecta determinación de la cuota.
- b) Cuando se produzcan las circunstancias que, de acuerdo con el artículo 80 de la ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

En las cooperativas agroalimentarias, se da el segundo caso, la modificación de la base imponible, ya que lo que va a cambiar es el precio de la transacción. Este desconocimiento del precio final es una de las causas previstas en el artículo 80 para que se dé lugar la rectificación de la base imponible:

*“Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”<sup>237</sup>*

La rectificación deberá realizarse en el momento en que se adviertan los defectos en las cuotas o en la base imponible, siempre que no haya prescrito. El período de prescripción en este caso es de 4 años desde el devengo del impuesto o, desde que se produjeron las circunstancias del artículo 80 LIVA. Debe señalarse que este plazo de cuatro años es tanto para la rectificación al alza como a la baja.

<sup>235</sup> Ídem, p.24.

<sup>236</sup> Artículo 11.3 Reglamento de Facturación.

<sup>237</sup> Artículo 80.6 LIVA.

La rectificación al alza, sin requerimiento previo por parte de la Administración Tributaria se debe llevar a cabo con una declaración-liquidación rectificativa, aplicando los recargos e intereses que correspondan según los artículos 26 y 27 de la LGT. Sin embargo, si la modificación se debe a la base imponible, como es el caso de las cooperativas agroalimentarias, se deberá incluir la diferencia en la declaración-liquidación correspondiente del periodo en que deba efectuarse la rectificación.

En el caso de una minoración, se puede optar por dos opciones: iniciar ante la Administración tributaria el procedimiento de rectificación, o regularizar mediante la declaración-liquidación correspondiente al periodo que deba hacerse la rectificación o posteriores en el plazo de un año a contar desde que se debió hacer la rectificación. Comentar que, si se diera este caso, los socios estarían obligada a reintegrar la diferencia a la cooperativa.

Llegados a este punto cabe hacer una importante mención a la sentencia del 5 de febrero de 2018 del TS (RJ 2018/350) donde señala que hay dos plazos sucesivos: un primero de cuatro años para rectificar las cuotas repercutidos, tanto al alza como a la baja, y en el caso de que sea a la baja, el sujeto pasivo tiene un año para pedir la devolución de las cuotas excesivas.<sup>238</sup> Asimismo lo indica la sentencia del TS:

*“Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco LIVA , párrafo tercero, letra b), in fine.”*

En el caso de que no se repercutieran las cuotas, deberán se cumplirse dos requisitos para poder rectificar: haber expedido factura y no que hubiera transcurrido el período de prescripción, de esta forma lo indica la consulta vinculante de 23 de mayo de 2018 V1349-18 (JT/2018/757):

*“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, para que la entidad en liquidación pueda repercutir el importe de las cuotas que inicialmente no se repercutieron, deberán concurrir los dos siguientes requisitos:*

- a) Que, pese a no haberse repercutido importe alguno en concepto de cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento en que se realizaron las operaciones, se hubiesen expedido las facturas correspondientes a las mismas.*
- b) Que no hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que se produjo el devengo de la operación.”*

238 DOMÍNGUEZ MARTÍN, A. (2018): “El plazo para rectificar el IVA repercutido a la baja no tiene especialidad: es de cuatro años. STS 164/2018, de 5 de febrero (RJ 2018, 350)” *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 4/2018 Editorial Aranzadi, S.A.U.

En el mismo artículo 89 LIVA se indica que la rectificación deberá documentarse de la forma que se establezca reglamentariamente, esto se encuentra previsto en el artículo 15 del Reglamento de Facturación. En este artículo se indica que la factura de rectificación deberá expedirse desde el momento en que se conozcan las circunstancias que producen la rectificación. En la factura rectificativa deberá indicarse la identificación de la factura que se va a rectificar. Aunque, también podrá rectificar varias facturas en un único documento, como indica el citado artículo del Reglamento de Facturación, siempre que se identifica todas las facturas que se vayan a rectificar. Finalmente, las facturas rectificativas deberán cumplir los requisitos que antes se han mencionado.

Cabe comentar, que la rectificación también se da en la compensación percibida por los socios que estén en el REAGP y sigue las mismas reglas que se han estado describiendo.<sup>239</sup>

Por último, la LIVA establece dos supuestos en que no se puede llevar a cabo la rectificación:

- > Cuando la rectificación tenga causa distinta de las previstas en el artículo 80 LIVA, conlleve un aumento de la cuota repercutida y no sea destinatario un empresario o profesional, salvo en el caso de elevación de tipos.
- > Cuando sea la Administración Tributaria quien lo descubra.

## **2.9. Aplicación del tipo reducido en las prestaciones de servicios agrícolas, ganaderos o forestales**

En la LIVA se prevén tres tipos impositivos: el general, el reducido y el superreducido. En este apartado vamos a comentar el tipo reducido, el 10%, en las prestaciones de servicios efectuadas a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, ya que se menciona en su redacción a las cooperativas agroalimentarias.

En el artículo 91.uno.2. 3º LIVA señala lo siguiente:

*“Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.*

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

<sup>239</sup> Ídem, p.25.

Según la consulta vinculante de 3 de noviembre número V2856-17 (JUR 2018/3051) se deben cumplir tres requisitos para la aplicación del tipo reducido en las prestaciones de servicios que se encuentran en el artículo 91.uno.2. 3º LIVA:

*1o. Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.*

*2o. Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación.*

*3o. Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, excluidas expresamente de la aplicación del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto.”<sup>240</sup>*

La condición esencial para aplicar el tipo reducido en esas prestaciones de servicios es ser titular de una explotación agrícola, ganadera o forestal.<sup>241</sup> Por lo tanto, en el caso de que la beneficiaria de las prestaciones que se encuentran en el citado artículo sea la cooperativa agroalimentaria, el tipo a aplicar será el general del 21%, porque la cooperativa no es titular de las explotaciones, sino que lo son sus socios. En el caso de que la cooperativa presta dichos servicios a sus socios será de aplicación el 10%.

## 2.10. Dedución

El derecho a deducir, indica VEIGA POMBO<sup>242</sup> que consiste, a grandes rasgos, en el derecho de restar las cuotas soportadas de las cuotas devengadas. La deducción de las cuotas soportadas tiene su fundamento en el principio de neutralidad fiscal, que constituye un principio fundamental del IVA.<sup>243</sup> El principio de neutralidad fiscal implica varias cosas: que se permita deducir completamente las cuotas que haya soportado el empresario en su actividad económica<sup>244</sup>, el impuesto no debe afectar a las decisiones económicas de los empresarios<sup>245</sup> y la igualdad de trato en materia del IVA<sup>246</sup>.

La forma que prevé la normativa para cumplir el principio de neutralidad fiscal es a través de la deducción, de esta forma lo ha señalado el TJUE en reiteradas ocasiones, por ejemplo, en la sentencia de 25 de octubre de 2001 (TJCE\2001\296):

*“Como ha destacado reiteradamente el Tribunal de Justicia, las características, antes recordadas, del sistema común del IVA permiten inferir que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o*

240 Véase en este mismo sentido: DGT Consulta Vinculante de 4 de diciembre de 2017 nº V3125-17 y DGT Consulta vinculante nº V1795-19 de 11 julio de 2019 (JUR\2019\278739)

241 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.26.

242 VEIGA POMBO, M. (2005): “IVA: deducción, devolución y caducidad.” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº17/2005 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.1.

243 TJCE Caso Amplifin SpA y otros contra Ministero dell’Economia e delle Finanze. Sentencia de 22 mayo 2008 (TJCE\2008\116)

244 BARCIELA PÉREZ, J.A. (2013): “El principio de neutralidad y el régimen optativo de contabilidad de caja en el IVA. El asunto Comisión/Hungría C-274/10.”, *Revista Aranzadi Doctrinal* nº 9/2013 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.1.

245 Ídem, p.2.

246 TJCE Caso J.D. Wetherspoon plc contra The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs. Sentencia de 5 marzo 2009 (TJCE\2009\43)

*ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA. A falta de disposiciones que permitan a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores."*

En la LIVA las deducciones se encuentran reguladas en los artículos 92 a 100. Para poder ejercer la deducción se prevén unos requisitos: objetivo, subjetivos, temporales y formales.<sup>247</sup>

Con respecto al primer requisito, de carácter objetivo, se indica en el artículo 92 LIVA que los sujetos pasivos se podrán deducir las cuotas soportadas del IVA de operaciones realizadas en el Estado español y devengadas en el mismo territorio las siguientes operaciones:

*1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.*

*2.º Las importaciones de bienes.*

*3.º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.*

*4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley."*<sup>248</sup>

Como se puede observar, las operaciones que realiza la cooperativa agroalimentaria se encuentran entre las que son consideradas deducibles.

Siguiendo con el segundo requisito, el subjetivo, se encuentra regulado en el artículo 93 LIVA señalando que podrán beneficiarse del derecho de deducción los sujetos pasivos que tengan la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. En el caso de las cooperativas agroalimentarias, como ya se estudió anteriormente<sup>249</sup>, ésta sí tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA.

En cuanto al requisito temporal, está regulado en el artículo 98 de la LIVA y se refiere al nacimiento del derecho a deducir. Este derecho nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, con algunas excepciones<sup>250</sup>: en las entregas de transportes nuevos, en las adquisiciones o importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y adquisiciones de bienes y servicios para la realización de un viaje.

Finalmente, el último requisito, el formal, se encuentra regulado en el artículo 97 LIVA. A este respecto se ha pronunciado también el TJUE señalando que deben evitarse los

247 DEL MORAL GONZÁLEZ, A. (2004): "Requisitos formales y ejercicio del derecho a la deducción en el IVA." *Revista Quincena Fiscal*, nº 17/2004 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.1.

248 Artículo 92.1 LIVA.

249 *Vid supra* p.65.

250 BARCIELA PÉREZ, J.A. (2009): "El derecho a compensar y a obtener devolución en el IVA a tenor de la STS de 4 de julio de 2007 y de la reciente jurisprudencia del TJCE.", *Revista Quincena Fiscal* nº 17/2009 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.5.

requisitos formales que dificulten de forma excesiva el derecho a la deducción.<sup>251</sup> Según la LIVA solo se podrá ejercer la deducción cuando se esté en posesión del documento justificativo del derecho. La normativa española establece los siguientes documentos justificativos<sup>252</sup>:

- a) La factura original expedida por quien realice la entrega o presa del servicio o, en su nombre y por su cuenta, por un cliente o por tercero, siempre que se cumplan los requisitos reglamentarios.
- b) Factura original expedida por quien realice una entrega intracomunitaria.
- c) En las importaciones, el documento que acredite el pago del Impuesto de la importación.
- d) La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice las entregas de bienes o las prestaciones de servicios al destinatario, sujeto pasivo del IVA.
- e) El recibo original firmado por el titular de la explotación agraria, forestal, ganadera o pesquera.

Cabe comentar que con la sentencia Finanzamt Gummersbach y Gerhard Bockemühl de 1 de abril 2004 del TJUE (Asunto C-90/02) declara la importancia de la factura como medio de prueba ante la Administración para acreditar el IVA soportado<sup>253</sup>:

*"En cuanto a los requisitos del ejercicio del derecho a deducción, el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece la regla general de que, para poder ejercer el derecho a deducción contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, el sujeto pasivo debe poseer una factura emitida conforme a lo dispuesto en el artículo 22, apartado 3, de la misma Directiva."*

No es de más señalar que, aunque se produzca algún defecto formal en la factura, los sujetos pasivos aún tienen derecho a la deducción de las cuotas soportadas, de esta forma lo indica el TJUE en la sentencia de 8 mayo de 2008 (ECLI:EU:C:2008:267):

*"...si bien es cierto que esta disposición permite que los Estados miembros establezcan las formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir. En efecto, siendo indiscutible que el régimen de autoliquidación era aplicable en los asuntos principales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales..."*

Por lo tanto, es reseñable la importancia de conservar las facturas que realice la cooperativa agroalimentaria para luego poder ejercer la deducción y el recibo de los socios en REAGP de la compensación.

251 GARCÍA NOVOA, C. (2004): "La deducción del IVA soportado en los supuestos en que el destinatario es sujeto pasivo del impuesto.", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* nº 20/2004 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.2.

252 Artículo 97.1 LIVA.

253 GARCÍA NOVOA, C. (2004): "La deducción del IVA soportado en los supuestos...", p.2.



Por un lado, de las operaciones con los socios que estén en régimen general, en cuanto a la factura que debe expedir, indicar que debe ser una factura completa cumpliendo con los requisitos del artículo 6 del Reglamento de Facturación, anteriormente descritos. La cooperativa se podrá deducir las cuotas desde el momento que reciba la factura<sup>254</sup>. Asimismo, en los casos de contrato de suministro, comisión de venta u otra operación compleja se podrán deducir las cuotas con el devengo,<sup>255</sup> siempre que esté en posesión de la factura.

Por otro lado, en lo que respecta a los socios en REAGP, en cuanto a la expedición del recibo, dicho recibo deberá contener los siguientes datos<sup>256</sup>:

- a) Serie y número.
- b) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, NIF y domicilio del obligado a la expedición y del titular del REAGP, con indicación de que está acogido al régimen especial.
- c) Descripción de las operaciones.
- d) Precio.
- e) Porcentaje de compensación que se ha aplicado.
- f) Importe de la compensación
- g) La firma del titular de la explotación.

Además, los empresarios o profesionales, en este caso la cooperativa agroalimentaria, deberá entregar copia del recibo, es decir, se deben expedir dos recibos, uno para la cooperativa y otro para el socio en REAGP. En lo referente al momento de expedición del recibo, siguiendo la consulta vinculante de 1 de febrero de 2018 número V0238-18, señala que será en el momento en que se hayan satisfecho las compensaciones:

*“Dicho recibo deberá expedirse cuando se hayan satisfecho dichas compensaciones, total o parcialmente, ya sea en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios por el titular de la explotación, o en la fecha que hayan acordado las partes para el referido reintegro de la compensación, ajustado a los requisitos previstos en dicho Reglamento y, en particular, firmado por el titular de la explotación.”*

Asimismo, la consulta vinculante de 13 de mayo de 2010 número V0998-10 (JUR 2010/201402), indica que el pago de la compensación se puede pactar y que carece de importancia cuando se realicen las entregas, si todo a la vez o en forma de suministro o posterioridad al pago, pero el recibo se expedirá en el momento que se produzca la compensación.<sup>257</sup>

En lo que respecta a la firma del recibo, el titular de la explotación agraria, ganadera o pesca puede designar a un representante para que firme los recibos. En este sentido la consulta vinculante de 20 de septiembre de 2010 número V2073-10 (JUR 2010/390206), indica que en la LGT se prevé que los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán

254 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.28.

255 *Vid supra* p.77..

256 Artículo 16.1 Reglamento de Facturación.

257 Véase en este mismo sentido: DGT consulta vinculante nº V2471-10 de 17 de noviembre de 2010 (JT/2010/1460).



actuar mediante un representante por lo tanto el socio en REAGP puede designar a un representante, pero este hecho deberá figurar en el recibo:

*“En consecuencia, la firma del sujeto pasivo acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el recibo mediante el cual se efectúa la compensación a tanto alzado, puede ser sustituida por la de la persona designada por dicho sujeto pasivo como su representante a tal fin, debiéndose en tal caso hacerse referencia expresa a dicha circunstancia en el correspondiente recibo.”<sup>258</sup>*

En conclusión, para que la cooperativa agroalimentaria se pueda deducir las compensaciones se deberán dar dos requisitos: haber pagado la compensación y estar en posesión del recibo.<sup>259</sup> De este mismo modo lo indica la DGT en la consulta vinculante número V3121-17 de 4 de diciembre de 2017 (JUR 2018/30654):

*“De conformidad con lo anterior, la entidad consultante, que satisface las compensaciones a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido por las compras de los productos a que se refiere el escrito de consulta, podrá deducirse dichas compensaciones cuando, una vez satisfechas, esté en posesión del recibo justificativo que prevé el artículo 49 del Reglamento del Impuesto.”<sup>260</sup>*

Se procede a continuación a analizar la ejecución de la deducción, dicho ejercicio de este derecho se encuentra regulado en el artículo 99 de la LIVA. Hay dos formas de proceder, deducir el total de las cuotas soportadas en una declaración-liquidación correspondiente con el período de liquidación<sup>261</sup> o, si la cuantía a deducir supera al importe de las cuotas devengadas, dicho exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, con un plazo de cuatro años desde la presentación de la liquidación que daba derecho a la deducción<sup>262</sup>.

Sobre este plazo de caducidad hubo controversia. El tema conflictivo era si una vez transcurridos esos cuatro años y no se hubiera procedido a la deducción si se podía o no pedir la devolución. El TS con la sentencia de 4 de julio de 2007 (RJ 2007/9104) zanjó este tema. Con esta sentencia el TS señala que es obligado devolver el saldo que no se haya podido compensar durante los cuatro años siguientes desde el sujeto pasivo pudiera pedir la deducción,<sup>263</sup> ya que se debe respetar el principio de neutralidad del IVA:

*“Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.”<sup>264</sup>*

258 Véase en este mismo sentido: DGT consulta vinculante nº V0756-17 de 24 de marzo de 2017 (JUR 2017/102438).

259 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.29.

260 Véase en este mismo sentido: DGT consulta vinculante número V3122-17 de 4 de diciembre de 2017 (JUR 2018/30589).

261 Artículo 99.1 LIVA.

262 Artículo 99.5 LIVA.

263 FALCÓN Y TELLA, R. (2008): “Los efectos del plazo de 4 años previsto en el art. 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 julio 2007: ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a compensar a los períodos siguientes?” *Revista Quincena Fiscal*, nº 6/2008 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.1.

264 Véase en este mismo sentido: TS sentencia de 30 mayo 2011. (RJ 2011\4831), TS sentencia de 30 mayo 2011.

De modo que, si la cooperativa agroalimentaria optara por la compensación en períodos de liquidación posteriores, se lo podría compensar en un máximo de cuatro años, si no tuviera ocasión de realizar la compensación, tendría el período de prescripción, es decir cuatro años, para solicitar la devolución de las cuotas soportadas no compensadas.

### 2.11. Fusión y escisión de cooperativas agroalimentarias

La fusión entre cooperativas está permitida según el artículo 63 de la LCOOP -así como en el resto de normativas de carácter autonómico-, que señala que será posible la fusión de sociedades cooperativas en una nueva o por la absorción de otra ya existente. Por otro lado, la escisión de cooperativas está regulada en el artículo 68 de la LCOOP, que establece que la escisión de la cooperativa podrá consistir en la extinción de la cooperativa mediante la división de su patrimonio y del colectivo de socios en dos o más partes; o puede consistir en una segregación de una parte de su patrimonio, sin la disolución de la cooperativa.

La operación de fusión es una operación típica de concentración empresarial, en las empresas que participan en la fusión desaparecen y se crea una nueva<sup>265</sup>, y la operación de escisión es una operación de desconcentración empresarial.

Asimismo, indica PERIS GARCÍA<sup>266</sup> que la fusión se puede llevar a cabo entre sociedades cooperativas y no cooperativas. Además, se permite la fusión mixta, es decir, la fusión entre sociedades cooperativas que no sean del mismo tipo.

Con la LFIC, se ha intentado fomentar la integración de las cooperativas agroalimentarias, debido al pequeño tamaño de las cooperativas con la intención de que sean más competitivas. Indica CANO ORTEGA<sup>267</sup> que la LFIC parece incidir en la fusión, aunque también hace referencia a las cooperativas de segundo grado y a los grupos de cooperativas.

Es destacable que en las cooperativas agroalimentarias la fusión no ha sido la forma más popular para integrarse. Indica a este respecto también CANO ORTEGA<sup>268</sup> que los principales motivos del poco uso de la fusión por parte de las cooperativas agroalimentarias son:

- > El rendimiento económico de las cooperativas no depende de la concentración empresarial o de la inversión en el capital, sino con la actividad cooperativizada con sus socios.
- > Por el principio de puertas abiertas y capital variable, donde pueden entrar más capital y más socios sin muchas restricciones y ampliar su presencia en el mercado.
- > El efecto de la fusión puede conseguirse con otras formas de integración: cooperativas de segundo grado, grupos de cooperativas o acuerdos intercooperativos.

---

(RJ 2012\548) y TEAC Resolución de 18 septiembre 2019. (JT 2019\1015).

265 VARGAS VASSEROT, C. (2019): "El fomento de la integración cooperativa en el ámbito agrario a través de las entidades asociativas prioritarias (EAP)". *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 57/2019, Editorial Aranzadi, S.A.U., p.5.

266 PERIS GARCÍA, P. (2002): "Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos" *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº13, p.79.

267 CANO ORTEGA, C. (2015): "Hacia la calificación como entidad asociativa prioritaria: las diferentes formas de integración de las cooperativas agroalimentarias" *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº118, p.69.

268 Ídem, p.70.

A estos motivos hay que añadir los posibles problemas que indica NAVARRO LÉRIDA<sup>269</sup> tienen las cooperativas con la fusión que son la relación del derecho del canje, el derecho de separación y la aplicación del derecho de competencia.

En cuanto a la tributación por el IVA en la fusión o escisión, se sigue el principio de neutralidad fiscal. Con este principio, en palabras de ALGUACIL MARÍ<sup>270</sup>, se *“intenta trasladar el gravamen de las plusvalías generadas por la misma al momento en que las mismas se realizan, ya sea por la transmisión de los activos, ya por su baja en balance (por amortización u otra causa)”*.

Este principio se establece por la armonización europea, así en el artículo 4 de la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre señala: *“La fusión, escisión o escisión parcial no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y de pasivo transferidos y su valor fiscal”*; es decir, establece un régimen de neutralidad fiscal para las operaciones de fusión o escisión.

Para conseguir esa neutralidad fiscal el IVA, en la LIVA en el artículo 7 señala que no estarán sujetas:

*“La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.”*

Esta transmisión de un conjunto patrimonial, siguiendo la sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003 (TJCE 2003/395), es el traspaso de un establecimiento mercantil o una parte autónoma de la empresa, con todos sus elementos, que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, y que no comprende la mera cesión de bienes, como el traspaso de muebles o existencias. Además, señala el TJUE que el beneficiario de la transmisión debe continuar la actividad económica que se realizaba no proceder a su liquidación.<sup>271</sup>

Es destacable que el TJUE no considera que se realice el hecho imponible del IVA con la transmisión de una universalidad de bienes, no lo conceptúa como una entrega de bienes.

Por lo tanto, en general, las operaciones de fusiones o escisiones de las cooperativas agroalimentarias no estarán sujetas a IVA.

Finalmente, al no estar sujeto a IVA estas dos operaciones, cabe plantearse si estarán gravadas por el ITP-AJD, en la modalidad de operaciones societarias. Siguiendo el artículo 19 de su ley reguladora las operaciones de reestructuración de las empresas, entre las que comprende las de fusión y escisión, no estarán sujetas al impuesto.

269 NAVARRO LÉRIDA, M.S. (2015): “La fusión de cooperativas: ¿el mejor mecanismo de integración?” *Deusto Estudios Cooperativos*, nº6, p.130.

270 ALGUACIL MARÍ, M.P (2019): “Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias”, p.303.

271 Véase en este mismo sentido: resolución TEAC de 12 de mayo de 2009 (TOL166.278)

Como conclusión, si una cooperativa agroalimentaria realiza una operación de fusión o escisión no estará sujeta a IVA ni al ITP-AJD.

## 2.12. Cooperativas de segundo grado

Las cooperativas de segundo grado están previstas en las leyes de cooperativas, en concreto, en la LCOOP están reguladas en el artículo 77, que indica que las cooperativas de segundo grado estarán formadas al menos por dos cooperativas; además, también podrán integrarse otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del 45% del total de los socios, así como los socios de trabajo. El objetivo principal de las cooperativas de segundo grado es promover, coordinar y desarrollar los fines económicos comunes de sus socios y reforzar e integrar la actividad económica de los socios. En efecto, GARRIDO PULIDO, PUENTES POYATOS y NAVARRO HERAS<sup>272</sup> definen las cooperativas de segundo grado como:

*“una sociedad cooperativa formada tanto por sociedades cooperativas de primer grado como por personas físicas o jurídicas y, con personalidad jurídica propia; cuyo propósito es el de desarrollar las ideas y los fines de las que la forman, y que con tal objetivo pasa a ser cabeza de un grupo de sociedades por coordinación.”*

Históricamente en España, las cooperativas de segundo grado ha sido el método utilizado por parte de las cooperativas para la integración, a diferencia de los países del norte y del centro de Europa donde se da más la fusión de cooperativas. Con las cooperativas de segundo grado, las cooperativas base no pierden su personalidad, es decir, mantienen su autonomía e identidad. En cambio, en la fusión las cooperativas fusionadas desaparecen y solo queda una cooperativa.<sup>273</sup>

El alcance de la vinculación entre las cooperativas en las cooperativas de segundo grado, como señalan VARGAS VASSEROT, GADEA SOLER y SACRISTÁN BERGIA<sup>274</sup>, dependerá de lo establecido en los estatutos de las cooperativas, pudiendo ser desde una simple colaboración hasta ser una concentración empresarial.

A efectos del IVA, las operaciones que realice la cooperativa de segundo grado con los socios de las cooperativas bases que forman la cooperativa de segundo grado, se consideran operaciones con terceros.

Todas las entregas que se realicen entre la cooperativa base y la cooperativa de segundo grado serán en régimen general del IVA. Por lo tanto, todo lo expuesto anteriormente es aplicable a estas entregas, con excepción de lo previsto para el REAGP, ya que este régimen sólo se lo pueden aplicar personas físicas.

Consecuentemente, siguiendo a BONET SÁNCHEZ<sup>275</sup>, no existen problemas específicos entre las relaciones a efectos del IVA entre las cooperativas socias de la de segundo grado, a excepción de la demora de la determinación de los resultados de la cooperativa base.

272 GARRIDO PULIDO, T.; PUENTES POYATOS, R. & NAVARRO HERAS, E. (2007): “Fiscalidad de las sociedades cooperativas de segundo grado.” *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Monográfico*, nº 91, p.63.

273 VARGAS VASSEROT, C. (2019): “El fomento de la integración cooperativa en...”, p.7.

274 VARGAS VASSEROT, C.; GADEA SOLER, E. & SACRISTÁN BERGIA, F. (2017) *Derecho de las Sociedades Cooperativas*. Madrid: La Ley, p.229.

275 BONET SÁNCHEZ, M.P. (2019): “Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA...”, p.41.

### 2.13. Grupos cooperativos

La definición de grupo cooperativo se encuentra en el artículo 78 de la LCOOP y lo describe de la siguiente forma:

*“...el conjunto formado por varias sociedades cooperativas, cualquiera que sea su clase, y la entidad cabeza de grupo que ejercita facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades.”*

El grupo cooperativo nace la voluntad de integración de las cooperativas, por lo cual sigue los principios cooperativos. Por tanto, los grupos cooperativos nacen por el acuerdo de varias cooperativas de crear una unidad económica. Consecuentemente, los grupos de cooperativas no siguen el esquema de las empresas mercantiles donde la cabeza de grupo es la dominante, donde prima el control, sino que son grupos paritarios, donde prima la dirección unitaria.<sup>276</sup> En efecto, como señala EMBID IRUJO<sup>277</sup> no puede darse el principio de grupo por subordinación en los grupos cooperativos, sobre todo por el principio democrático que tienen consagrado las cooperativas. Pero, sí que es compatible la dirección económica unificada con los grupos por coordinación o de carácter paritario, donde las sociedades que forman dichos grupos se unen por libre voluntad y sin depender de forma subordinada a la cabeza del grupo, de forma que conservan su individualidad.

La unidad de decisión aparece en la exposición de motivos de la LCOOP, donde indica que en los grupos cooperativos, la entidad cabeza del grupo emite unas instrucciones a seguir que son de obligado cumplimiento para las cooperativas integrantes del grupo, de modo que se crea una unidad de decisión.<sup>278</sup> En consecuencia, como indica VARGAS VASSEROT<sup>279</sup>, en los grupos cooperativos el requisito a cumplir es una dirección económica unificada y no el mero control de las cooperativas que forman el grupo por la entidad cabeza o dominante.

Por otro lado, el grupo de cooperativas puede ser homogéneo o heterogéneo, es decir, estar formado por un mismo tipo de cooperativas o por distintas clases de cooperativas. Asimismo, la entidad cabeza del grupo podrá ser una sociedad no cooperativa, ya que tal como está enunciado el artículo 78 LCOOP no se opone a ello.<sup>280</sup>

En la LRFC no se contempla un régimen específico para los grupos de cooperativas en materia de imposición indirecta. En cambio, en la LIVA sí que se prevé un régimen para los grupos de entidades, el cual se aplicaría a los grupos cooperativos.

El concepto de grupo cooperativo en el IVA se añadió con el artículo 4 de la Sexta Directiva IVA, donde se pretendía la simplificación administrativa para la lucha contra las malas prácticas tributarias. Actualmente, se encuentra en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del IVA. El principal resultado de esta agrupación a efectos del IVA es que se crea un

276 NAVARRO LÉRIDA, M.S (2019): “Grupos cooperativos. Régimen Jurídico”, en ALGUACIL MARÍ, M.P (dir): *“Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias”*, p.158.

277 EMBID IRUJO, J.M. (1998): “Problemas actuales de la integración cooperativa.” *Revista de Derecho Mercantil* nº227/1998 Editorial Civitas, SA., p.4-6.

278 VARGAS VASSEROT, C. (2019): “El fomento de la integración cooperativa en...”, p.8.

279 VARGAS VASSEROT, C. (2010): “Integración y diferenciación cooperativa: de las secciones a los grupos de sociedades.” *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, nº44/2010, p.168.

280 PERIS GARCÍA, P. (2002): “Los procesos de concentración y de integración cooperativa...”, p.91-93.

único sujeto pasivo en el IVA, el grupo, en vez de cada integrante del grupo sea un sujeto pasivo en el IVA.<sup>281</sup> Sin embargo en España, no se ha optado por esta opción de un solo sujeto pasivo, sino que cada entidad que forme el grupo, aunque esté en el régimen para grupos, mantiene su condición de sujeto pasivo.<sup>282</sup>

El régimen especial del grupo de entidades (en adelante, REGE) se encuentra regulado en la LIVA del artículo 163 quinques a 163 nonies. El REGE se podrá aplicar a los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. A efectos del IVA se considerará como grupo de entidades, aquel grupo formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que estén vinculadas entre ellas en los aspectos financiero, económico y de organización, siempre que sus sedes económicas o establecimientos permanentes estén en el territorio de aplicación del impuesto. Además, ninguna entidad podrá formar parte de dos grupos societarios.<sup>283</sup>

MARTÍN RODRÍGUEZ<sup>284</sup> indica que las principales características del REGE son: optativo, discrecional, puede agrupar varios sectores, independiente del régimen de consolidación fiscal de la LIS y, las operaciones intragrupo están sujetas a IVA, pero se les establece un criterio especial.

Como se ha visto en el apartado tercero de este capítulo las cooperativas agroalimentarias son, a efectos del IVA, empresarios o profesionales, como consecuencia se les puede aplicar este régimen especial.

Con respecto a la vinculación, se entiende que existe vínculo financiero cuando la dominante tiene una participación de más del 50% del capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, es decir, que tenga su control. En cuanto a la vinculación económica, se refiere a que realicen una misma actividad económica, o desarrollando distintas, que éstas sean complementarias. Finalmente, existe vinculación organizativa, cuando haya una dirección común.<sup>285</sup> Finalmente, se supone que cuando una entidad dominante cumple el vínculo financiero, también cumple el vínculo económico y organizativo, salvo prueba en contrario.<sup>286</sup>

Este régimen es voluntario y la empresa dominante poseerá la representación del grupo frente a la Administración Tributaria y deberá cumplir las obligaciones materiales y formales del REGE.<sup>287</sup> Cabe aclarar que este régimen es una opción por la que puede optar el grupo y no es un derecho que tenga el grupo. Como señala el TEAC en la resolución de 15 Julio 2019 (La Ley 103207/2019) el REGE no es un derecho ya que existe la obligación de comunicar a la Administración Tributaria que se va a aplicar el régimen especial, que si fuera un derecho no habría obligación de comunicarlo primero, ya que los derechos se aplican por se.

281 CASTRO DE LUNA, M.L. (2015): "Hacia un modelo contractual del concepto de grupo de sociedades." *Revista Quincena Fiscal* nº 2015/20 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.11.

282 BONET SÁNCHEZ, M.P (2019): "Régimen tributario - Impuesto sobre el Valor Añadido", en ALGUACIL MARÍ, M.P (dir): "*Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias*", p.203.

283 Artículo 163 quinques. 1 LIVA.

284 MARTÍN RODRÍGUEZ, J.G. (2015): "Los grupos empresariales en el Derecho Tributario: pasado, presente y futuro" *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 8, 2015 Editorial Wolters Kluwer, p.7.

285 CALVO VÉRGEZ, J. (2017): "El nuevo régimen especial de los grupos de entidades en el IVA." *Revista Quincena Fiscal*, nº 2017/21 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.19.

286 BONET SÁNCHEZ, M.P (2019): "Régimen tributario - Impuesto sobre el Valor...", p.205.

287 BARCIELA PÉREZ, J.A. (2014): "El grupo de entidades IVA y la reciente jurisprudencia del TJUE.", *Revista Aranzadi Doctrinal* nº 10/2014 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.2.

El objetivo de este régimen es que las entidades que forman el mismo grupo puedan ingresar o solicitar la devolución de la suma total de todas las declaraciones que forman el grupo, evitando de esta forma que las entidades tengan que ingresar lo que a las otras les sale a devolver o a compensar.<sup>288</sup>

Por otra parte, este régimen especial se puede aplicar, aunque no haya grupo de consolidación fiscal en el IS, ya que son dos regímenes diferentes con diferentes requisitos.<sup>289</sup>

Por un lado, para ser la entidad dominante se deben cumplir los siguientes requisitos establecidos en la LIVA:

- > Tener personalidad jurídica propia.
- > Que tenga el control de las entidades que forman el grupo, con una participación, directa o indirecta, de más del 50% en el capital o en los derechos de voto.
- > Que la participación se mantenga durante todo el año natural.
- > No ser dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto y reúna los requisitos para ser dominante.

Por otro lado, para ser considerada entidad dependiente, deberá ser un empresario o profesional que esté ubicado en el territorio de aplicación del impuesto y que la entidad dominante recoja los requisitos expuestos en el párrafo anterior.

Es importante comentar con respecto a los grupos de cooperativas agroalimentarias, siguiendo la consulta vinculante del 30 de octubre de 2009 de la DGT número V2437-09 (La Ley 4209/2009), que la cabeza del grupo, aunque ejerza facultades o emita instrucciones que sean de obligado cumplimiento para las entidades del grupo, no cumple con los requisitos para ser la entidad dominante y como consecuencia no podría aplicarse el REGE. La participación de la entidad dominante ha de ser mayoritaria, de forma directa o indirecta.

Por lo tanto, si una cooperativa no está participada en más del 50% no podrá ser considerada entidad dependiente. En las cooperativas es muy difícil que una entidad tenga más del 50% de una cooperativa debido a la estructura societaria de la cooperativa, ya que se constituyen con el principio de participación democrática. En efecto, tal y como señala ALGUACIL MARÍ<sup>290</sup>, el principio democrático imposibilita que el número de votos se relacione con la participación en el capital. Además, siguiendo a la misma autora, esto también se debe por el cuarto principio cooperativo de autonomía e independencia, ya que dispone que cuando las cooperativas obtienen fuentes de financiación externas lo tienen que hacer de forma que se asegure el control democrático por parte de los socios y mantengan su autonomía cooperativa. Igualmente, el principio de autonomía como indica ALGUACIL MARÍ<sup>291</sup>:

*“...genera las limitaciones que se establecen a la concentración de capital social en un único socio (art. 57.4 ley 4/1997, que lo limita al 30%), lo que hace virtualmente imposible que se produzca dicho control, o «unidad de decisión» por el expediente de poseer la mayoría del capital y de los derechos de voto”*

288 CALVO VÉRGEZ, J. (2017): “El nuevo régimen especial de los grupos de entidades... p.2-3.

289 BONET SÁNCHEZ, M.P (2019): “Régimen tributario - Impuesto sobre el Valor...”, p.203.

290 ALGUACIL MARÍ, M.P (2017): “Régimen tributario de los grupos cooperativos en Euskadi” *Forum Fiscal* nº 237 Editorial CISS, p.1.

291 Ídem.



Además de la misma definición de grupo que se prevé en la LCOOP, no se indica que la cabeza del grupo cooperativa tenga el 50% del capital o de derechos de voto, sino que se forman por la voluntad propia de las cooperativas y ellas mismas se obligan a seguir las indicaciones de la cooperativa cabeza sin que haya una posesión del capital o de los derechos de voto.

Como consecuencia el REGE solo se podrá aplicar en el caso de que la cooperativa sea la entidad dominante sobre otras entidades que no sean cooperativas y tenga más del 50% del capital.<sup>292</sup>

Los requisitos para la aplicación del REGE se encuentran en el artículo 163 sexies. Para poderse aplicar este régimen deben acordarlo todas las entidades individualmente que vayan a formar el grupo. La decisión de formar parte del REGE se deberá tomar por el Consejo de Administración u órgano que ejerza una función equivalente. Por lo tanto, en el caso de las cooperativas, esta decisión se tomará por el Consejo Rector. Este acuerdo deberá tomarse antes del inicio del año natural que se vaya a aplicar el régimen especial. Es importante que todas las entidades que vayan a formar el grupo realicen el acuerdo antes del inicio del año de la aplicación del REGE, ya que si no se adopta el acuerdo no se podrá aplicar el régimen especial, siendo la adopción del acuerdo un requisito ineludible. Esta decisión deberá ser comunicada a la Administración Tributaria, por la entidad dominante, en el mes de diciembre del año anterior al que resulte de aplicación, si no se presenta en plazo el acuerdo no se podrá aplicar el REGE.<sup>293</sup> Esta obligación de comunicar a la Administración la aplicación de este régimen general, siguiendo la citada resolución del TEAC, es una medida de control administrativa para evitar el fraude:

*“...resulta indubitado que la obligación de comunicar resulta imprescindible para evitar el fraude, puesto que la Administración debe conocer si un contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen, puesto que en caso contrario no sabría si en aplicación de dicho régimen no está ingresando el resultado de la autoliquidación correctamente o si, por el contrario, tiene una deuda en período ejecutivo.”*

Por otro lado, si se opta por la aplicación de este régimen deberán aplicarlo como mínimo durante tres años y se prorrogará salvo que se renuncie a él. Si se renuncia a la aplicación del REGE, no podrán volver a optar por este régimen hasta dentro de tres años. Asimismo, la opción del REGE queda condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante.

En el REGE se pueden aplicar dos modalidades, una básica o otra avanzada. La modalidad básica se basa en una autoliquidación del grupo, que será el resultado de integrar y compensar las autoliquidaciones que cada una de las entidades que forma el grupo.

La ventaja que tiene esta modalidad es que se pueden compensar, los saldos a ingresar y a devolver de las autoliquidaciones de las entidades del grupo.<sup>294</sup>

Con respecto a la modalidad avanzada, la base imponible de las entregas de bienes y los servicios que se den dentro del mismo grupo, se determina por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirecta en su ejecución por los que se haya soportado IVA.

292 BONET SÁNCHEZ, M.P (2019): “Régimen tributario - Impuesto sobre el Valor...”, p.205.

293 TEAC, Resolución de 15 de Julio de 2019 (La Ley 103207/2019)

294 CASTRO DE LUNA, M.L. (2015): “Hacia un modelo contractual del concepto de grupo...”, p.17.



Por otra parte, las operaciones intragrupo forman un sector diferenciado a efectos de la deducción, y, con este régimen se puede renunciar a todas las exenciones previstas en el artículo 20. uno de la LIVA y no sólo las inmobiliarias.<sup>295</sup> Finalmente, esta modalidad avanzada del REGE, para poderse aplicar deberán de haberlo acordado todas las entidades del grupo expresamente.<sup>296</sup>

Para finalizar con el REGE, comentar que los grupos de cooperativas que se lo apliquen deberán llevar sus libros de registro a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria, por el SII, donde deberán subir las facturas en el plazo de 4 días.<sup>297</sup>

## 2.14. Conclusiones

Las principales conclusiones son las siguientes:

- > Las cooperativas agroalimentarias a efectos del IVA son empresarios o profesionales, por lo tanto, sujetos pasivos del IVA, donde realiza operaciones de proveedores y consumidores.
- > La relación socio-cooperativa se puede asimilar al contrato de comisión de venta o al contrato de suministro de bienes.
- > El tipo de relación jurídica entre socio y cooperativa deberá figurar en los estatutos de la cooperativa para evitar posibles conflictos con la Administración Tributaria.
- > Con la entrega de la producción del socio a la cooperativa no hay una traslación del dominio, la producción pertenece al socio y la cooperativa realiza su distribución.
- > En general el devengo se produce con la entrega de bienes, con algunas excepciones. En el caso de que la cooperativa agroalimentaria haya establecido en sus estatutos una relación de suministro, el devengo se producirá cuando haya un precio exigible, es decir con la entrega de la cosecha, o como opinan algunos autores al fin de campaña, o sino, el 31 de diciembre. Si se establece de relación la comisión de venta el devengo se produce con la entrega de bienes al tercero, en este caso el devengo se producirá cuando la cooperativa venda los productos agrícolas a terceros. Si los socios están en RECC el devengo se producirá en el momento de cobro, y en su defecto el 31 de diciembre del año siguiente. En cuanto a los socios en REAGP, se produce en el momento de la entrega de los productos del socio a la cooperativa. La Administración Tributaria prevé una serie de operaciones complejas en relación de las entregas de los socios a la cooperativa, en el caso de la operación compleja de régimen de depósito o comisión de venta el devengo se produce con la venta a terceros y, con las operaciones complejas de entregas fraccionadas y documentos pendientes, el devengo se produce al final de campaña. Finalmente, en los pagos anticipados, se produce con cada pago y por la cuantía abonada.
- > La regla general de la valoración de las entregas es el total de la contraprestación, con excepciones. En el caso de que se trate de un contrato de comisión de venta, la base imponible estará constituida por el precio pactado menos la comisión. Teniendo en cuenta que las entregas de los socios a la cooperativa agroalimentaria son operaciones vinculadas, se prevé que se valorarán por el precio de mercado.

<sup>295</sup> Ídem, p.17.

<sup>296</sup> BONET SÁNCHEZ, M.P (2019): "Régimen tributario - Impuesto sobre el Valor...", p.216.

<sup>297</sup> Ídem, p.216.

- > Los socios en régimen general deberán repercutir completamente a la cooperativa. Se podrá repercutir el impuesto siempre que se expida la factura y realice la repercusión en el plazo de un año desde el devengo de la operación. Sin embargo, si se supera este plazo y no se ha repercutido se podrá hacer en el plazo de prescripción con causa justificada o, quien hubiera de soportarla lo acepte voluntariamente, aunque haya caducado la realización de la repercusión.
- > Cuando el socio entrega a la cooperativa su cosecha aún no se sabe el precio final, dicho precio se sabrá al final de campaña y se le entrega al socio un precio estimado. Por lo tanto, cuando se sepa en precio final, si se da el caso, se deberá proceder a la rectificación de las cuotas repercutidas. Destacar que con las rectificaciones hay dos plazos sucesivos: un plazo de cuatro años para rectificar tanto al alza como a la baja, y un año para pedir la devolución de las cuotas excesivas.
- > El tipo reducido en las prestaciones de servicios agrícolas, ganaderos y forestales, solo se aplicará a los titulares de las explotaciones agrícolas ganaderas o forestales. Por lo tanto, a la cooperativa le será aplicable el tipo reducido cuando sea titular de una explotación, en caso contrario, en dichas prestaciones de servicio se deberá aplicar el tipo normal.
- > Para que la cooperativa agroalimentaria pueda deducirse las cuotas soportadas deberá conservar las facturas que realice con los socios en régimen general. Para los socios en REAGP, se exige para poder deducir las compensaciones que el pago de la compensación esté realizado y que la cooperativa esté en posesión del recibo. Finalmente, la cooperativa puede optar por la devolución de las cuotas o por la compensación de esas cuotas con futuras a pagar a la Administración Tributaria, por un plazo de cuatro años. Si pasasen esos cuatro años y no hubiera dado lugar la compensación de las cuotas, siguiendo la jurisprudencia, la cooperativa tendrá cuatro años más para pedir la devolución.
- > En cuanto a la fusión y escisión de cooperativas, en la LIVA se establece que no estará sujeto la transmisión de un conjunto patrimonial, siempre que se siga con la actividad económica. Por lo tanto, la fusión y escisión de cooperativas agroalimentarias no está sujeto a IVA.
- > Con respecto a las cooperativas de segundo grado, no existen problemas específicos, ya que las cooperativas de segundo grado están formadas por cooperativas y todas tributarán por el régimen general del IVA.
- > Para poder aplicar el régimen de grupos del IVA a los grupos de cooperativas hay que tener en cuenta que se exige que la cabeza de grupo tenga más del 50% del capital social o de los derechos de voto, es decir, que tenga su control. Debido a la definición de grupo cooperativo, la cooperativa dominante no tiene el control de las otras cooperativas de la forma que se exige en el IVA. Este régimen se lo podrían aplicar una cooperativa agroalimentaria que tuviera el control de otras entidades que no fueran cooperativas, por ejemplo, de una sociedad limitada o una anónima.

## > 3. LOS IMPUESTOS ESPECIALES

### 3.1. Introducción

Los IIEE junto con el IVA, son las figuras impositivas básicas de la imposición indirecta, gravando ciertos consumos<sup>298</sup>. Los IIEE destacan por su capacidad recaudatoria<sup>299</sup>, por ejemplo, en los países integrantes de la OCDE representa un 10% del total de la recaudación<sup>300</sup>. Los IIEE no son recientes, sino que en la Edad Media ya existían impuestos sobre consumos específicos, y ,concretamente, en España se pueden encontrar impuestos similares a los IIEE ya en la época del imperio romano<sup>301</sup>.

Este impuesto, al igual que el IVA, está armonizado a nivel europeo, como consecuencia de la creación de un mercado único y la libertad de circulación de mercancías. Las Directivas que regulan los IIEE son: Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida).(DOUE, 27-febrero-2020), Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.(DOUE, 05-julio-2011), Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.(DOUE, 14-enero-2009), Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.(DOUE, 31-octubre-2003), Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno.(DOUE, 06-diciembre-1995), Directiva 92/83/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.(DOUE, -31octubre1992-) y Directiva 84/92/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.(DOUE, -31octubre1992-). A nivel nacional, las directivas están transpuestas en la Ley 1992/38, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIIIE o Ley 1992/38) desarrollada por Real Decreto 1995/1165, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante RIIIE).

Los principales motivos económicos de la existencia de estos impuestos son, por un lado, su finalidad de internalizar externalidades negativas que genera el consumo de los bienes que gravan; y por otro lado la eficacia recaudatoria por la baja elasticidad de la demanda de los productos sujetos a los IIEE<sup>302</sup>.

298 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España., p.35.

299 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2014): "La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales". *Revista Quincena Fiscal* nº 18/2014 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.4.

300 CNOSEN, S. (2010): "La economía de los impuestos especiales". *Papeles de Economía Española*, Nº 126/125, p.271.

301 ESTELLER-MORÉ, A. (2010): "Impuestos especiales: Entre la eficiencia (o humano) y la suficiencia (o divino)". *Papeles de Economía Española*, nº 125/126, p.286-287.

302 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2014): "La reforma del sistema tributario español: ..., p.4.

Con respecto al primer motivo económico, los IIEE gravan ciertos consumos que se consideran perjudiciales para la salud como el consumo del tabaco o del alcohol. En el Reino Unido estos impuestos se llaman *sin taxes* (impuestos sobre el pecado)<sup>303</sup>, lo que muestra que en parte la intención de gravar estos productos es desincentivar estos consumos. Esta es la llamada finalidad extrafiscal<sup>304</sup>.

Sin embargo, en otros consumos que gravan los IIEE no prima la finalidad extrafiscal de desincentivar su consumo, sino que su finalidad principal es la recaudación: un ejemplo de este caso es el que recae sobre los hidrocarburos. Este sería el segundo motivo económico señalado. Los hidrocarburos tienen una demanda inelástica, es decir, no tienen un sustituto cercano. Por ejemplo, si sube su precio no se puede sustituir fácilmente por otro combustible. Consecuentemente, si sube el tipo de gravamen de los hidrocarburos, los consumidores que habitualmente utilizan su vehículo por el trabajo o por otro motivo seguirán repostando.

Como consecuencia de esto, no se puede de hablar de una finalidad extrafiscal en todos los consumos sujetos a los IIEE, así en algunos casos la finalidad es recaudar, como es el caso de los Hidrocarburos, como señala LÓPEZ ESPADAFOR: "*Así, la finalidad del Impuesto sobre Hidrocarburos está claro que es la de recaudar y no la de proteger el medio ambiente, basándose en una aparente y mal configurada extrafiscalidad*"<sup>305</sup>.

Una de las principales características de este impuesto es la obligatoriedad de repercutirlos, trasladando de esta forma la carga tributaria<sup>306</sup> y, además se incluyen dentro de la base imponible del IVA<sup>307</sup>. El motivo de esta doble imposición es el primer motivo económico comentado, la internalización de las externalidades negativas.

El principal motivo del estudio de los IIEE en las cooperativas es que las cooperativas agroalimentarias pueden tener estaciones de servicio y vender al por menor productos petrolíferos, por tanto productos sujetos a los IIEE. Además, producen productos también sujetos a los IIEE, como es el caso del vino.

Por ello el presente capítulo se va a dividir en los siguientes apartados: primero se realizarán unas breves consideraciones generales sobre los IIEE y seguidamente se analizará de forma sucinta el régimen suspensivo de los IIEE y su correspondiente aplicación del IVA. El siguiente apartado comentará las obligaciones formales con respecto a los IIEE. Seguidamente se tratarán, en concreto, el Impuesto sobre Vino y Bebidas Fermentadas y el Impuesto sobre Hidrocarburos aplicados a las cooperativas agrarias. Finalmente se presentarán las principales conclusiones del capítulo.

303 ESTELLER-MORÉ, A. (2010): "Impuestos especiales...", p. 286.

304 LOZANO SERRANO, C. (1988): *Exenciones tributarias y derechos adquiridos* Ed. Tecnos, España.

305 LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (2016): "Consideraciones constitucionales sobre la ley de impuestos especiales". *Revista Quincena Fiscal*, nº 17/2016, p. 31.

306 LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (2014): "El consumidor ante la traslación de la carga tributaria." *Revista Quincena Fiscal* nº 2014/11 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.3.

307 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p.36.

### 3.2. Consideraciones generales de los Impuestos Especiales

Los IIEE son impuestos indirectos, reales, objetivos, instantáneos y monofásicos<sup>308</sup>. El artículo 2 del la LIIIE establece cuáles son los IIEE de fabricación. Estos son: Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Dentro de los impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas engloba los siguientes impuestos especiales: impuesto sobre la Cerveza, impuestos sobre el Vino y Bebidas Fermentadas y impuestos sobre el Alcohol y Bebidas derivadas.

Los IIEE se exigen en todo el territorio español, a excepción de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, y sin perjuicio de lo establecidos en Convenios y Tratados Internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio. Sin embargo, los impuestos sobre la Cerveza, Productos Intermediarios y sobre el Alcohol y bebidas Derivadas serán exigibles en las Islas Canarias.

La obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible, que puede coincidir o no con el devengo. Como indica SÁINZ DE BUJANDA<sup>309</sup> en el hecho imponible se puede encontrar dos elementos, uno subjetivo y otro objetivo. Asimismo, dentro del elemento objetivo se puede distinguir entre el aspecto material, espacial o territorial, temporal y cuantitativo. El aspecto material del hecho imponible es la realización de lo que la ley regula como hecho imponible.<sup>310</sup> En cuanto al aspecto espacial, es el territorio donde se puede realizar el aspecto material y se entiende realizado el hecho imponible<sup>311</sup>. El aspecto temporal indica el periodo impositivo del impuesto distinguiendo entre instantáneos y periódicos<sup>312</sup>. Por último, el aspecto cuantitativo es la cuantificación del impuesto<sup>313</sup>. Con respecto al elemento subjetivo, es el sujeto que realiza el hecho imponible.<sup>314</sup>

En los IIEE, el hecho imponible se regula en las Directivas<sup>315</sup> y en la normativa española se describe el hecho imponible de la siguiente forma en artículo 5 de la LIIIE: “*Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario.*” CALVO VÉRGEZ<sup>316</sup> indica que es un hecho imponible de carácter múltiple, formado por tres actividades: la fabricación de los productos gravados, la importación de esos productos y la adquisición intracomunitaria de los productos sujetos.

308 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2019): “Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta.”, en MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. & TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi, Navarra. Capítulo 12.

309 SÁINZ DE BUJANDA, F. (1965): “Análisis jurídico del hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 60, p.840.

310 LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (2011): “Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible.” *Revista española de Derecho Financiero* nº150/2011 Editorial Civitas, SA, p. 6.

311 Ídem, p.13.

312 Ídem, p.19.

313 Ídem, p.20.

314 Ídem, p.25.

315 FALCÓN Y TELLA, R. (2011): “La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio de criterio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 12/2011 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.2.

316 CALVO VÉRGEZ, J. (2007): “La imposibilidad de operar en régimen suspensivo por parte de aquellas instalaciones de producción de energía eléctrica que no se hallen inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a su demarcación. Resolución comentada: RTEAC, de 7 de noviembre de 2006” *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* nº 2007/200715/28 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.2.

Por otro lado, se observa que el hecho imponible de los impuestos especiales es bastante amplio. Señala FALCÓN Y TELLA<sup>317</sup> que esta definición es tan amplia para garantizar el control de los productos sometidos a los impuestos de fabricación, sea cual sea su destino. Así, se deberá solicitar una autorización para poder ser depositario autorizado y de esta forma la administración tributaria controla a los que comercializan con los productos sometidos a los IIEE. Además, deberán llevar una contabilidad, presentar declaraciones, etc. Como consecuencia de esto, una cooperativa agroalimentaria que comercialice o fabrique productos sujetos a los IIEE deberá estar dada de alta como depositario autorizado y seguir las obligaciones formales.

Siguiendo con el hecho imponible, para delimitarlo el legislador utiliza los supuestos de no sujeción, exenciones, devoluciones y los tipos reducidos para delimitar el hecho imponible<sup>318</sup>, utilizando este mecanismo *“para completar la definición de los consumos que se quieren gravar”*<sup>319</sup> y concretar de esta forma el hecho imponible.

El devengo<sup>320</sup> de los impuestos especiales no nace con la realización del hecho imponible. Para HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO<sup>321</sup>, el hecho imponible de los IIEE se realiza con la fabricación o con la importación al territorio de la Comunidad de mercancías que se les apliquen los IIEE y el devengo con la puesta a consumo de las mercancías. Entre la realización del hecho imponible y el devengo puede haber un lapso temporal que puede ser más corto o más largo, por ejemplo, si circulan las mercancías por el mercado único europeo.

Como se ha comentado en las líneas anteriores, el hecho imponible es amplio y se recorta con los supuestos de no sujeción, exención y devolución. El principal motivo de esta limitación del hecho imponible es por motivo de evitar la elusión, pues como dice FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ<sup>322</sup>: *“la sujeción formal al impuesto (aunque finalmente no nazca ninguna obligación) es la que delimita el ámbito de aplicación de los mecanismos de control.”*. En el artículo 6 de la Ley de los IIEE se encuentran los supuestos de no sujeción. Estos son<sup>323</sup>:

- > Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.
- > Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo los mismos, se haya probado su existencia ante la administración tributaria, por cualquiera de los medios.

317 Ídem, p.2.

318 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p.72.

319 FALCÓN Y TELLA, R. (2011): “La técnica de los impuestos especiales y el...”, p.2.

320 Momento en que se entiende realizado el hecho imponible.

321 HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. (2007): “La armonización fiscal de los Impuestos Especiales: una visión jurisprudencial” *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 143, p.246.

322 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p.82.

323 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): “Impuestos especiales (I)” en, *Cuerpo Técnico de Hacienda: Derecho Financiero y Tributario: parte especial*, Ed. 7 Editores, Sevilla, p.291-292.

A continuación, se describen los supuestos de exención regulados en el artículo 9 de la LIIEE, que serán aquellos productos fabricados o importados objeto de los IIEE que se destinen a<sup>324</sup>:

- > En el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.
- > Por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales consultivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede.
- > Por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico del Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o el personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus cantinas o comedores.
- > Para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido.
- > Al avituallamiento de los buques siguientes excluidos, en todo caso, los que realicen navegación privada de recreo: los que realicen navegación internacional y; los afectos a salvamento o asistencia marítima, con exclusión del suministro de provisiones a bordo, cuando la duración de su navegación, sin escala, no exceda de 48 horas.
- > Al avituallamiento de aeronaves que realicen la navegación aérea internacional distinta a la aviación privada de recreo.

Finalmente, en el artículo 10 de la Ley de los IIEE se encuentran regulados quienes tendrán derecho a devolución, estos son<sup>325</sup>:

- > Los exportadores de productos objetos de estos impuestos, o de otros productos que, aun no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados.
- > Los exportadores de productos que no sean objeto de estos impuestos ni los contengan, pero los hubieran consumido para su producción, directa o indirectamente, otros que sí lo sean, por las cuotas que se pruebe haber satisfecho previamente, mediante repercusión o incorporadas a los precios de los productos empleados, correspondientes a productos exportados. En ningún caso originará derecho a la devolución los productos empleados como combustible o carburantes.
- > Los empresarios que introduzcan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro ámbito territorial interno, en un depósito fiscal, con el fin de ser posteriormente enviados a otro estado miembro de la Comunidad Económica Europea.
- > Los empresarios que entreguen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno a receptores autorizados domiciliados en otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.

324 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p.88.

325 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): "Impuestos especiales (I)" ... p.294-295.



- > Los empresarios que envíen o transporten, directa o indirectamente, ellos mismos o por su cuenta, productos objeto de impuestos especiales de fabricación por lo que ya se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, con destino a personas domiciliadas en otro Estado miembro, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancias.

### 3.3. La cooperativa agroalimentaria como sujeto pasivo

La LGT establece que es sujeto pasivo el obligado tributario que debe cumplir la obligación tributaria principal junto con las obligaciones formales propias que se desprendan.<sup>326</sup>

Así, la LIIIEE en su artículo 8 establece quién tiene la calidad de obligado tributario en los IIEE<sup>327</sup>:

- > Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión de auto consumo. En este caso cabe señalar, siguiendo la resolución del TEAC de 23 de enero de 2020 (JT/2020/174), para que sea sujeto pasivo no solo basta con ser el titular de la fábrica o depósito fiscal, sino que debe realizar la actividad de fabricación, afirma así el TEAC: *“tal condición corresponde a aquel que ostenta la facultad que tiene por función llevar a cabo las mencionadas actividades de fabricación de los productos”*.
- > Las personas físicas y jurídicas y entidades obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.
- > Los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.
- > Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.
- > Los operadores no registrados en relación con el impuesto devengado con ocasión de recepción de productos por aquéllos.

También serán sujetos pasivos los representantes fiscales en condición de de sustituto del contribuyente, en los sistemas de venta a distancia.<sup>328</sup>

Cuando la cooperativa agroalimentaria reúna alguno de los elementos expuestos será sujeto pasivo de los IIEE.

Por último, cuando la cooperativa sea sujeto pasivo de los IIEE estará obligada a repercutir el tributo a los adquirentes de los productos objeto de los IIEE, tal y como indica el artículo 14.1LIIIEE:

*“Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.”*

<sup>326</sup> Art. 36 LGT.

<sup>327</sup> MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): “Impuestos especiales (I)”..., p.292.

<sup>328</sup> CASTAÑEDA CASADO, E. (2016): *Fiscalidad práctica 2016: impuestos especiales y medioambientales*. Valladolid: Lex Nova.



### 3.4. El régimen suspensivo de los productos sometidos a IIEE

#### 3.4.1. Régimen suspensivo

A nivel europeo, el régimen suspensivo está regulado en la Directiva 2008/118 de 16 de diciembre y en la legislación nacional en la LIIIEE<sup>329</sup>. La definición del régimen suspensivo se encuentra en el apartado 27 del artículo 4 de la LIIIEE. Lo describe de la siguiente forma: “*El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo*”. Comenta CALVO VÉRGEZ<sup>330</sup> que con el régimen suspensivo se retrasa el devengo del impuesto hasta que los productos salgan de la fábrica para consumirse, con la finalidad de evitar costes financieros a los fabricantes; porque en ocasiones desde la fabricación del producto a la puesta a disposición del consumo puede pasar un largo periodo de tiempo. De esta forma, como él mismo señala “*la existencia de este régimen suspensivo evita la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal que puede llegar a originarse entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo*”<sup>331</sup>.

Sobre este mismo aspecto indica ALONSO GONZALEZ<sup>332</sup> que la intencionalidad del legislador con el régimen suspensivo es que no se produzca el devengo hasta que los productos sujetos a los IIEE salgan de la fábrica y entren en circulación en el mercado.

Por lo tanto, mientras los productos objeto de los IIEE estén el régimen suspensivo, no devengarán los impuestos especiales.

Antes de la integración de España en la Unión Europea, la aplicación de este régimen sólo se daba en territorio español. Con la entrada de España al mercado único europeo y la supresión de las aduanas entre los países europeos, los productos que se comercian de un país miembro a otro Estado miembro ya no se consideran una importación. Por lo tanto, un producto sometido al IIEE que circula por el tráfico intraeuropeo, como dice FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ<sup>333</sup> “*obedece mutatis mutandis a las mismas reglas que las que afectan al tráfico interior del país*”, es decir, no estará sujeto al pago de los impuestos aduaneros. Para ello, los productos sometidos a los IIEE circularán en régimen suspensivo por la Unión Europea siempre que salga de una fábrica o depósito fiscal a otra fábrica o depósito fiscal<sup>334</sup>, es decir que salga depósito autorizado con destino a otro.

329 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2013): “Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los Impuestos especiales de fabricación”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 2013/20 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.20.

330 CALVO VÉRGEZ, J. (2008): “¿Resulta posible la introducción en un depósito fiscal de productos por los que ya se ha devengado el impuesto especial fuera de los casos previstos en la ley reguladora de estos impuestos? Análisis de la contestación de la DGT a consulta de 20 de febrero de 2007”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 22/2008 Editorial Aranzadi, S.A.U, p.2.

331 Ídem.

332 ALONSO GONZALEZ, L.M. (1996): “Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales” *Revista Española de Derecho Financiero* nº 89, p.49-51.

333 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p.43.

334 CALVO VÉRGEZ, J. (2008): “¿Resulta posible la introducción en un depósito fiscal...”, p.3.

### 3.4.2. La cooperativa como depósito autorizado

Una cooperativa agroalimentaria podrá hacer uso del régimen suspensivo de los productos objeto de los IIEE cuando tenga la condición de depósito autorizado.

La LIIEE, en su artículo 4, apartado 8 define que se entiende por depositario autorizado: *“La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003<sup>335</sup>, de 17 de diciembre, General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal”*. Por lo tanto, la cooperativa deberá darse de alta como fábrica o como depósito fiscal.

Por un lado, la fábrica es el establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los IIEE<sup>336</sup>. En las fábricas, siguiendo el artículo 45 del RIIEE, se podrán recibir y almacenar productos de su actividad en régimen suspensivo sin que se realicen con ellos operaciones de transformación, siempre que el volumen mínimo de actividad de transformación de la fábrica sea un 50%, es decir, no puede dedicarse solo a almacenar productos en régimen suspensivo. Los productos recibidos y almacenados deberán contabilizarse de forma separada de los que sí se van a transformar. Si se incumple esta obligación se inhabilitará al titular de la fábrica, a no ser que preste garantía para responder del pago de la deuda.<sup>337</sup>

Por otro lado, el depósito fiscal lo define la LIIEE como:

*“El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.”<sup>338</sup>*

O, dicho de otro modo, establecimientos donde pueden permanecer mercancías objeto de los IIEE sin su pago, hasta que salgan a consumo<sup>339</sup>. Hay que tener en cuenta que los depósitos fiscales deben estar en instalaciones independientes de otras en las que se ejerza actividad por el motivo de seguridad y control fiscal<sup>340</sup>.

Asimismo, se encuentran más figuras que pueden estar autorizadas a recibir mercancías objeto del IIEE, el depósito de recepción y el almacén fiscal. FERNANDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ<sup>341</sup> define el depósito de recepción como:

*“...el establecimiento del que es titular un destinatario registrado que no sea ocasional donde el ejercicio de su profesión y en virtud de la autorización concedida por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, pueden recibirse productos objeto de los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.”*

335 Artículo 35.4 LGT: *“4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.”*

336 Artículo 4.17 Ley 38/1992.

337 Artículo 45. 1 y 2 RIIEE.

338 Artículo 4.10 Ley 38/1992.

339 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p.143.

340 Ídem, p.145.

341 Ídem, p.151.

En este caso, solo se puede recibir productos procedentes de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, no se tiene potestad en el depósito de recepción a enviar ni almacenar productos objeto de los IIEE en régimen suspensivo<sup>342</sup>.

Con respecto al almacén fiscal el RIIEE lo define así:

*“establecimiento autorizado a recibir, almacenar y distribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación a un tipo reducido o de un supuesto de exención”<sup>343</sup>*

El titular del almacén fiscal, a efectos de sujeto pasivo, no tiene dicha condición, puesto que no aparece en el listado de obligados tributarios del artículo 8 de la LIIEE. De esta forma lo señala la consulta vinculante número V2045-10 de 16 de diciembre de 2010 (JUR/2010/390172):

*“No obstante, esta obligación no incumbe al titular de un almacén fiscal dado que la delimitación de los sujetos pasivos no se incluye la figura del titular del almacén fiscal. (...) Por ello, el titular de un almacén fiscal, a efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos, no tiene la consideración de sujeto pasivo.”*

Por otro lado, una vez los productos objetos de los IIEE abandonen el régimen suspensivo, siguiendo la consulta vinculante número V1852-06 de 15 de septiembre de 2006 (JUR\2006\283604), el titular del depósito está obligado a repercutir la cuota del impuesto.

Finalmente, cabe comentar en cuanto a las obligaciones contables que los establecimientos con productos objeto de los IIEE están obligados a llevar una contabilidad separada de las existencias para su control y preferiblemente en soporte informático<sup>344</sup>.

### 3.4.3. Tratamiento del IVA de los productos en régimen suspensivo

Los productos objeto de los IIEE sometidos al régimen suspensivo tienen un tratamiento especial en el IVA. Cuando abandonan el régimen suspensivo, a efectos del IVA ocurre lo que se conoce como una operación asimilada a la importación. Y como su propio nombre indica, al ser una importación, está sujeta a IVA<sup>345</sup>. En el artículo 19 LIVA se describe que se entiende por operación asimilada a la importación a efectos del IVA. Siguiendo este artículo las siguientes operaciones serán asimiladas a la importación:

*“1.º El incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación a la navegación marítima internacional de los buques que se hubiesen beneficiado de exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado uno, número 1.º, 26, apartado uno, y 27, número 2.º, de esta Ley.*

*2.º La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de los buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.*

342 Ídem, p.152.

343 Artículo 1.2 RIIEE.

344 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p.156.

345 En el artículo 1 LIVA señala que las importaciones de bienes están gravadas.

*3.º El incumplimiento de los requisitos que determinan la dedicación esencial a la navegación aérea internacional de las compañías que realicen actividades comerciales, en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado cuatro, 26, apartado uno, y 27, número 3.*

*4.º Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 22, apartados ocho y nueve, 26, en su relación con el artículo anterior, 60 y 61 de esta Ley.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el adquirente expida o transporte inmediata y definitivamente dichos bienes fuera del territorio de la Comunidad.*

*5.º Las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.”<sup>346</sup>*

De estos cinco supuestos expuestos, el que interesa con respecto a los IIEE es el apartado quinto, ya que el artículo 23 LIVA se refiere a las áreas exentas y el artículo 24 LIVA a los regímenes aduaneros y fiscales. En este trabajo solo se va a comentar el segundo caso, que como se verá en un apartado posterior es el que suele darse en las cooperativas agroalimentarias.

El artículo 24 LIVA prevé una exención para los productos gravados por los IIEE que se encuentren en régimen distinto al aduanero. Expone el citado artículo: *“Uno. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones: e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen”<sup>347</sup>.*

Antes de pasar a comentar el objeto de la exención del artículo 24 LIVA, cabe explicar qué entiende la LIVA como régimen distinto del aduanero. Por un lado, cabe señalar, como indica FALCÓN Y TELLA<sup>348</sup>, que el régimen de depósito distinto al aduanero, a diferencia del régimen suspensivo, es competencia exclusiva de los Estados miembros de la Unión. Por otro lado, según el citado artículo, se entenderá por depósito distinto aduanero según la definición prevista en el anexo. Dicha definición es:

*“En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal”<sup>349</sup>.*

346 Artículo 19 LIVA.

347 Artículo 24.uno.1º. e) LIVA.

348 FALCÓN Y TELLA, R. (2004): “El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario” *Revista técnica tributaria* nº65, p.25.

349 Apartado 5.a) anexo LIVA.

Asimismo, señala RENIEBLAS DORADO<sup>350</sup> que el depósito distinto del aduanero tiene un objetivo similar al depósito aduanero.

De lo expuesto, se desprende que cuando los productos sometidos a los IIEE están en régimen suspensivo y se mantengan en fábricas o depósitos fiscales, se considera que son un régimen de depósito distinto al aduanero.

Una vez visto que la fábrica o el depósito fiscal del régimen suspensivo de los IIEE es un régimen distinto del aduanero, se pasa a comentar el hecho imponible del IVA asimilado a la importación en los IIEE.

En este caso, la entrada a la fábrica o en el depósito fiscal están exentas<sup>351</sup>. Lo que se grava en el IVA, de los productos en régimen suspensivo, es la salida de la fábrica o del depósito fiscal, que como ya se ha visto es una operación asimilada a la importación. Se puede observar que la técnica utilizada para el IVA es distinta que la de los impuestos especiales<sup>352</sup>. En los IIEE, los productos en régimen suspensivo ya han realizado el hecho imponible lo que se retrasa el devengo a la salida de la fábrica o depósito fiscal, en cambio, en el IVA asimilado a la importación el hecho imponible es la salida del régimen suspensivo.

La exención del artículo 24 LIVA trata de que mientras el producto objeto de los IIEE esté en régimen suspensivo no devengará IVA hasta que salga del régimen suspensivo, que es cuando realizará el hecho imponible. Por ejemplo, si un producto en régimen suspensivo se traslada de un depósito fiscal a otro, no devengará IVA porque sigue en régimen suspensivo, en cuanto abandone el régimen suspensivo, es decir, se ponga a disposición de consumo o se traslade a un sitio que no sea depósito fiscal sí devengará el IVA asimilado a una importación.

Como conclusión, mientras los productos sometidos a IIEE se mantengan en régimen suspensivo, no les será aplicable los impuestos especiales y tampoco el IVA, ya que es aplicable el régimen de depósito distinto al aduanero. Consecuentemente las entregas de dichos productos estarán exentas.<sup>353</sup>

### 3.5. Documentación de los IIEE

#### 3.5.1. Obligaciones formales

Como se ha comentado *supra*, el hecho imponible definido en la ley es muy amplio y se utilizan los supuestos de no sujeción, exención y de tipos reducidos para concretar el hecho imponible. Por otro lado, indica FERNÁNDEZ LÓPEZ<sup>354</sup> que las obligaciones formales de los IIEE son especialmente importantes debido a que se debe corroborar que el producto objeto de los IIEE que disfruta de una exención o bonificación, se destina específicamente a dicho supuesto con beneficio fiscal. Ya que en caso contrario, como señala el artículo 15 de la LIIIEE se considerará que dichos productos han sido utilizados o destinados a fines en los

350 RENIEBLAS DORADO, P. (2020): "La figura del Depósito Distinto del Aduanero" *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 59 Editorial Wolters Kluwer, p.2.

351 Ídem.

352 FALCÓN Y TELLA, R. (2015): *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Universidad Complutense, 4ªed, p.173.

353 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2013): "STS de 12 de enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación." *Revista Quincena Fiscal*, nº 2013/4 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.14.

354 FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019): "Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias." *Revista Quincena Fiscal* nº2019/19 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.13.

que la ley no establece ningún beneficio fiscal. Por lo tanto, es muy importante el estricto cumplimiento de las obligaciones formales.

Asimismo, si no se cumplen debidamente los requisitos formales se puede llegar a perder los beneficios fiscales establecidos en la LIIIEE. Así las sentencias del TS del 10 junio 2008 (Roj: STS 3054/2008) y del 12 marzo 2009 (Roj: STS 1075/2009) afirman: *“El incumplimiento de los requisitos formales, por poner en peligro las finalidades que el legislador pretende asegurar, conlleva la pérdida de los beneficios que toda exención comporta”*<sup>355</sup>. Por lo tanto, es fundamental que las cooperativas agroalimentarias cumplan con los deberes formales de los IIEE.

Igualmente, cabe señalar que el mero incumplimiento de los requisitos formales no supone automáticamente la pérdida de los beneficios fiscales, aunque no siempre fue así. Inicialmente, la jurisprudencia consideraba que había que pedir una solicitud a la Administración Tributaria previamente a la aplicación del beneficio fiscal y la Administración tenía que aprobar dicha solicitud, así lo consideraba en TS en la sentencia de 11 de marzo de 2011 (RJ/2011/2066):

*“...”del examen de la normativa aplicable, la conclusión que se obtiene es que estamos ante una exención tributaria, que no actúa “ope legis”, esto es, por el simple imperio de la Ley que fuera directamente aplicable a una situación objetiva regulada en la misma. Lejos de ello, la Ley configura el beneficio tributario como una exención de tipo “rogada”, es decir, que precisa de una solicitud y de un reconocimiento administrativo sobre sí, en el caso particular, se cumplen o no los presupuestos exigidos por la Ley. En este tipo de beneficios fiscales, que son los más frecuentes, la Administración debe resolver expresamente sobre la solicitud, aunque no puede decidir libremente la concesión o denegación del beneficio, sino que su actuación consiste en verificar las circunstancias fácticas y declarar si el beneficio procede de acuerdo con la Ley.*

*A esa conclusión conduce el doble juego de la habilitación reglamentaria contenida en la propia Ley (“estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan...”), y el desarrollo de tal habilitación legal efectuado en el artículo 103.1 del RD 1165/95 (“La aplicación de las exenciones establecidas en los párrafos c), d) y e) del apartado 2 del art. 51 de la Ley, deberá ser solicitada previamente del centro gestor por el titular de las centrales térmicas..”).*

*El término “previamente”, no puede ser entendido de otro modo, más que en el sentido de que se articula la exención como un beneficio de tipo rogado, que requiere para su aplicación la previa solicitud al centro gestor.”*

Sin embargo, el TJUE con las sentencias del 2 de junio de 2016 (TJCE 2016/228) y del 13 de julio de 2017 (TJCE 2017/174), basándose en el principio de proporcionalidad, sentencia que la normativa europea no se opone a que los países miembros establezcan obligaciones formales de control a los IIEE, pero que dichas obligaciones no deben exceder de lo necesario cumplir con el objetivo de evitar el fraude. Indica que una normativa nacional, incumple con el principio de proporcionalidad, cuando ante el incumplimiento de una obligación formal automáticamente se elimina el beneficio fiscal.

355 FALCÓN Y TELLA, R. (2011): “La técnica de los impuestos especiales y el..., p.6.

En el ámbito de la jurisprudencia del TS, ya se ha aplicado el cambio de doctrina, así la sentencia del TS de 27 de febrero de 2018 (RJ 2018/903) indica:

*“9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.*

*10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso.”*

Las obligaciones de documentación están principalmente reguladas en el reglamento de los impuestos especiales.

En primer lugar, si la cooperativa quiere realizar operaciones con productos sujetos a los IIEE se debe inscribir en el registro territorial en la oficina gestora donde territorialmente se instale el establecimiento o en defecto donde tenga el domicilio fiscal, señalando el TEAC en la resolución del 7 de noviembre de 2006 (JT 2007/209) a este respecto que *“... la inscripción en el Registro Territorial que constituye una condición sustantiva e ineludible para la aplicación del retraso del devengo que supone el régimen suspensivo.”* Con la inscripción la cooperativa podrá tener el código de actividad y establecimiento (en adelante, CAE) y el código administrativo de referencia (en adelante, ARC)<sup>356</sup>.

La oficina gestora en el RIIEE la determina de la siguiente forma: *“El órgano que, de acuerdo con las normas de estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sea competente en materia de impuestos especiales”*<sup>357</sup>.

En el reglamento también se encuentran las disposiciones relacionadas con el CAE y el ARC. El CAE es el número que identifica una actividad en concreto y el establecimiento donde se ejerce, en caso de tener diferentes actividades, cada actividad tendrá un CAE diferente. De igual forma que si se tiene diferentes establecimientos con la misma actividad, también se asignará un código a cada establecimiento.<sup>358</sup> Con respecto al ARC es el número de referencia asignado por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición al documento administrativo electrónico, una vez que los datos del borrador han sido validados<sup>359</sup>.

356 Ídem, p. 140-139.

357 Artículo 1.9 RIIEE

358 Artículo 41.1 RIIEE

359 Artículo 1.3 RIIEE



Seguidamente, para que los productos puedan circular, tanto en régimen suspensivo como si no, debe circular bajo los documentos de circulación despachado por los titulares de los establecimientos donde se inicie la circulación<sup>360</sup>. Estos documentos son: el documento administrativo electrónico, el documento de acompañamiento de emergencia, el documento simplificado de acompañamiento, recibos y comprobantes de entrega, las marcas fiscales, los albaranes de circulación y documentos aduaneros<sup>361</sup>.

### 3.5.2. La contabilidad de los productos sometidos a IIEE

En el artículo 50 del RIIEE se establece la obligación de llevar una contabilidad de los productos sometidos a IIEE donde se deberá plasmar los procesos, movimientos y existencias que afecten a dichos productos y materias. La orden HAC/998/2019, de 23 de diciembre, que regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación desarrolla el artículo 50 del RIIEE y entró en vigor el 1 de enero de 2020. Con esta orden se introduce la obligación de llevar los libros contables de forma electrónica, de forma similar al SII del IVA, con un sistema llamado SILICIE.<sup>362</sup>

La obligación de llevar la contabilidad a través del SILICIE recae sobre los impuestos especiales de fabricación, es decir, deja fuera al Impuesto sobre la Electricidad y al Impuesto sobre el Carbón.<sup>363</sup>

Están obligados a emplear el SILICIE los titulares de las fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y las fábricas de vinagre.<sup>364</sup> Hay que tener en cuenta, tal y como indica GUARDIOLA LINDE<sup>365</sup>, que también estarán obligados los responsables del pago del impuesto mientras el producto se mueve en régimen suspensivo (fábricas, depósitos fiscales y depósitos de recepción), incluyendo a los almacenes fiscales de hidrocarburos, en la medida que reciban gasóleo bonificado o exento.

Consecuentemente, en el caso de que la cooperativa agroalimentaria estuviera en alguna posesión de alguna de las anteriores condiciones estará obligada a llevar su contabilidad por el sistema SILICIE.

Estarán exonerados de llevar la contabilidad a través del SILICIE, los productores de vino y bebidas fermentadas cuya producción no supere los 100.000 litros anuales y los destiladores artesanales.

El suministro de la contabilidad se deberá realizar a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y deberá reflejar los procesos, movimientos y

360 FALCÓN Y TELLA, R. (2011): "La técnica de los impuestos especiales y el...", p.259.

361 Artículo 21 RIIEE

362 CALVO VÉRGEZ, J. (2020): "La nueva obligación de suministro inmediato de Libros contables de Impuestos Especiales (SILICIE): principales rasgos configuradores." *Revista Quincena Fiscal*, nº 2020/9 Editorial Aranzadi, S.A.U, p.2.

363 GUARDIOLA LINDE, M. (2020): "SILICIE, nuevo sistema de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales." *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 59, 2020 Editorial Wolters Kluwer, p.2.

364 Art.2 Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre.

365 GUARDIOLA LINDE, M. (2020): "SILICIE, nuevo sistema de llevanza de la contabilidad...", p.2.



existencias de los productos sometidos a IIEE.<sup>366</sup> En el anexo de la Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre se establecen los datos concretos que se deberán suministrar:

1. Operador: NIF y CAE.
2. Asiento Contable: número de referencia interno y número de asiento previo.
3. Fecha: fecha del movimiento y fecha del registro contable.
4. Datos del movimiento: tipo de movimiento, información adicional diferencias en menos y régimen fiscal.
5. Datos de las operaciones de fabricación/obtención: tipo de operación, número de operación, descripción de unidad de fabricación y código de unidad de fabricación.
6. Justificante: tipo y número.
7. Origen y destino: datos identificativos del emisor y receptor y lugares CAE.
8. Datos de repercusión del IIEE.
9. Producto: epígrafe fiscal, código del epígrafe, código NC, clave, cantidad, unidad de medida, descripción del producto, referencia del producto, grado alcohólico, cantidad de alcohol puro, densidad, poder calorífico, porcentaje de extracto, kilogramos-extracto, venta de la labor del tabaco, etc.
10. Envases: tipo de envase, capacidad y número de envases.
11. Observaciones.

El artículo 5 de la Orden señala que el plazo para realizar los asientos contables será de 24 horas hábiles al producirse el movimiento, operación o proceso objeto del asiento.

### **3.6. Los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas**

#### **3.6.1. Introducción**

Como se ha comentado anteriormente dentro del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se engloban los siguientes impuestos: sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Se va a analizar concretamente el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas debido a la cantidad de cooperativas que se dedican al viñedo. En el año 2018, 540 cooperativas se dedicaban al vino con una facturación 1.596.418.423 €, siendo España en el 2018, con 953.226 hectáreas dedicadas al vino el principal viñedo mundial. Además, España junto con Italia y Francia son los principales exportadores mundiales de vino<sup>367</sup>.

Históricamente, los IIEE en España no comprendían el impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas. Se introdujo el 1 de enero de 1993 como consecuencia de la armonización europea con los IIEE. Sin embargo, debido a la presión ejercida por España e Italia<sup>368</sup> se estableció que

<sup>366</sup> Art. 3 Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre.

<sup>367</sup> COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS (2018): *Memoria actividades 2018*, p. 168.

<sup>368</sup> Por ser los principales exportadores de vino.

los países europeos que así lo desearan pudieran establecer un tipo 0 para este impuesto<sup>369</sup>. Es destacable comentar que España e Italia son los países de la Unión Europea donde la tributación por el Vino y Bebidas Fermentadas es la más baja con un tipo 0; en cambio otros países como Finlandia, Reino Unido o Francia sí que tributan por este impuesto<sup>370</sup>.

Este epígrafe se va a dividir en tres apartados. El primero serán unas consideraciones generales sobre el Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas, el segundo será la aplicación del impuesto a las cooperativas agroalimentarias y los problemas que pueden surgir con el citado tributo. El último apartado serán las conclusiones de lo estudiado en el presente epígrafe.

### 3.6.2. El Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas

Las disposiciones específicas sobre este impuesto están reguladas en los artículos 27 a 30 de la LIIEE. El ámbito objetivo está compuesto por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y bebidas fermentadas espumosas<sup>371</sup>.

El vino recibido en régimen suspensivo y utilizado como producto intermedio para producir se devengará en el momento en que salga de la fábrica, sin poder continuar, después de la salida de la fábrica, con el régimen suspensivo. La base imponible será el volumen de

369 SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M. (2017): "Fiscalidad y armonización del impuesto especial sobre el vino en la unión europea". *Revista Quincena Fiscal*, nº 13/2017, p. 18.

370 Ídem, p. 16.

371 Artículo 27 LIIEE. Ámbito objetivo.

1. El ámbito objetivo del impuesto está integrado por el vino tranquilo, el vino espumoso, las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas.
2. A efectos de esta Ley tendrán la consideración de vinos tranquilos, todos los productos clasificados en los códigos NC 2204 y 2205, con excepción de los vinos espumosos, que tengan:
  - a) Un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol. e inferior o igual al 15 % vol., siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación, o
  - b) Un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 15 % vol. e igual o inferior al 18 % vol., siempre que se hayan obtenido sin ningún aumento artificial de su graduación y que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación.
3. A efectos de esta Ley tendrán la consideración de vinos espumosos, todos los productos clasificados en los códigos NC 2204.10, 2204.21.10, 2204.29.10 y 2205, siempre que:
  - a) Estén envasados en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos por ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión debida al anhídrido carbónico disuelto igual o superior a 3 bares, y
  - b) Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol., e inferior o igual a 15 % vol., siempre que el alcohol contenido en el producto acabado proceda en su totalidad de fermentación.
4. A efectos de esta Ley tendrán la consideración de bebidas fermentadas tranquilas todos los productos clasificados en los códigos NC 2204 y 2205 no comprendidos en los apartados 2 y 3 anteriores, así como los productos clasificados en el código NC 2206, a excepción de las bebidas fermentadas espumosas y de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, que tengan:
  - a) Un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol., e inferior o igual a 5,5 % vol., o,
  - b) Un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 5,5 % vol. e igual o inferior a 15 % vol., siempre que el alcohol contenido en el producto proceda en su totalidad de fermentación.
5. A efectos de esta Ley tendrán la consideración de bebidas fermentadas espumosas todos los productos incluidos en los códigos NC 22060031 y 22060039, así como los productos incluidos en los códigos NC 2204.10, 2204.21.10, 2204.29.10 y 2205, que no estén comprendidos en los apartados 2 y 3 anteriores, siempre que:
  - a) Estén envasados en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos por ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión debida al anhídrido carbónico disuelto igual o superior a 3 bares, y
  - b) Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. e inferior o igual a 8,5 % vol., o
  - c) Tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 8,5 % vol. e inferior o igual a 15 % vol., siempre que el alcohol contenido en el producto proceda en su totalidad de fermentación.

productos comprendidos dentro del ámbito objetivo del impuesto, expresado en hectolitros de producto acabado a la temperatura de 20°C<sup>372</sup>.

Como se ha explicado en la introducción el tipo impositivo es cero, es decir, está sujeto pero exento. Se pueden encontrar dos motivos para esta sujeción. El primero es que le da la facultad de poder aplicar el régimen suspensivo, y cuando proceda los sistemas de ventas a distancia o envíos garantizados<sup>373</sup>. El segundo motivo es facilitar el control por parte de la Administración Tributaria de los productos sometidos a los IIEE. La sujeción al impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas obliga a los productores y exportadores a declarar periódicamente las cantidades y grado alcohólico de vino que venden o exportan<sup>374</sup>. De esta forma se evitan posibles fraudes en el ámbito europeo, como consecuencia de la eliminación de las aduanas.

### 3.6.3 La aplicación del impuesto a las cooperativas agrarias

Las cooperativas agroalimentarias que produzcan vino pueden ser fábricas o depósitos fiscales a efectos de los IIEE. Para que puedan ser considerados depósitos fiscales dentro del régimen suspensivo de los IIEE deben pedir la correspondiente autorización y cumplir los requisitos vistos *supra*. Para aplicar el régimen suspensivo en el impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas el volumen trimestral medio de salidas de vino y bebidas fermentadas durante el año natural debe superar los 150.000 litros<sup>375</sup>.

Una de las cuestiones que se puede plantear es si las las entregas de vino que realiza la cooperativa de primer grado a su cooperativa de segundo grado existe la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 24 de la LIVA.

Como indica ESCOBAR LASALA<sup>376</sup>, el efecto principal de que las entregas de vino disfruten de la exención del artículo 24 de la LIVA es que estarán exentas del IVA y tributarán en el momento que abandonen el régimen suspensivo, realizando el hecho imponible del IVA de operación asimilada a la importación.

Por lo tanto, como se ha señalado anteriormente, para disfrutar de la exención del artículo 24 de la LIVA, los productos a entregar, en este caso el vino, debe estar en un régimen de depósito suspensivo distinto del aduanero, que en los IIEE es el régimen suspensivo y permanezcan en un depósito fiscal o se traslade a otro depósito fiscal. Asimismo lo indica la consulta número 0464-99 de 6 de abril de 1999 (TOL3.277.193):

*“De los aludidos preceptos resulta que los productos objeto de los Impuestos Especiales se encuentran en régimen suspensivo de dichos Impuestos y en régimen de depósito distinto del aduanero a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido mientras permanezcan en las fábricas de los mismos o en depósitos fiscales o se conduzcan de uno a otro lugar de los indicados.”*<sup>377</sup>

372 Artículos 28 y 29 de la Ley Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

373 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p.343.

374 PELECHÁ ZOZAYA, F. (2009): *“Fiscalidad del comercio exterior: el Derecho aduanero tributario”*, Marcial Pons, 2009, p.197-198.

375 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos...*, p. 147-148.

376 ESCOBAR LASALA, J.J. (2015): “La conexión entre el régimen suspensivo de Impuestos Especiales y el RDDA del IVA” *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 2 Editorial Wolters Kluwer, p.2.

377 Véase en este mismo sentido: DGT Consulta nº 0669-99 de 30 abril 1999 (JUR\2001\217450)

Como consecuencia las entregas de vino por parte de las cooperativas base a la cooperativa de segundo grado sí pueden disfrutar de la exención del artículo 24 LIVA, siempre y cuando las cooperativas sean depósitos fiscales autorizados.

Incluso cabría plantear la situación de si la venta de vino por parte de la cooperativa agroalimentaria a terceros también se puede aplicar dicha exención. Efectivamente se puede aplicar la exención siempre que el vino esté en el régimen suspensivo y con destino a un depósito fiscal, en caso contrario no se podrá aplicar la exención del artículo 24 LIVA. De esta misma forma lo señala la consulta número 0464-99 de 6 abril 1999 (JUR\2001\202910):

*“En consecuencia, la exención prevista en el artículo 24.uno.1o.e) de la Ley 37/1992 será aplicable a las entregas de vino que las Cooperativas de base fabricantes del mismo hacen en favor de la Cooperativa consultante, y a las entregas de vino efectuadas por esta última a terceros, cuando, en el momento en que sean realizadas dichas entregas, el vino objeto de las mismas se encuentre en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales y en régimen de depósito distinto del aduanero a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo señalado en el apartado anterior.”<sup>378</sup>*

Como conclusión, las entregas de vino entre entes que sean depósitos fiscales autorizados y el vino esté en régimen suspensivo estarán exentas del IVA.

Otra cuestión que se puede plantear en las cooperativas productoras de vino es qué método de valoración deben utilizar cuando se mezclen vinos de cosecha propia con vinos de terceros. Para poder dar una respuesta se procede a comentar la sentencia TSJ de Castilla-La Mancha, de 15 diciembre (JT\2010\254). En esta sentencia el tema conflictivo es la forma de valorar las salidas de vino de una cooperativa que abandona el régimen suspensivo y se devenga el IVA asimilado a la importación. La cooperativa en cuestión, era una cooperativa agraria que tenía depositado vino de cosecha propia y vino comprado a terceros. Para la administración tributaria la mejor forma de valorar las salidas de vino era utilizando un método proporcional según las procedencias y hacer una ponderación de precios medios para fijar la base imponible. La cooperativa aseguraba y demostraba que todo el vino que salía de la cooperativa era de su propia cosecha, sin tener que utilizar las compras de vino a terceros. Aquí el *quid* de la cuestión es qué normas de valoración hay que utilizar para determinar la base imponible para el IVA asimilado a la importación. En esta sentencia se recalca que el método de valoración en los impuestos especiales cuando se mezclan productos de diferentes procedentes es el FIFO (First in, First out):

*“3. Cuando se almacenen conjuntamente productos fungibles objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hayan satisfecho los impuestos correspondientes con aplicación de tipos impositivos diferentes, se considerará, salvo prueba en contrario, que los primeros productos entrados en el establecimiento son los primeros que salen del mismo”<sup>379</sup>.*

378 Véase en este mismo sentido: DGT Consulta nº 00-2155 de 23 noviembre 2000 (TOL918.163)

379 Artículo 18.3 LIIIEE.

En el Fundamento cuarto de la sentencia se explica que la valoración de los productos objeto de los IIEE y del IVA se deben valorar de acorde, de forma que si en los IIEE se valoran por el método FIFO en el IVA también de deben valorar por dicho método. Así dice la sentencia:

*“si en el ámbito de Impuestos Especiales se exige, conforme al artículo 18.3 , la aplicación del método FIFO, éste debe ser aplicado igualmente respecto a la valoración de los productos vinculados a aquel régimen que pudieran estar sujetos a IVA.”<sup>380</sup>*

Por lo tanto, de esta sentencia se puede extraer que cuando las cooperativas tengan vino propio y de terceros, cuando vayan a salir del depósito fiscal la forma de valorar el vino que sale debe ser por el método FIFO.

#### 3.6.4. Conclusiones

Aunque el impuesto especial sobre el vino está exento de aplicación (tipo 0), sí que está sujeto y por lo tanto, conlleva que se pueda aplicar el régimen suspensivo. Como se ha podido observar las cooperativas agroalimentarias pueden ser depósitos fiscales y el vino circular en régimen suspensivo.

Una cuestión que se presenta en las cooperativas en este tema es con el IVA asimilado a la importación con respecto al vino en régimen suspensivo. Dos casos se han estudiado con respecto a este problema, las entregas de vino entre cooperativas de primer grado y las de segundo y la valoración del vino de diferentes procedencias al salir del régimen suspensivo.

En el primer caso se ha llegado a la conclusión que las entregas entre las cooperativas sí se podrían aplicar la exención prevista en el artículo 24 LIVA. Y finalmente, con el segundo supuesto, el método de valoración de las salidas del vino del régimen suspensivo, es decir, de la cooperativa, es el FIFO.

### 3.7. El Impuesto sobre Hidrocarburos

#### 3.7.1. Introducción

En España hay alrededor de 700 cooperativas agroalimentarias que distribuyen al por menor productos petrolíferos<sup>381</sup>. Las cooperativas agroalimentarias pueden vender tanto a socios como a terceros. En lo que respecta a la venta de productos petrolíferos a terceros tienen un límite de ventas previsto en la LRFCA que si lo superan pierden la condición de cooperativa especialmente protegida. El límite se recoge en el artículo 9 apartado segundo LRFCA remitiéndose al límite del artículo 13.10 LRFCA, fijando el límite en un 50% del volumen de operaciones con socios.

<sup>380</sup> Fundamento cuarto de la sentencia TSJ de Castilla-La Mancha, sentencia del 15 diciembre de 2009 (JT\2010\254).

<sup>381</sup> COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS (2013): *Revista cooperativas agroalimentarias*, nº 19, p.60

Es de destacar la gran capacidad de recaudación del Impuesto sobre Hidrocarburos sobre el resto de IIEE, siendo el impuesto sobre hidrocarburos el impuesto especial con el que más se recauda<sup>382</sup>. En los presupuestos generales del año 2018 se preveía que ingresarían 4.504.000€ solo del impuesto sobre hidrocarburos, suponiendo más de la mitad de lo previsto para todos los IIEE, cuya previsión en total eran de 8.463.000€.<sup>383</sup>

Este apartado sobre el impuesto sobre hidrocarburos se va a dividir en los siguientes subapartados: en primer lugar, se harán unas breves consideraciones generales sobre el impuesto sobre hidrocarburos, seguidamente se estudiará el caso del céntimo sanitario y si las cooperativas agroalimentarias pueden solicitar su devolución. A continuación, se estudiará la venta de gasóleo agrícola en las cooperativas, y finalmente, se expondrán las principales conclusiones extraídas del impuesto sobre hidrocarburos sobre las cooperativas.

### 3.7.2. Consideraciones generales sobre el Impuesto sobre Hidrocarburos

Las disposiciones específicas sobre los Hidrocarburos en la LIIEE se encuentran dispuestas de los artículos 46 a 55. El ámbito objetivo de este impuesto está enumerado en el artículo 46 de la LIIEE. Cabe comentar que no estará sujeto el autoconsumo de hidrocarburos que se utilicen como combustible en los procesos de fabricación y estén en régimen suspensivo.<sup>384</sup>

La base imponible en los impuesto sobre hidrocarburos toma diversas unidades de capacidad, peso o energía, está descrita en el artículo 48 LIIEE y el tipo de gravamen es una cantidad fija aplicada a la base imponible.<sup>385</sup> Como se ha comentado en el segundo apartado del capítulo, en las consideraciones generales de los IIEE, es un impuesto de obligada repercusión. En la ley se establecen unos casos en los que se podrá solicitar la devolución, como es el caso del gasóleo para uso profesional o el gasóleo agrícola.

### 3.7.3. El céntimo sanitario

#### 3.7.3.1. Introducción

El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH o céntimo sanitario), estuvo durante bastante tiempo en el centro de atención, por el hecho de que el TJUE lo declaró contrario a la legislación comunitaria y sentenció que el Estado español debía devolver lo recaudado. En el año 2018, tanto el TS como el TJUE, sentenciaron que las gasolineras no tenían el derecho a la devolución de este impuesto porque era un impuesto que se repercutía completamente.

Las cooperativas agroalimentarias como ya se ha comentado, tienen estaciones de servicio y éstas también fueron también unas de las afectadas por el céntimo sanitario.

382 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2014): "La reforma del sistema tributario español: ..., p.4.

383 Consultado en: PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO 2018, f.c: 6/04/2020 en [https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2018Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/1/1/2/N\\_18\\_EV\\_1\\_101\\_1\\_1\\_1\\_198\\_1\\_101\\_1.PDF](https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2018Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/1/1/2/N_18_EV_1_101_1_1_1_198_1_101_1.PDF)

384 MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): "Impuestos especiales (III)" en, *Cuerpo Técnico de Hacienda: Derecho Financiero y Tributario: parte especial*, Ed. 7 Editores, Sevilla, p.318.

385 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2019): "Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta." ...

Este impuesto se introdujo en el sistema fiscal español en el año 2002 con la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Entró en vigor en el año 2002 y estuvo vigente hasta el año 2012. A partir del año 2013 fue absorbido por el IH. En el año 2014 el TJUE lo declaró ilegal.<sup>386</sup>

El céntimo sanitario era un impuesto estatal, indirecto y cedido a las Comunidades Autónomas, exceptuando a Canarias, Ceuta y Melilla. Este tributo gravaba, como su propio nombre indica, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos; y su recaudación se destinaba a financiar la sanidad, que también esta cedida a las Comunidades Autónomas<sup>387</sup>. De ahí el nombre de céntimo sanitario.

Este epígrafe va a tener la siguiente estructura: en el primer apartado se va a comentar la sentencia del 27 de febrero de 2014 del TJUE, en que se anuló el céntimo sanitario y sus repercusiones; seguidamente se comentará tanto la sentencia del TS como del TJUE en que se declara que a las gasolineras no se les puede devolver el céntimo sanitario y, se finalizará con unas breves conclusiones.

### 3.7.3.2. La anulación del céntimo sanitario

Con la sentencia del 27 de febrero de 2014 del TJUE (TOL4.117.789), se concluyó que el IVMDH era contrario a la normativa europea<sup>388</sup>. El Estado español solicitó que no se aplicara el carácter retroactivo de la sentencia, alegando el siguiente principio de seguridad jurídica del ordenamiento de la Unión: *“limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe”*. Para poder aplicar dicho principio se debe cumplir dos requisitos, el primero la buena fe de los interesados y el segundo, que se deriven trastornos graves. En este caso el Estado español tenía que devolver alrededor de 13 millones de euros<sup>389</sup>.

El 24 de octubre de 2013 salió el dictamen del Abogado General del TJUE. El Abogado llegaba a la conclusión que el IVMDH era contrario a la legislación comunitaria en materia de los IIEE, manifestando que el Estado español podría quedar obligado a devolver los 13 millones de euros, sin embargo, contemplaba la posibilidad de limitar los efectos.<sup>390</sup>

En las conclusiones del dictamen, el abogado señalaba que el céntimo sanitario no cumplía los dos requisitos que se exigen en la normativa para este tipo de gravámenes. Estos requisitos son: no tener una finalidad presupuestaria y respetar el sistema general del devengo para los IIEE o IVA. En cuanto al primer requisito, el IVMDH sí que tenía finalidad presupuestaria, financiar la sanidad, aunque se quisiera camuflar que tenía una finalidad

386 GIL GARCÍA, E. (2014): “El diseño de la tributación ambiental basado en la existencia de una finalidad extrafiscal específica: especial referencia al “céntimo sanitario”.” *Revista Quincena Fiscal* nº 2014/28 Editorial Aranzadi, S.A.U, p. 12.

387 Ídem, p.12.

388 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): “El establecimiento de un régimen general de los impuestos especial es por la Directiva 2008/118/CE en jurisprudencia reciente del TJUE”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2016, p.12.

389 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2016): “El establecimiento de un régimen general...”, p.12.

390 CALVO VÉRGEZ, J. (2015): “El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 2015/3 Editorial Aranzadi, S.A.U, p.2.



específica. Se disponía que la finalidad específica era reducir los costes sociales (sanitarios y medioambientales) provocados por el consumo de hidrocarburos. El abogado señaló que la salud pública o el medio ambiente no son finalidades de los IIEE legisladas en la Directiva. Con respecto al segundo requisito, el devengo de los IIEE es al salir del último depósito fiscal y el IVMDH se devengaba cuando se vendía al consumidor final.<sup>391</sup>

El 27 de febrero el TJUE declaró al IVMDH contrario a la legislación europea. El TJUE llegó a las mismas conclusiones que el Abogado General, no se cumplían los requisitos previstos en la directiva para los IIEE, en concreto al artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE<sup>392</sup>. Era claro que el IVMDH sí tenía una finalidad presupuestaria, financiar las competencias de las Comunidades Autónomas, en concreto la sanidad. Y como comentaba el abogado tampoco cumplía con el devengo regulado en la normativa europea.<sup>393</sup>

El Gobierno español pidió la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia, pero el TJUE lo rechazó. Para que el tribunal acuerde la limitación de los efectos es necesario darse dos requisitos, la buena fe de los interesados y el riesgo de trastornos graves. Además de que la limitación de los efectos de las sentencias son medidas con carácter excepcional.<sup>394</sup>

El TJUE consideró que el Estado español no cumplía esos requisitos, pero particularmente, el de buena fe. En el ámbito europeo hay una reiterada jurisprudencia en que se señala que las posibles repercusiones económicas negativas que pueda tener un Estado miembro de la Unión no es suficiente para que se limiten los efectos temporales de una sentencia.<sup>395</sup> Es decir, que deben concurrir los dos requisitos, el de buena fe y el de perjuicios económicos graves.

A juicio del TJUE, España no cumplía el requisito de buena fe, ya que había recibido advertencias por parte de la Comisión Europea que el IVMDH era contrario al Derecho de la Unión. Además, cuando se creó este impuesto en el 2001, el TJUE ya había dictado una sentencia, 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co, en que el tribunal consideraba contrario a la normativa comunitaria un impuesto similar al céntimo sanitario.<sup>396</sup> Pero lo que realmente llevó a la ausencia de la buena fe, fue la vigencia del impuesto por más de diez años a pesar de las advertencias de la Comisión.<sup>397</sup>

Como consecuencia, la Administración Tributaria debía devolver el impuesto. La Administración creó un modelo normalizado para solicitar la devolución del IVMDH los que quisieran reclamarla.<sup>398</sup>

391 Ídem, p.3-2.

392 Dice el artículo 3.2 Directiva 92/12/CEE: "2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto."

393 CALVO VÉRGEZ, J. (2015): "El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa...", p.6-9.

394 PUEBLA AGRAMUNT, N. (2014): "El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido." *Revista Quincena Fiscal*, nº 7/2014, Editorial Aranzadi, S.A.U., p.9-10.

395 Ídem, p.13.

396 Ídem, p.14.

397 CALVO VÉRGEZ, J. (2015): "El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014...", p.11.

398 GIL GARCÍA, E. (2014): "El diseño de la tributación ambiental basado en la existencia de una finalidad extrafiscal específica: especial referencia al "céntimo sanitario"." *Revista Quincena Fiscal* nº 2014/28 Editorial Aranzadi, S.A.U., p. 16.



### 3.7.3.3. Las estaciones de servicio no tienen derecho a la devolución del céntimo sanitario

En el año 2018 con las sentencias del TS de 13 de febrero de 2018 (Roj: STS 308/2018) y del TJUE, de 1 de marzo de 2018, asunto C-76/17 (TOL6.521.268), se sentencia que las gasolineras no tienen derecho a la devolución del IVMDH. Por lo tanto, las estaciones de servicios de las cooperativas tampoco tienen derecho a su devolución.

Por un lado, en la sentencia del TS señala que el sujeto pasivo es el vendedor del producto, es decir, la estación de servicio, y es la que está obligada al ingreso del tributo a la Administración. Pero el sujeto pasivo tiene la obligación de repercutir el impuesto al consumidor, por lo cual es el consumidor final es que soporta la carga del impuesto.<sup>399</sup> Debido a esto, señala la citada sentencia que el que realmente ha soportado la carga del impuesto declarado ilegal es el consumidor final y indica que la estación de servicio no ha sido más que *“una correa de transmisión entre quien efectivamente pagó/soportó el IVMDH y la Hacienda Pública que, formalmente, tenía entonces derecho a la exacción de aquel tributo”*.

Por lo tanto, se puede concluir, siguiendo el Fundamento de Derecho Tercero de la citada sentencia del TS que el sujeto pasivo-repercutidor no tiene derecho a la devolución del IVMDH porque él no ha soportado la carga tributaria del impuesto y tampoco se ha visto afectado su patrimonio.<sup>400</sup>

Además, esta sentencia se fundamenta en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA) apartado cuarto que dice:

*“Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.”*

Por lo cual el único que tiene derecho a la devolución es el que realmente hubiese soportado la repercusión. En el caso del céntimo sanitario, el que realmente ha soportado la repercusión es el consumidor final no la estación de servicio.<sup>401</sup>

Por otro lado, en la misma sentencia en su Fundamento de Derecho Cuarto señala que aunque se haya recaudado un impuesto ilegal por parte de la Administración Tributaria, esto no hace que el sujeto pasivo-repercutidor tenga derecho a la devolución del IVMDH, ya que el único que ha salido perjudicado es el consumidor final.<sup>402</sup> Si se devolviera el impuesto a los repercutidores se produciría un enriquecimiento injusto de éstos, porque ellos no han sido los que lo han soportado en su patrimonio el impuesto sino el sujeto repercutido.

399 MENÉNDEZ MORENO, A. (2018): “La devolución de lo pagado por el «céntimo sanitario».A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 217/2018, de 13 de febrero de 2018, recurso 284/2017; y de la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 1 de marzo de 2018, asunto C-76/17.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 2018/8 Editorial Aranzadi, S.A.U, p.4-3.

400 Ídem.

401 Ídem, p.5.

402 Ídem, p.6.

La sentencia del TJUE de 1 de marzo de 2018 indica, con respecto a la devolución de un impuesto declarado ilegal, en su número 33 que:

*“...a restitución de un tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando de lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo... cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos”,*

y concluye en su número 40 diciendo:

*“...el Derecho de la Unión, en particular el artículo 30 TFUE, debe interpretarse en el sentido de que el contribuyente que ha soportado de forma efectiva la carga de una exacción de efecto equivalente contraria a este artículo, debe poder obtener la devolución de las cantidades que abonó por este concepto, incluso en una situación en la que el mecanismo de pago de la exacción se configura, en la normativa nacional, de manera que la exacción se repercute al consumidor”.<sup>403</sup>*

De estos citados preceptos se concluye que sólo el que efectivamente haya soportado un tributo ilícito será quien tiene derecho a solicitar la devolución de dicho impuesto.

Recapitulando, sobre la devolución del céntimo sanitario solo tiene derecho a pedir la devolución quién realmente haya soportado el impuesto, es decir el consumidor final. Dado que si se reintegrara el impuesto a las estaciones de servicio se generaría un enriquecimiento injusto por parte de las gasolineras<sup>404</sup>. Por lo tanto, si las estaciones de servicio repercutieron el impuesto no tienen derecho a la devolución del IVMDH.

Siguiendo esta premisa, con respecto a la cooperativa y la relación con sus socios, se procede a analizar la sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba número 249/2017 de 25 abril de 2017 (JUR\2017\184136), sobre una cooperativa de transportes que suministraba combustible a sus socios y la devolución del céntimo sanitario. El caso que se presentaba es que la cooperativa era la legitimada a la devolución del IVMDH porque no repercutía el impuesto a los socios sino que era ella la repercutida. Así lo señala la citada sentencia en su Fundamento de Derecho Tercero:

*“Por lo tanto, de la normativa referenciada y aplicada al caso que nos ocupa, nos encontramos que el sujeto pasivo del impuesto ha sido la entidad SUMINISTROS EL CALVARIO S.L. que era quien vendía el gasóleo a UNITRANS en virtud del contrato de 1 de diciembre de 2009 (folios 208 a 209 de las actuaciones). Por otro lado, el sujeto que ha sufrido la repercusión del impuesto ha sido la Cooperativa UNITRANS de conformidad con el referido artículo 14. Al ser anulado el impuesto, procedía la devolución del mismo (indebidamente percibido por la Administración Tributaria) de conformidad con el artículo 14,4 del real decreto 520/2005 de 13 de mayo”*

<sup>403</sup> Ídem, p.7.

<sup>404</sup> DE CARLOS CASTILLO, A. (2018): “Las gasolineras no tienen derecho a la devolución del «céntimo sanitario» repercutido a sus clientes.” *Revista Quincena Fiscal*, nº 2018/4 Editorial Aranzadi, S.A.U., p.2.

Pero, entrando en el fundamento del enriquecimiento injusto, la devolución del céntimo sanitario acarreó que la cooperativa tuviera un enriquecimiento a favor de la misma, porque no todos los socios pueden haber hecho uso del combustible que suministraba la cooperativa, como consecuencia, la devolución del céntimo sanitario provocaría que todos los socios se beneficiasen del incremento del patrimonio de la cooperativa. Derivando a la situación injusta de que un socio que no hubiera hecho uso de ese suministro, tuviera un ingreso extraordinario. Por lo tanto, a la conclusión que llega la citada sentencia es que la cooperativa sí que tiene derecho a la devolución, pero esta ganancia solo deben disfrutarla los socios que realmente hubiesen utilizado el combustible suministrado por la cooperativa. Así lo señala en su Fundamento de Derecho Cuarto:

*“Por lo tanto y como corolario, si bien desde un punto de vista tributario, la cooperativa es la única legitimada para reclamar la devolución del impuesto anulado, éste debe ser disfrutado por aquellos que precisamente han determinado la generación de la cuota tributaria, ya que la cooperativa no compró el combustible para sí sino en favor de sus socios cooperativistas. Y este disfrute de los socios debe ser conforme al volumen de compras realizadas.”*

Aplicando esto a una cooperativa agroalimentaria que haya suministrado hidrocarburos a sus socios, en el caso de que la cooperativa no hubiera repercutido el IVMDH vía precio, sí que tiene derecho a la devolución, ya que como se ha señalado son los repercutidos los que tienen el derecho a la devolución. Aunque esta devolución debe repercutir en los socios que compraron el combustible en la cooperativa, no en aquéllos que no utilizaran el suministro de la cooperativa sino se produciría una situación de enriquecimiento injusto por parte de aquellos socios que no usaron ese servicio de la cooperativa al aumentar el patrimonio de la cooperativa. De este razonamiento se desprende que los que realmente tienen el derecho a la devolución son los socios.

Como consecuencia, si la cooperativa pidiera la devolución debería pedirla por los hidrocarburos vendidos a sus socios, no a los terceros. La cooperativa debería de haber llevado un registro de las cantidades vendidas a los socios y las que no; y sólo pedir la devolución por las cantidades vendidas a los socios. Ya que si pidiera la cantidad de los hidrocarburos vendidos a terceros se estaría produciendo un enriquecimiento injusto por parte de la cooperativa, por el mismo motivo que se ha estado analizando.

#### 3.7.3.4. Conclusiones

Como consecuencia de lo expuesto, las cooperativas agroalimentarias que tuvieran estaciones de servicio no tienen derecho a la devolución del céntimo sanitario, porque tal y como se ha visto el IVMDH se repercute vía precio a los consumidores de las estaciones de servicio. Por lo tanto, son los usuarios de las gasolineras los que tienen derecho a la devolución.

Sólo en el caso de que la cooperativa no hubiera repercutido el céntimo sanitario a sus socios tendrá derecho a percibir la devolución. Pero en este caso, esta devolución deberá repercutir en los socios que efectivamente utilizaron las estaciones de servicio de la cooperativa.

### 3.7.4. Gasóleo Bonificado

#### 3.7.4.1. Consideraciones generales

En la LIIEE, en el artículo 50, se prevé para el gasóleo dos tipos de gravamen, uno general y otro bonificado (epígrafe 1.4). Este segundo es el gasóleo agrícola o gasóleo B. En el artículo 54.2 dispone en qué aparatos podrá utilizarse el gasóleo agrícola: *“podrá utilizarse...en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura”*. De este precepto se pueden desprender dos requisitos para poder utilizar el gasóleo agrícola, solo se puede usar en tractores y maquinarias agrícolas y que se utilice en la agricultura. En cuanto a la primera condición, el TEAC en la resolución de 27 de febrero de 1998 (JT/1998/573) da una definición de qué vehículos son considerados tractores y maquinaria agrícola:

*“...en cuanto la Ley alude a tractores y maquinaria agrícola,...,se está refiriendo a artefactos especialmente concebidos y contruidos para su efectiva utilización en tareas que deban considerarse como agrícolas en el sentido propia y específico, esto es, etimológicamente, en las labores orientadas al cultivo del suelo”*.

Con respecto al segundo requisito es bastante claro solo se puede emplear para la agricultura no para otro uso. Con las consultas número 1282-99 de 19 de julio 1999 (JUR/2001/215764) y V0304-05 de 28 de febrero 2005 (TOL3.289.209) se desprende qué entiende la Administración Tributaria por agricultura. Para la Administración Tributaria la agricultura comprende las actividades propias de la labranza y cultivo de la tierra o el conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas, hortícolas, ganaderos y forestales, no entrando en el concepto de agricultura actividades que son industriales como por ejemplo la elaboración y envasado de aceite o la elaboración y embotellado del vino. Tampoco entraría en el concepto de agricultura el transporte por cuenta ajena de los productos agrícolas, aunque sea con un vehículo agrícola.

Por lo tanto, es necesario para poder utilizar el gasóleo agrícola cumplir con los dos requisitos, ser agricultor y destinarlo a los usos previstos en la ley.<sup>405</sup>

En el artículo 52 ter de la LIIEE se prevé una devolución parcial para los agricultores que hayan adquirido gasóleo para los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizado para circular en vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.<sup>406</sup> El procedimiento para la devolución esta regulado por una orden ministerial. Para poder solicitar la devolución, no es suficiente que el obligado tributario, en este caso el agricultor, esté inscrito en el Censo de Obligados Tributarios en cualquier actividad, sino que debe de estar de alta específicamente en la actividad agraria.<sup>407</sup>

Los beneficiarios de la devolución tienen la obligación de tener la factura del suministro e incluirla en la presentación de la devolución y conservarlas durante cuatro años.

<sup>405</sup> Véase en este sentido: TSJ de Cataluña, sentencia del 12 septiembre de 2008 (JT\2009\510) o TSJ de Extremadura, sentencia del 1 octubre de 2013 (JT\2013\1657).

<sup>406</sup> Artículo 52 ter LIIEE.

<sup>407</sup> Véase sobre esta condición: TEAC Resolución de 29 enero de 1998 (JT/19987332) y TSJ de Castilla-La Mancha, sentencia del 18 febrero de 2014 (JUR/2014/72434)

Por otro lado, como hemos visto anteriormente, las cooperativas agroalimentarias pueden vender productos petrolíferos al por menor. Dentro de los productos permitidos para vender se encuentra el gasóleo bonificado agrícola.

### 3.7.4.2. Las cooperativas y la venta del gasóleo agrícola

Las cooperativas agroalimentarias sí están autorizadas a vender gasóleo B siempre que cumplan la legislación aplicable así lo dice la sentencia del TSJ de Cataluña de 5 marzo de 2009 (JUR/2009/386074):

*“la cooperativa podrá llevar a cabo su actividad de distribución,..., como titular de un depósito fiscal o de un almacén fiscal o como detallista, debiendo hallarse inscrita en el Registro Territorial y obtener el preceptivo CAE y cumpliendo la normativa establecida al efecto, que entre otras obligaciones impone, y a amparar los envíos con documentos de acompañamiento, llevar una determinada contabilidad, o bien, el de pago efectuados mediante tarjetas-gasóleo bonificado o cheques- gasóleo bonificado, etc”.*

Estos requisitos que se describen en la sentencia se encuentran dispuestos en los artículos 106 y 107 del RIIEE.

Empezando por el primer requisito, titular de depósito fiscal, almacén fiscal o como detallista, se encuentra en el artículo 106 RIIEE. Para que la cooperativa pueda recibir gasóleo B deberá estar de alta como almacén fiscal, detallista o como consumidor final autorizado. Pero de estas tres formas previstas solo se permite comercializar el gasóleo B al por menor como detallista. Por lo tanto la cooperativa agroalimentaria deberá estar de alta como detallista. El TSJ de la Rioja en la Sentencia 4 junio de 1999 (JT\1999\1347) considera que una cooperativa es detallista de gasóleo bonificado:

*“cuando lo distribuye entre sus socios a los que corresponde la dirección de las explotaciones agrícolas en que se consume el gasóleo y que devendrán consumidores finales del mismo tal como se definen en la Ley 38/1992”.*

Siguiendo el reglamento, la cooperativa deberá registrarse como detallista en el correspondiente registro territorial de la oficina gestora, donde vaya a estar la estación de servicio. Es destacable que la inscripción es obligatoria y que no es un simple requisito formal así la Audiencia Nacional en la sentencia de 26 julio 2004 (JUR/2004/243526) lo confirma:

*“la condición de almacén fiscal o detallista autorizado se acreditará mediante la tarjeta de inscripción en el Registro territorial, la cual constituye no una mera obligación formal como opina el interesado, sino una condición ineludible de aplicación del tipo reducido, cuya exigencia con carácter previo al comienzo de la actividad que legalmente le corresponde”.*<sup>408</sup>

<sup>408</sup> Véase en este mismo sentido las siguientes sentencias: TSJ de Extremadura, sentencia del 21 marzo de 2001 (JT\2001\528); TSJ de Cataluña, sentencia del 12 septiembre de 2008 (JT\2009\510); TSJ de Cataluña, sentencia del 5 marzo de 2009 (JUR/2009/386074); TSJ de Cataluña, sentencia del 30 abril de 2009 (JT\2009\1068); TSJ de Extremadura, sentencia del 1 octubre de 2013 (JT\2013\1657); o la siguiente consulta a la DGT Consulta vinculante nº V0442-06 de 14 marzo 2006 (JUR\2006\144854).

Con respecto a la segunda obligación, amparar los envíos con documentos de acompañamiento; su principal fin es el control por parte de la administración tributaria. Además, tal y como indica la resolución del TEAC de 17 de febrero de 2014, recurso 2279/2011, solo se puede vender gasóleo bonificado a personas autorizadas a recibirlo y utilizarlo para los usos previstos en la ley, en caso contrario, se entenderá que se usa para un supuesto no previsto en la ley:

*“...el gasóleo con tipo reducido solo puede suministrarse a persona autorizada para recibirlo bien como almacén fiscal, detallista, o consumidor final y que el suministrador debe cerciorarse de que el destinatario dispone de la autorización correspondiente, en caso contrario, al no poder justificar que le ha dado el destino correcto, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que la ley no establece beneficio fiscal alguno.”*

Esto es porque es un gasóleo bonificado, es decir, que los que utilizan este tipo de gasóleo obtienen un beneficio fiscal. Dado que el gasóleo agrícola solo se puede destinar a ciertos usos, con este control la administración comprueba que realmente se ha utilizado para el uso correcto. Este control se realiza, siguiendo DGT consulta vinculante número V2205-12 de 16 noviembre 2012 (JT\2013\14), con la exigencia del documento de circulación, el documento administrativo electrónico o con el documento de acompañamiento. Ahora bien, siguiendo el artículo 22 del RIIIEE, cuando un detallista venda al consumidor final, no procederá a expedir un documento de acompañamiento, pero se condiciona que se cumpla lo establecido en el artículo 106 RIIIEE. A este respecto, señala el artículo 106 RIIIEE en su apartado tercero, que los detallistas solo podrán vender al consumidor final siempre que se pague con la tarjeta-gasóleo bonificado o con el cheque-gasóleo bonificado. Esto es, como dice la citada consulta, *“el control que representa la expedición de un documento de acompañamiento se reemplaza por el control derivado de la utilización obligatoria de un medio de pago específico: tarjeta-gasóleo bonificado o cheque-gasóleo bonificado”*.

En el artículo 107 RIIIEE se encuentra la descripción de la tarjeta-gasóleo bonificado y del cheque-gasóleo bonificado. Se entiende por tarjeta-gasóleo bonificado:

*“Las tarjetas de crédito, de débito o de compras, cuya emisión haya sido previamente aprobada por el centro gestor para ser utilizadas como medio de pago para la adquisición de gasóleo bonificado a detallistas en instalaciones de venta al por menor inscritas en el registro territorial”<sup>409</sup>;*

y por cheque-gasóleo bonificado:

*“Los cheques carburante en los que figura, con caracteres destacados, la expresión “gasóleo bonificado”. Este cheque sólo podrá utilizarse como medio de pago para la adquisición de gasóleo bonificado a detallistas en instalaciones de venta al por menor inscritas en el registro territorial”<sup>410</sup>.*

Cabe comentar con respecto al cheque-gasóleo bonificado que es imprescindible que lleve la expresión de gasóleo bonificado, sino no sirve el cheque para conseguir el gasóleo B.<sup>411</sup>

<sup>409</sup> Artículo 107.1.a) RIIIEE.

<sup>410</sup> Artículo 107.1.b) RIIIEE.

<sup>411</sup> Véase a este respecto las siguientes sentencias: AN Sentencia de 11 abril 2000 (JT\2000\997) y TSJ de Castilla y León, Valladolid sentencia del 22 septiembre de 1998 (JT\1998\1417).

Siguiendo con los medios de pago, la tarjeta-gasóleo bonificado o el cheque-gasóleo bonificado, es una condición necesaria para poder disfrutar del gasóleo bonificado, ya que en la misma LIIIE en su artículo 50 condiciona el uso del gasóleo B a las condiciones que se establezcan reglamentariamente, incluso los medios de pago específicos. Así lo señala también sentencias del TS, por ejemplo, la sentencia del TS de 25 octubre de 2010(2010 RJ\2010\7559), en su Fundamento Segundo señala al respecto:

*“La previsión de estos medios de pago constituye una condición ineludible para aplicar el tipo de gravamen reducido, porque es el medio esencial previsto por la Administración tributaria española para controlar la evolución final del producto bonificado y saber que se entrega sólo a determinados consumidores finales y en una cuantía razonable en función de la actividad que ejercen.”<sup>412</sup>*

Por otro lado, señala la citada sentencia en su Fundamento tercero con relación a los sujetos pasivo y responsables del pago, siguiendo el artículo 8 de la LIIIE, en los casos de irregularidades con respecto a la circulación y la justificación del destino de los productos sujetos a los IIEE que se hayan beneficiado de una exención o de un tipo reducido, quedarán obligados al pago los expedidores cuando no se justifique que los destinatarios estaban autorizados a recibir dichos productos. Así en este mismo sentido señala el TS con la sentencia de 29 septiembre 2005(RJ 2005\7301):

*“el espíritu de la norma contenida en el artículo 8.6 de la Ley 38/1992 es hacer recaer la responsabilidad en el pago del tributo sobre la persona a la que deba atribuirse la responsabilidad por el incumplimiento de la normativa fiscal, que ha de caer sobre los expendedores si suministran el gasóleo a un tipo reducido sin cumplir con el deber de comprobar que el destinatario de los productos estaba facultado para recibirlos, comprobación que, dados los términos de nuestra regulación, pasa por entregar el producto a las personas autorizadas para recibirlo mediando el pago a través de los medios específicos reglamentariamente determinados en virtud de la remisión realizada por el legislador en el artículo 50.3 de la Ley 38/1992”.<sup>413</sup>*

Resumiendo, cuando se vende gasóleo agrícola por parte de los detallistas es necesario que el consumidor final posea la tarjeta-gasóleo bonificado o el cheque-gasóleo bonificado. En caso de que se vendiera a un consumidor final que no la tuviera o no se pudiese demostrar que la tuviera la responsabilidad caería sobre el detallista.

Sin embargo, el mismo artículo 106 RIIEE que se está analizando, dispone una especificidad para las cooperativas agroalimentarias que sean detallistas:

*“Sin perjuicio de lo anterior y de lo establecido en el artículo 107 de este Reglamento, cuando el detallista sea una cooperativa agroalimentaria y el consumidor final sea socio de la misma, la oficina gestora podrá autorizar que el suministro del gasóleo bonificado pueda realizarse con condiciones particulares de utilización de la tarjeta-gasóleo bonificado o del cheque-gasóleo bonificado”<sup>414</sup>.*

412 Véase en este mismo sentido: TS Sentencia de 17 octubre 2008. (RJ 2008\7309); TS Sentencia de 11 febrero 2009. (RJ 2009\988); AN Sentencia de 2 enero 2006 (JUR\2006\243912); AN Sentencia de 15 julio 2002 (JUR\2003\69214) y AN Sentencia de 11 febrero 2004 (JUR\2004\132826).

413 Véase con el mismo sentido: TS Sentencia de 24 marzo 2010. (RJ 2010\4535).

414 Artículo 106.3.c) RIIEE.



Esto es que las cooperativas podrán suministrar a sus socios gasóleo agrícola con otras condiciones siempre y cuando tenga el visto bueno de la oficina gestora donde esté registrada. Como se ha comentado la distribución del gasóleo B es obligatorio seguir los preceptos establecidos en el reglamento, por lo cual, cuando el reglamento dispone que deberá ser autorizado por la oficina gestora, es una condición necesaria que se cumpla este requisito, no siendo una simple obligación formal. Si la cooperativa no recibe la autorización por parte de la administración no puede distribuirlo a sus socios con condiciones particulares, sino siguiendo la norma general.

Finalmente, con respecto a las obligaciones contables de los detallistas<sup>415</sup>, éstos deberán llevar un registro del gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido y de los abonos efectuados en sus cuentas bancarias por las ventas efectuadas mediante tarjetas-gasóleo bonificado o por el ingreso de cheques-gasóleo bonificado, como medio para justificar el destino dado a dicho producto<sup>416</sup>.

### 3.7.4.3. Conclusiones

Las cooperativas agroalimentarias pueden distribuir gasóleo agrícola al por menor, siempre que se inscriba en la correspondiente oficina gestora como detallista. Cabe destacar la importancia de las obligaciones formales que hay que seguir para distribuir este gasóleo bonificado, siendo obligatorias.

Las cooperativas podrán vender a sus socios gasóleo B con condiciones particulares a la previstas en el reglamento, siempre y cuando tengan la autorización de la oficina gestora.

## 3.8. Conclusiones

Las principales conclusiones que se pueden extraer del presente capítulo son:

- > Las cooperativas pueden ser depósitos fiscales a efectos del régimen suspensivo de los IIEE.
- > En el impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, el IVA asimilado a la importación se devengará en el momento en que el vino salga del depósito fiscal. Por lo tanto, las entregas entre cooperativas de primero y segundo grado al ser ambos depósitos fiscales no se devenga el IVA. El IVA se devengará cuando la cooperativa de segundo grado ponga el vino a disposición del consumidor final.
- > Con respecto al impuesto sobre hidrocarburos, la cooperativa tiene permitido por su ley fiscal vender productos petrolíferos al por menor tanto a socios como a terceros, con un límite del cincuenta por ciento del volumen de actividades con los socios.
- > Al poder tener estaciones de servicio, las cooperativas también tuvieron que aplicar el céntimo sanitario. Pero como el céntimo sanitario había obligación de repercutirlo vía precio al consumidor final, las estaciones de servicio no tienen derecho a la devolución de este impuesto. Como consecuencia las estaciones de servicio de las cooperativas si repercutieron el impuesto no tienen derecho a la devolución.

<sup>415</sup> Véase al respecto: TSJ de Cantabria, Sentencia de 4 mayo 1999 (JT\1999\817).

<sup>416</sup> Artículo 106.3.d) RIIEE.



- > En el caso de que las estaciones de servicio de las cooperativas no repercutieron el céntimo sanitario a sus socios, sí que pueden pedir la devolución del impuesto pero deberán repercutir el ingreso del impuesto sobre los socios, pero sólo sobre los socios que realmente utilizaron el servicio de la cooperativa, ya que si repercuten sobre los que no la utilizaron se produciría una situación de enriquecimiento injusto. Ya que los que no compraron hidrocarburos no tienen derecho a la devolución.
- > Las cooperativas agroalimentarias pueden vender gasóleo bonificado siempre que se den de alta primero como detallistas. Es destacable la importancia de las obligaciones formales que se desprenden de la distribución del gasóleo agrícola. Por último, pueden distribuir el gasóleo agrícola a sus socios con especialidades siempre que cuenten con la anterior aprobación por parte de la Administración tributaria.

## > CONCLUSIONES

- I. Los beneficios fiscales previstos en el ITP-AJD para las cooperativas agroalimentarias han perdido importancia, sobre todo desde la introducción del IVA en el sistema fiscal español, ya que es un impuesto armonizado a nivel europeo, por lo cual el legislador no ha podido trasladar las exenciones en el TPO a la LIVA.
- II. A causa de diversas modificaciones en el TRLITPAJD, estableciendo exenciones muy similares previstas en la LRFC en el ITP-AJD, las cooperativas agroalimentarias, aunque perdieran la protección fiscal, podrían seguir siendo beneficiarias de las exenciones en el ITP-AJD.
- III. El reciente cambio de sujeto pasivo en el AJD en la constitución de un préstamo, ha dado lugar a que la cooperativa, aunque sea especialmente protegida, cuando sea la prestamista no pueda aplicarse la exención prevista en la LRFC en préstamos hipotecarios.
- IV. En América del Sur, se prevén unos beneficios similares al ITP-AJD español para las cooperativas agroalimentarias.
- V. Las cooperativas agroalimentarias a efectos del IVA son empresarios o profesionales, es decir, sujetos pasivos del IVA.
- VI. La relación socio-cooperativa se puede asimilar al contrato de comisión de venta o al contrato de suministro de venta. El tipo de contrato elegido como relación jurídica deberá figurar en los estatutos para evitar discordancias con la Administración Pública.
- VII. Con la entrega de la producción del socio a la cooperativa se realiza el hecho imponible del IVA, aunque con dicha entrega no hay una traslación de dominio del socio a la cooperativa, sino que la producción sigue siendo propiedad del socio.
- VIII. El devengo en el IVA se produce con la entrega de bienes. Sin embargo, en el caso de que en los estatutos hayan establecido una relación de contrato de suministro, hay autores que opinan que el devengo se producirá al final de campaña o, en contra, el 31 de diciembre. Si se establece contrato de comisión de venta, el devengo se produce cuando la cooperativa realice la venta de la producción a terceros. Pero como se ha indicado, se debe tener presente que este tipo de contratos no se ajustan completamente a las relaciones de los socios con la cooperativa, por lo cual se habrá de ser precavido a la hora de utilizar estas figuras. Por otro lado, cuando los socios estén en RECC, el devengo se produce en el momento del cobro y en su defecto el 31 de diciembre. Si los socios están en REAGP, se produce en el momento de la entrega de los productos del socio a la cooperativa. La Administración Tributaria prevé una serie de operaciones complejas en relación de las entregas de los socios a la cooperativa, en el caso de la operación compleja de régimen de depósito o comisión de venta el devengo se produce con la venta a terceros y, con las operaciones complejas de entregas fraccionadas y documentos pendientes, el devengo se produce al final de campaña. Finalmente, en los pagos anticipados, se produce con cada pago y por la cuantía abonada.

- IX. En el ámbito del IVA la regla de valoración de las entregas es el total de la contraprestación, salvo en algunos casos. Cuando la relación socio-cooperativa se asimile al contrato de comisión de venta, la base imponible será el precio pactado menos la comisión. Sabiendo, que las entregas del socio a la cooperativa agroalimentaria constituyen operaciones vinculadas, la LIVA establece que se valorarán por el precio de mercado.
- X. Los socios en régimen general del IVA deben repercutir a la cooperativa agroalimentaria. Deberán expedir factura y realizar la repercusión en el plazo de un año desde el devengo de la operación. En el caso de superarse dicho plazo sin realizar la repercusión, se podrá hacer el plazo de prescripción con causa justificada, o quien hubiera de soportarlo, la acepte voluntariamente.
- XI. Cuando el socio entrega su producción a la cooperativa se desconoce cual será el precio final, que se conocerá al final de campaña. Como consecuencia, al socio recibe una contraprestación estimada. Cuando se conozca el precio final, se procederá a rectificar las cuotas repercutidas. Hay dos plazos sucesivos para realizar la rectificación: un plazo de cuatro años para rectificar tanto al alza como a la baja y un año para pedir la devolución de las cuotas excesivas.
- XII. La LIVA prevé un tipo reducido para las prestaciones de servicios agrícolas, ganaderos y forestales, pero solo aplicable a los titulares de las explotaciones ganaderas o forestales.
- XIII. La cooperativa agroalimentaria podrá deducirse las cuotas soportadas siempre que conserve las facturas de las operaciones realizadas con los socios en régimen general del IVA. En el caso de los socios en REAGP, para poder deducirse las compensaciones, la cooperativa deberá estar en posesión del recibo.
- XIV. En las operaciones de reestructuración de las cooperativas agroalimentarias, la LIVA establece que no estará sujeta la transmisión de un conjunto empresarial, condicionando la no sujeción a la continuidad de la actividad económica.
- XV. Con las cooperativas agroalimentarias de segundo grado, no existen problemas específicos, y tributarán por el régimen general del IVA.
- XVI. Para la aplicación del REGE en los grupos de cooperativas agroalimentarias, se exige que la cabeza del grupo posea más del 50% del capital social o de los derechos de voto de las dependientes. Como consecuencia de la definición de grupo cooperativo, la cooperativa dominante no tiene el control de las otras cooperativas de la forma que se exige en el IVA. Este régimen se lo podrían aplicar una cooperativa agroalimentaria que tuviera el control de otras entidades que no fueran cooperativas, por ejemplo, de una sociedad limitada o una anónima.
- XVII. Las cooperativas agroalimentarias pueden ser depósitos fiscales a efectos del régimen suspensivo de los IIEE.
- XVIII. Las obligaciones formales de los IIEE se deben cumplir de forma estricta, debido a los diversos beneficios fiscales que se establecen en los IIEE.

- XIX. El impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas está sujeto, pero exento. Al estar sujeto se puede aplicar el régimen suspensivo a las entregas de vino, consecuentemente las entregas de vino entre cooperativas estarán exentas y se devengará el IVA asimilado a la importación cuando el vino salga del régimen suspensivo, es decir, cuando salga de un depósito fiscal.
- XX. Las cooperativas agroalimentarias pueden tener estaciones de servicio, con el límite de venta a terceros del 50% del volumen de actividades con los socios.
- XXI. Las cooperativas agroalimentarias que repercutieron el céntimo sanitario no tienen derecho a su devolución. En caso de que no lo repercutieran a sus socios, sí tienen derecho a su devolución, pero debe recaer dicha devolución sobre los socios que se abastecieron en las estaciones de servicio de la cooperativa. Si repercutiera sobre todos los socios, incluso sobre aquellos que no utilizaron la estación de servicio de la cooperativa, se produciría una situación de enriquecimiento injusto.
- XXII. Si la cooperativa agroalimentaria se da de alta como detallista puede vender gasóleo bonificado. En el RIIIEE se establece que las cooperativas pueden vender gasóleo agrícola a sus socios con especialidades, siempre que tengan la aprobación de la Administración Tributaria.

## > BIBLIOGRAFÍA

- > ALGUACIL MARÍ, M.P. (Directora); CANO ORTEGA, C. (Coordinadora); VARGAS VASSEROT, C.; SACRISTÁN BERGIA, F.; GENOVART BALAGUER, J.I.; MAULEÓN MÉNDEZ, E.; AGUILAR RUBIO, M.; NAVARRO LÉRIDA, M<sup>a</sup>. S.; MUÑOZ GARCÍA, A.; BONET RUBIO, M<sup>a</sup>.P.; POLO GARRIDO, F. (2019) "Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias". Editado por Cooperativas Agroalimentarias de España.
- > AGUILAR RUBIO, M. (2015): "Los principios cooperativos en la legislación tributaria". *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 27, 373-400.
  - (2016): "El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea" en ATXABAL RADA, A. (Dir), *Boletín de la Asociación Internacional del Derecho Cooperativo*, nº 50/2017, Ed. Deusto, Bilbao, 49-71.
  - (2017): "Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración." *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Monográfico*, nº 126, 118-132.
- > ALARCÓN CONDE, M.A. (2016): "La economía social desde el institucionalismo económico. Evidencia empírica", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 86, 61-100
- > ALFONSO GALÁN, R.M. (2015): *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Ed. Tirant lo Blach, Valencia.
- > ALGUACIL MARÍ, M.P. (2001): "Beneficios tributarios de las cooperativas tras la ley estatal 27/1999", *Revista de Derecho Financiero*, nº. 262.
  - (2003): "Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de las ayudas de estado". *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 14, 131-181.
  - (2010): "Condicionantes del régimen fiscal en la fiscalidad de las cooperativas". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 27-52.
  - (2010): "La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales: apuntes para una reforma", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 102, 24-53.
  - (2011): "Régimen tributario I», en FAJARDO GARCÍA, G. (Coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 191-210.
  - (2011): "Régimen tributario II, en FAJARDO GARCÍA, G. (Coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 211-230.
  - (2017): "Régimen tributario de los grupos cooperativos en Euskadi" *Forum Fiscal* nº 237 Editorial CISS.
  - (2019): "Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias", f.c.:16/10/2019 en <https://www.uv.es/catedracae/publicaciones/2019-guia-procesos-integracion-coop.pdf>

- > ALGUACIL MARÍ, M.P. & ROMERO CIVERA, A. (2011): "Requisitos del régimen fiscal especial de cooperativas". *Revista Quincena Fiscal*, nº 21/2011.
  - (2013): "Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida.", *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº 42-7 ,110.
- > ALONSO GONZALEZ, L.M. (1996): "Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales" *Revista Española de Derecho Financiero* nº 89.
- > ANDRÉS AUCEJO, E. (2009): "Liquidaciones tributarias derivadas de la aplicación de exenciones fiscales en materia de impuestos especiales". *Revista Quincena Fiscal*, nº 2009/7 Editorial Aranzadi, S.A.U
- > ARANZADI FISCAL (2019): «Régimen fiscal de las sociedades Cooperativas: Régimen fiscal de las cooperativas». Thomson Reuters. f.c. 17/10/2019 en <http://experto.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I6616d0b075a011dbae3010000000000&sguid=i0ad82d9a0000016dd8b4d0664cce29f0>
- > BAHÍA ALMANSA, M.B. (2011): "El régimen fiscal especial de las cooperativas y su compatibilidad con la normativa sobre las ayudas de estado". *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 22, 151-180.
- > BARCIELA PÉREZ, J.A. (2009): "El derecho a compensar y a obtener devolución en el IVA a tenor de la STS de 4 de julio de 2007 y de la reciente jurisprudencia del TJCE.", *Revista Quincena Fiscal* nº 2009/17 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2013): "El principio de neutralidad y el régimen optativo de contabilidad de caja en el IVA. El asunto Comisión/Hungría C-274/10.", *Revista Aranzadi Doctrinal* nº 2013/9 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2014): "El grupo de entidades IVA y la reciente jurisprudencia del TJUE.", *Revista Aranzadi Doctrinal* nº 2014/10 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > BENGOTXEA ALKORTA, A. (2016): "Las cooperativas". *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 29, 205-234.
- > BONET SÁNCHEZ, M.P. (2017): "Los efectos del IVA en las cooperativas y sus socios" en MERINO JARA, I. (Dir), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, 121-144.
  - (2019): "Informe sobre los aspectos problemáticos en el IVA de las cooperativas agroalimentaria". f.c. 15/11/2019 en <https://www.uv.es/catedrae/publicaciones/2019-informe-iva-coop.pdf>
  - (2019): "Régimen tributario - Impuesto sobre el Valor Añadido", en ALGUACIL MARÍ, M.P (dir): "*Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias*", p.203-223.

- > CALVO VÉRGEZ, J. (2007): "La imposibilidad de operar en régimen suspensivo por parte de aquellas instalaciones de producción de energía eléctrica que no se hallen inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a su demarcación. Resolución comentada: RTEAC, de 7 de noviembre de 2006" *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* nº 28/200715/2007 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- (2008): "¿Resulta posible la introducción en un depósito fiscal de productos por los que ya se ha devengado el impuesto especial fuera de los casos previstos en la ley reguladora de estos impuestos?.Análisis de la contestación de la DGT a consulta de 20 de febrero de 2007". *Revista Quincena Fiscal*, nº 2008/22 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- (2017): "El nuevo régimen especial de los grupos de entidades en el IVA." *Revista Quincena Fiscal*, nº 2017/21 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- (2015): "El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional." *Revista Quincena Fiscal*, nº 2015/3 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- (2020): "La nueva obligación de suministro inmediato de Libros contables de Impuestos Especiales (SILICIE): principales rasgos configuradores." *Revista Quincena Fiscal*, nº 9/2020 Editorial Aranzadi, S.A.U
- > CANO ORTEGA, C. (2015): "Hacia la calificación como entidad asociativa prioritaria: las diferentes formas de integración de las cooperativas agroalimentarias" *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº85-60 ,118.
- > CARRERAS ROUG, L. (2011): "Consideraciones en torno al posible carácter mercantil de las sociedades cooperativas y acerca de las limitaciones a la realización de operaciones con terceros no socios de estas entidades". *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº73-55 ,106.
- > CASTAÑEDA CASADO, E. (2016): *Fiscalidad práctica 2016: impuestos especiales y medioambientales*. Valladolid: Lex Nova.
- > CASTRO DE LUNA, M.L. (2015): "Hacia un modelo contractual del concepto de grupo de sociedades." *Revista Quincena Fiscal* nº 2015/20 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1999): *Régimen fiscal de las cooperativas*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España.
- > CNOSEN, S. (2010): "La economía de los impuestos especiales". *Papeles de Economía Española*, nº 125/126, 270-284.
- > CRACOGNA, D. (2009): *La tributación cooperativa en México, Centroamérica y el Caribe*. Ed. Alianza Cooperativa Internacional para las Américas.
- (2009): *La tributación cooperativa en los países andinos*. Ed. Alianza Cooperativa Internacional para las Américas.

- > CRACOGNA, D.; FICI A.; HENRY H. (2013): *International Handbook of Cooperative Law*. Ed. Springer Heidelberg New York Dordrecht London.
- > COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS (2018): *Memoria actividades 2018*. f.c.: 20/01/2020 en <http://www.agro-alimentarias.coop/ficheros/doc/05983.pdf>
  - (2020): *Secciones de crédito*, f.c.:20/04/2020, consultado en: <https://www.agroalimentariasclm.coop/sectoriales/secciones-de-credito>
- > DEFOURNY, J. & DEVELTERE, P. (2009): "The social economy: the worldwide making of a third sector." *The worldwide making of the social economy. Innovations and changes*, 15-40.
- > DE CARLOS CASTILLO, A. (2018): "Las gasolineras no tienen derecho a la devolución del «céntimo sanitario» repercutido a sus clientes." *Revista Quincena Fiscal*, nº 2018/4 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > DEL CASTILLO MARTÍNEZ, J. (2014): "Responsabilidad del consumidor final de gasóleo bonificado en los impuestos especiales sobre hidrocarburos y del impuesto sobre la electricidad. Comentario legal a la responsabilidad del expedidor". *Revista Quincena Fiscal*, nº 2014/14 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > DEL MORAL GONZÁLEZ, A. (2004): "Requisitos formales y ejercicio del derecho a la deducción en el IVA." *Revista Quincena Fiscal*, nº 2004/17 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > DOMÍNGUEZ MARTÍN, A. (2018): "El plazo para rectificar el IVA repercutido a la baja no tiene especialidad: es de cuatro años. STS 164/2018, de 5 de febrero (RJ 2018, 350)" *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 4/2018 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > EMBID IRUJO, J.M. (1998): "Problemas actuales de la integración cooperativa." *Revista de Derecho Mercantil* nº 227/1998 Editorial Civitas, SA.
- > ESCOBAR LASALA, J.J. (2015): "La conexión entre el régimen suspensivo de Impuestos Especiales y el RDDA del IVA" *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 2 Editorial Wolters Kluwer
- > ESCRIBANO, F. (2018): "Capítulo X: El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos", en PÉREZ ROYO F. (Dir): *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Ed. Tecnos, 667-713.
- > ESTELLER-MORÉ, A. (2010): "Impuestos especiales: Entre la eficiencia (o humano) y la suficiencia (o divino). *Papeles de Economía Española*, nº 125/126, 285-290.
- > EUROPAPRESS (13/05/2019) "España, noveno país del mundo con más empleados en la economía social y solidaria: 2,2 millones" en *Europapress* f.c. 21/01/2020 <https://www.europapress.es/sociedad/noticia-espana-noveno-pais-mundo-mas-empleados-economia-social-solidaria-22-millones-20190513120221.html>



- > FALCÓN Y TELLA, R. (2004): "El IVA asimilado a la importación a la luz del ordenamiento comunitario" *Revista técnica tributaria* nº 65, 19-32.
  - (2008): "Los efectos del plazo de 4 años previsto en el art. 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 julio 2007: ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a compensar a los períodos siguientes?" *Revista Quincena Fiscal*, nº 6/2008 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2009): "La posibilidad de repercutir el IVA fuera del plazo de un año (STS 18 marzo 2009) y en los supuestos de imposición de sanciones." *Revista Quincena Fiscal*, nº 17/2009 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2011): "La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio de criterio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo." *Revista Quincena Fiscal*, nº 12/2011 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2015): *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Universidad Complutense, 4ªed.
  - (2018): "De nuevo sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS de 6 de noviembre de 2018 y el RD Ley 17/2018, de 8 de noviembre." *Revista Quincena Fiscal*, nº 22/2018 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2018): "Cambio de criterio sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS 1505/2018, de 16 de octubre." *Revista Quincena Fiscal*, nº 20/2018 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  
- > FAJARDO GARCÍA, G. (2009): "La economía social en las leyes". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 35-5 ,66.
  - (2013): "La especificidad de las sociedades cooperativas frente a las sociedades mercantiles y la legitimidad de su peculiar régimen jurídico y fiscal según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea", *Revista de Derecho Mercantil*, nº 288/2013. Editorial Civitas, SA.
  
- > FINCI, A. (2012): *Cooperative identity and the law*, Euricse Working Paper, N.023 | 12
  
- > FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2013): "STS de 12 de enero de 2012: productos petrolíferos e IVA asimilado a la importación." *Revista Quincena Fiscal*, nº 2013/4 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2013): "Observaciones a propósito de los supuestos de sujeción en los Impuestos especiales de fabricación". *Revista Quincena Fiscal*, nº 2013/20 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2014): "La reforma del sistema tributario español: impuestos especiales y medioambientales". *Revista Quincena Fiscal* nº 2014/18 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2016): "El establecimiento de un régimen general de los impuestos especial es por la Directiva 2008/118/CE en jurisprudencia reciente del TJUE". *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2016 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, España.

- > FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019): “Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias.” *Revista Quincena Fiscal* nº2019/19 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > FUENTES, P. & MAINAR, A. (2015): “Impacto económico y en el empleo de la Economía Social en España. Un análisis multisectorial”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 83, 63-81.
- > FUSTER ASENCIO, C. (2000): “Algunas cuestiones en torno a la tributación de las cooperativas en el ITP y AJD”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 3/2000 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > GARCÍA NOVOA, C. (2004): “La deducción del IVA soportado en los supuestos en que el destinatario es sujeto pasivo del impuesto.”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* nº 20/2004 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > GARRIDO PULIDO, T.; PUENTES POYATOS, R. & NAVARRO HERAS, E. (2007): “Fiscalidad de las sociedades cooperativas de segundo grado.” *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos Monográfico*, nº 91, 60-92.
- > GIL GARCÍA, E. (2014): “El diseño de la tributación ambiental basado en la existencia de una finalidad extrafiscal específica: especial referencia al “céntimo sanitario.”” *Revista Quincena Fiscal* nº 28/2014 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > GONZÁLEZ APARICIO, M. (2017): “Tratamiento de las operaciones vinculadas en las cooperativas agrarias” en MERINO JARA, I. (Dir), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, 159-171.
  - (2019): “perspectiva fiscal de las entidades de Economía Social” *Forum Fiscal* nº 251 Editorial CISS.
- > GRAU RUIZ M.P. (2022): “The timeliness of a revision of the tax status of cooperatives based on a comparative law analysis in the light of sustainable development goals” en *International Journal of Cooperative Law (IJCL)* nº4, p.14-63.
- > GUARDIOLA LINDE, M. (2020): “SILICIE, nuevo sistema de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales.” *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 59, 2020 Editorial Wolters Kluwer.
- > GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. (2017): “Aspectos tributarios de las cooperativas”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 4/2017.
- > HINOJOSA TORRALVO, J.J. (2010): “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 73-89.
- > HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. (2007): “La armonización fiscal de los Impuestos Especiales: una visión jurisprudencial” *Estudios de Derecho Judicial*, nº 143.

- > LEFEBVRE EL DERECHO (2019): «Sociedades Cooperativas». f.c. 14/10/2019 en <https://online.elderecho.com/seleccionProductodo?producto=UNIVERSAL&memento=2011/900006#%2FpresentarMemento.do%3Fnref%3D7dbdbba6%26producto%3DUNIVERSAL%26idFragmento%3DA2256%26marginal%3D6982%26rnd%3D0.1301403545412234%26idConsultaActiva%3D3%26fulltext%3Don>.
- > LLAMOSAS TRAPAGA, A. (2017): "La Economía Social: una vía para la creación de un empleo estable y de calidad" *Deusto Estudios Cooperativos*, nº10, 31-46.
- > LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (2011): "Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible." *Revista española de Derecho Financiero* nº150/2011 Editorial Civitas, SA.
  - (2014): "El consumidor ante la traslación de la carga tributaria." *Revista Quincena Fiscal* nº 2014/11 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2016): "Consideraciones constitucionales sobre la ley de los impuestos especiales". *Revista Quincena Fiscal*, nº 17/2016 Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2018): "La inclusión de los impuestos especiales en la base imponible del IVA como situación de sobreimposición". *Revista Quincena Fiscal*, nº 1/2018 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > LOZANO SERRANO, C. (1988): *Exenciones tributarias y derechos adquiridos* Ed. Tecnos, España.
- > MANZANO SILVA, E. (2009): "Régimen comunitario sobre ayudas de Estado y tratamiento fiscal de las sociedades cooperativas". *Revista Quincena Fiscal*, nº 3/2009 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > MARTÍNEZ CHARTERINA, A. (1990): *Análisis de la integración cooperativa*, Universidad de Deusto, Bilbao.
  - (2012): "Economía social, entre la economía pública y la privada capitalista" *Deusto Estudios Cooperativos*, nº77-55 ,1.
- > MARTÍN RODRÍGUEZ, J.G. (2015): "Los grupos empresariales en el Derecho Tributario: pasado, presente y futuro" *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 8, 2015 Editorial Wolters Kluwer
- > MARTÍNEZ DEL FRESNO, J. & RODRÍGUEZ DE LA HERA, M.J. (2018): *Cuerpo Técnico de Hacienda: Derecho Financiero y Tributario: parte especial*, Ed. 7 Editores, Sevilla.
- > MARTÍNEZ SEGOVIA, F.J. (2005): "A relación cooperativizada entre la sociedad cooperativa y sus socios: naturaleza y régimen jurídicos.En memoria del Profesor Dr. D. Iván Jesús Trujillo Díez, querido compañero y excelente jurista." *Revista de Derecho de Sociedades* nº 25/2005 2 Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > MARTÍNEZ VARGAS, J., CARMONA IBÁÑEZ, P., & POZUELO CAMPILLO, J. (2015): "La presión fiscal en las cooperativas: una valoración por tamaños, comunidades y sectores para el período 2008-2011". *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº 119, 132-158.

- > MELIÁ MARTÍ, E. & PERIS MENDOZA, M. (2017) Los procesos de integración de las cooperativas agroalimentarias. De la norma a la realidad. Especial referencia a la Ley 13/2013 de Fomento de la Integración Cooperativa. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Monográfico*, nº 126, 177-197.
- > MENÉNDEZ MORENO, A. (2018): "La devolución de lo pagado por el «céntimo sanitario». A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 217/2018, de 13 de febrero de 2018, recurso 284/2017; y de la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 1 de marzo de 2018, asunto C-76/17." *Revista Quincena Fiscal*, nº 8/2018 Editorial Aranzadi, S.A.U
- > MERINO JARA, I. (2009): "El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, 109-126.
- > MOLINA, R. (2012): "La presión fiscal en las cooperativas españolas durante el periodo 2003-2008", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 74, 39-58.
- > MONTERO SIMÓ, M. (2016): "La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo impuesto de sociedades" en ATXABAL RADA, A. (Dir), *Boletín de la Asociación Internacional del Derecho Cooperativo*, nº 50/2017, Ed. Deusto, Bilbao, 17-47.
- > MONTERO SIMÓ, M. (2007): "El Régimen fiscal de las sociedades cooperativas: cuestiones en revisión". *Revista española de Derecho Financiero*, nº 135/2007 Editorial Civitas, SA
- > MONTERO SIMÓ, M. & CASANA MERINO, F. (2019): "Regímenes fiscales de las cooperativas" en VÁZQUEZ RUANO, T. & PEINADO GRACIA, J.I. (Coord.): *Tratado de derecho de Sociedades Cooperativas*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- > MONTESINOS OLTRA, S. (2012): "Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales" *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 23, 9-36.
  - (2017): "Incentivos fiscales al emprendimiento y economía social" *Lex Social*, vol. 7, nº 37-4 ,2.
- > MONZÓN CAMPOS, J.L. (2013): "Empresas sociales y economía social: Perímetro y propuestas meteorológicas para la medición de su impacto socioeconómico en la U.E." *Revista de Economía Mundial*, nº 35, 21-45.
- > MOULAERT, F. & AILENEI, O. (2005): "Social Economy, Third Sector and Solidarity Relations: A Conceptual Synthesis from History to Present" *Urban Studies*, Vol. 42, nº. 11, 2037-2053.
- > NAVARRO LÉRIDA, M.S.:
  - (2015): "La fusión de cooperativas: ¿el mejor mecanismo de integración?" *Deusto Estudios Cooperativos*, nº 6, 115-131.
  - (2019): "Grupos cooperativos. Régimen Jurídico", en ALGUACIL MARÍ, M.P (dir): *"Guía de procesos de integración de cooperativas agroalimentarias"*, p.158-174.

- > NICOLAU REIG, N. (2012): "La repercusión en el IVA, plazos y requisitos: cuestiones relevantes", *Revista Aranzadi Doctrinal* n.º 4/2012 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > PANIAGUA ZURERA, M. & JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2014): "La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 81, 61-93.
- > PANIAGUA ZURERA, M. (1997): *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Madrid.
  - (2006): "El capital social cooperativo en derecho español y su armonización con las normas internacionales de contabilidad", *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, n.º 106, 57-91.
- > PASTOR DEL PINO, M.C. (2012): "Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos." *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 23, 97-120.
  - (2016): "Las cooperativas como sujetos de protección fiscal." *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 28, 247-279.
- > PASTOR SEMPERE, C. (2011): "Régimen Económico y Financiero I. Capital Social, Reservas y Financiación", en FAJARDO GARCÍA, G. (Coord.), *Cooperativas: Régimen Jurídico y Fiscal*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 161-174.
- > PAZ CANALEJO, N. & VICENT CHULIÁ, F. (1994): Ley General de Cooperativas, vol. 3o (Artículos 67 al final) en *Tomo XX de los Comentarios al Código de Comercio y Legislación Mercantil especial* (dir.SÁNCHEZ CALERO, F. & ALBALADEJO, M.), Madrid.
- vPELECHÁ ZOZAYA, F. (2009): *Fiscalidad del comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, 2009.
- > PERIS GARCÍA, P. (2002): "Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos" *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 13, 69-110.
- > PENDÓN MELÉNDEZ, M.A; MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, A.; OLMEDO PERALTA, E.; ET AL. (2019): "Régimen Económico" en VÁZQUEZ RUANO, T. & PEINADO GRACIA, J.I. (Coord.): *Tratado de derecho de Sociedades Cooperativas*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia.
- > PORTILLO NAVARRO, M.J. (2014): "La recaudación tributaria y los beneficios fiscales de las cooperativas en el IS. Análisis y evolución", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 82, 253-286.
- > PUEBLA AGRAMUNT, N. (2014): "El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido." *Revista Quincena Fiscal*, n.º 7/2014, Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > RENIEBLAS DORADO, P. (2020): "La figura del Depósito Distinto del Aduanero" *Carta Tributaria. Revista de Opinión* n.º 59 Editorial Wolters Kluwer

- > ROMERO CIVERA, A. (2010): "La fiscalidad aplicada a cooperativas en Europa y la reforma del régimen fiscal en España". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 91-118.
- > ROMERO CIVERA, A., & MARÍ VIDAL, S. (2015): "Algunos aspectos críticos en la aplicación del impuesto de sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma." *REVESCO. Revista De Estudios Cooperativos*, nº 118, 7-30.
- > RODRIGO RUIZ, M.A. (2010): "Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 9-25.
  - (2017): "Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social." *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 125, 187-212.
  - (2017): "Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social", en MERINO JARA, I. (Dir), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, 35-58.
- > SÁINZ DE BUJANDA, F. (1965): "Análisis jurídico del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 60.
- > SALCES ACEBES, L. (19/02/2019): "La contribución fiscal de la empresa española es superior a la media de la OCDE", en *Cinco Días*. f.c: 20/01/2020 [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/02/18/economia/1550522144\\_507931.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/02/18/economia/1550522144_507931.html)
- > SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2010): "Aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas." *CIRIEC-España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 21, 59-86.
- > SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M. (2017): "Fiscalidad y armonización del impuesto especial sobre el vino en la unión europea". *Revista Quincena Fiscal*, nº 13/2017. Editorial Aranzadi, S.A.U.
  - (2018): "El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos". *Revista Quincena Fiscal*, nº 18/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > SHAVELL, S. (2017): "Comparación entre impuestos correctores y responsabilidad como solución al problema de las externalidades negativas". *Papeles de Economía Española*, nº 159, 2-15.
- > SOCIAL ECONOMY EUROPE (2002), *Charte de l'économie sociale*.
- > TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2010): "Algunas reflexiones sobre régimen fiscal de las cooperativas". *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 53-72.
  - (2019): "Sistema Fiscal Español. Imposición Indirecta.", en MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. & TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Derecho Tributario*, Ed. Aranzadi, Navarra. Capítulo 12.

- > TRUJILLO DÍEZ, I.J. (2000): *Cooperativas de consumo y cooperativas de producción*, Pamplona.
- > VARGAS VASSEROT, C. (2010): "Integración y diferenciación cooperativa: de las secciones a los grupos de sociedades." *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, nº44/2010, 159-176.
  - (2019): "El fomento de la integración cooperativa en el ámbito agrario a través de las entidades asociativas prioritarias (EAP)". *Revista de Derecho de Sociedades*, nº 2019/57, Editorial Aranzadi, S.A.U.
- > VARGAS VASSEROT, C. & AGUILAR RUBIO, M. (2004): "Las operaciones de la cooperativa con terceros y la infundada limitación de las mismas por su tratamiento fiscal privilegiado". *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 83, 115-140.
- > VARGAS VASSEROT, C.; GADEA SOLER, E. & SACRISTÁN BERGIA, F. (2017) *Derecho de las Sociedades Cooperativas*. Madrid: La Ley.
- > VEIGA POMBO, M. (2005): "IVA: deducción, devolución y caducidad." *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº17/2005 Editorial Aranzadi, S.A.U.



## > ANEXOS

### **Anexo I: Jurisprudencia**

#### ITP-AJD

TS sentencia de 12 de noviembre de 1998 (Roj:STS 6669/1998)

TS sentencia de 20 de enero de 2001 (Roj: STS 245/2001)

TS sentencia de 20 diciembre 2013 (RJ 2014\212)

TS sentencia de 6 de febrero de 2014 (La Ley 10446/ 2014)

TS sentencia 16 de octubre 2018 (Roj: STS 3422/2018)

Audiencia Nacional sentencia de 6 de octubre de 2000 (La Ley 179849/2000)

TSJ Comunidad Valenciana sentencia de 24 de septiembre de 2013. (TOL4.030.932)

TSJ Comunidad Valenciana sentencia de 7 de febrero de 2014. (TOL4.183.537)

TSJ Comunidad Valenciana sentencia de 26 de febrero de 2014. (TOL4.227.059)

TSJ Comunidad Valenciana sentencia de 20 de mayo de 2014. (TOL4.467.625)

TSJ Comunidad Valenciana sentencia de 10 de diciembre de 2014. (TOL4.776.491)

TSJ Castilla-León sede en Valladolid sentencia de 14 de octubre de 2014. (TOL4.576.691)

TSJ Murcia sentencia de 21 de diciembre de 2015. (TOL5.625.114)

TSJ Murcia sentencia de 19 de septiembre de 2016. (TOL5.851.640)

TSJ Comunidad Valenciana sentencia de 3 de octubre de 2016. (TOL5.908.407)

TSJ Comunidad Valenciana sentencia de 21 de febrero de 2017. (TOL6.157.143)

TSJ Madrid sentencia de 19 de junio de 2017. (TOL6.253.122)

TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 21 de mayo de 2019. (TOL7.443.598)

Audiencia Provincial de Cantabria sentencia de 21 febrero de 2013. (La Ley 186757/2013)

Audiencia Provincial de Córdoba sentencia de 2 noviembre 2010. (La Ley 321332/2010)



## IVA

TJUE sentencia de 8 de febrero de 1990 (Asunto C-320/88)  
TJUE sentencia de 4 de octubre de 1995 (Asunto C-291/92)  
TJCE sentencia de 25 octubre 2001 (TJCE\2001\296)  
TJUE sentencia de 6 de febrero del 2003 (Asunto C-185/01)  
TJUE sentencia de 27 de noviembre de 2003 (TJCE 2003/395)  
TJUE sentencia de 1 de abril 2004 (Asunto C-90/02)  
TJUE sentencia de 15 julio 2004 (TJCE 2004\199)  
TJUE sentencia de 21 de abril de 2005 (Asunto C-25/03)  
TJUE sentencia de 29 de marzo de 2007 (Asunto C-111/05)  
TJUE sentencia de 8 mayo de 2008 (ECLI:EU:C:2008:267)  
TJUE sentencia de 22 mayo 2008 (TJCE\2008\116)  
TJUE sentencia de 5 marzo 2009 (TJCE\2009\43)  
TJUE sentencia de 3 de marzo de 2014 (TJCE 2014\94)  
TJUE sentencia de 19 de diciembre de 2018 (TJCE 2018\281)  
TS sentencia del 20 de marzo de 1998 (RJ/1998/2274)  
TS sentencia de 6 noviembre de 1998 (RJ 1998\989)  
TS sentencia de 3 de abril de 2003 (Roj: STS 2300/2003)  
TS sentencia de 8 de junio de 2004 (RJ/2004/4784)  
TS sentencia de 4 julio de 2007 (RJ 2007\9104)  
TS sentencia de 18 marzo de 2009 (RJ 2009\1705)  
TS sentencia de 19 enero de 2011 (RJ 2011\1113)  
TS sentencia de 30 mayo de 2011 (RJ 2012\548)  
TS sentencia de 30 mayo de 2011 (RJ 2011\4831)  
TS sentencia de 22 junio de 2011 (RJ/2011/5922)  
TS sentencia de 5 diciembre de 2011 (RJ 2012\118)  
TS sentencia de 5 febrero de 2018 (RJ\2018\350)

TSJ Andalucía sede en Sevilla sentencia de 16 enero 2002 (JT/2002/538)

TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 14 de noviembre de 2011 (JT/2012/40)

TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 19 diciembre de 2011 (JT\2012\135)

TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 26 septiembre de 2017 (JUR\2017\264792)

TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 15 mayo de 2018 (JUR\2018\253807)

TSJ Murcia sentencia de 13 de julio de 2018 (JT/2018/433)

TSJ Andalucía sede en Granada sentencia de 9 octubre de 2019 (JUR\2019\27092)

## IIIEE

TJUE sentencia de 27 de febrero de 2014 (TOL4.117.789)

TJUE sentencia de 2 de junio de 2016 (TJCE 2016/228)

TJUE sentencia de 13 de julio de 2017 (TJCE 2017/174)

TJUE sentencia de 1 de marzo de 2018 (TOL6.521.268)

TS sentencia de 29 septiembre de 2005 (RJ 2005\7301)

TS sentencia de 10 junio de 2008 (Roj: STS 3054/2008)

TS sentencia de 17 octubre de 2008 (RJ 2008\7309)

TS sentencia de 11 febrero de 2009 (RJ 2009\988)

TS sentencia de 12 marzo de 2009 (Roj: STS 1075/2009)

TS sentencia de 24 marzo de 2010 (RJ 2010\4535)

TS sentencia de 25 octubre de 2010 (RJ\2010\7559)

TS sentencia de 11 marzo de 2011 (RJ\2011\2066)

TS sentencia de 13 de febrero de 2018 (Roj: STS 308/2018)

TS sentencia de 27 de febrero de 2018 (RJ 2018/903)

AN sentencia de 11 abril de 2000 (JT\2000\997)

AN sentencia de 15 julio de 2002 (JUR\2003\69214)

AN sentencia de 11 febrero de 2004 (JUR\2004\132826)

AN sentencia de 26 julio de 2004 (JUR/2004/243526)

AN sentencia de 2 enero de 2006 (JUR\2006\243912)  
TSJ Navarra Sentencia de 20 junio de 1998 (JT\1998\1031)  
TSJ Castilla y León sede en Valladolid sentencia de 22 septiembre de 1998 (JT\1998\1417)  
TSJ Cantabria sentencia de 4 mayo de 1999 (JT\1999\817)  
TSJ La Rioja sentencia de 4 junio de 1999 (JT\1999\1347)  
TSJ Extremadura sentencia de 21 marzo de 2001 (JT\2001\528)  
TSJ de Cataluña sentencia de 12 septiembre de 2008 (JT\2009\510)  
TSJ de Cataluña sentencia de 5 marzo de 2009 (JUR/2009/386074)  
TSJ Cataluña sentencia de 30 abril de 2009 (JT\2009\1068)  
TSJ Castilla-La Mancha sentencia de 15 diciembre de 2009 (JT\2010\254)  
TSJ Extremadura sentencia de 1 octubre de 2013 (JT\2013\1657)  
TSJ Castilla-La Mancha sentencia de 18 febrero de 2014 (JUR/2014/72434) Audiencia Provincial de Córdoba de 25 abril de 2017 (JUR\2017\184136)

## **Anexo II: Doctrina Administrativa**

### **ITP-AJD**

DGT 1964-04, de 4 de noviembre de 2004 (La Ley 2240/2004)  
DGT V1317-05, de 4 de julio de 2005 (La Ley 1547/2005)  
DGT V3119-14 de 19 de noviembre de 2014 (TOL4.581.998)  
DGT V3851-15 de 3 de diciembre de 2015 (TOL5.631.951)  
DGT V0775-16 de 25 de febrero de 2016 (TOL5.667.757)  
DGT V1023-18 de 24 de abril de 2018 (TOL7.159.910)  
DGT V0630-19 de 25 de marzo de 2019 (TOL7.282.528)  
DGT V5205-16, de 1 de diciembre de 2016 (La Ley 5560/2016)  
DGT V2751-19, de 8 de octubre de 2019 (La Ley 2945/2019)  
TEAC Resolución de 4 de diciembre de 1996 (La Ley 15830/1996)  
Consulta de contabilidad núm. 6 del BOICAC núm. 94 de junio de 2013 (La Ley 2102/2013)

## IVA

DGT 1354-98, 21 de julio de 1998 (JUR/2001/217999)  
DGT 0005-99, de 7 enero de 1999 (JUR\2001\192480)  
DGT 0006-99, de 7 enero 1999 (JUR\2001\192481)  
DGT 0864-00, de 14 abril de 2000 (JUR\2001\217892)  
DGT V0594-09, de 25 marzo de 2009 (JUR\2009\183790)  
DGT V2437-09, de 30 de octubre de 2009 (La Ley 4204/2009)  
DGT V0286-10, de 17 de febrero de 2010 (JUR/2010/99351)  
DGT V0919-10, de 6 de mayo de 2010 (JT 2010\662)  
DGT V0998-10, de 13 de mayo de 2010 (JUR 2010\201402)  
DGT V1970-10, de 26 de mayo de 2010  
DGT V2073-10, de 20 de septiembre de 2010 (JUR 2010\390206)  
DGT V2471-10, de 17 noviembre de 2010 (JT\2010\1460)  
DGT V2449-12 de 14 de diciembre 2012 (JUR 2013\32601)  
DGT V0382-13, de 8 de febrero de 2013 (JUR 2013\96327)  
DGT V0383-13, de 8 febrero de 2013 (JUR 2013\96328)  
DGT V0511-13, de 19 febrero de 2013 (JT 2013\281)  
DGT V2010-13 de 9 septiembre 2013  
DGT V0756-17, de 24 de marzo de 2017 (JUR 2017\102438)  
DGT V3121-17, de 4 de diciembre de 2017 (JUR 2018\30654)  
DGT V3122-17, de 4 de diciembre de 2017 (JUR 2018\30589)  
DGT V3125-17, de 4 de diciembre de 2017 (JUR 2018\30612)  
DGT V0238-28, de 1 de febrero de 2018  
DGT V1349-18, de 23 mayo de 2018 (JT 2018\757)  
DGT V2856-17, de 3 de noviembre de 2018 (JUR 2018/3051)  
DGT V1795-19, de 11 julio de 2019 (JUR\2019\278739)  
TEAC Resolución de 6 julio 1995 (JT\1995\1198)

TEAC Resolución de 11 de septiembre de 1997 (JT 1997,1351)

TEAC Resolución de 7 de febrero de 2001 (JT 2001/691)

TEAC Resolución de 12 de mayo de 2009 (TOL166.278)

TEAC Resolución de 15 Julio de 2019 (La Ley 103207/2019)

TEAC Resolución de 18 septiembre de 2019 (JT 2019\1015)

Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 7 de noviembre de 2000

## IIIEE

DGT 0464-99, de 6 abril de 1999 (JUR\2001\202910)

DGT 0669-99, de 30 abril de 1999 (JUR\2001\217450)

DGT 1282-99, de 19 de julio de 1999 (JUR/2001/215764)

DGT 2155-00, de 23 noviembre de 2000 (TOL918.163)

DGT V0304-05, de 28 de febrero de 2005 (TOL3.289.209)

DGT V0442-06, de 14 marzo de 2006 (JUR\2006\144854)

DGT V1852-06, de 15 de septiembre de 2006 (JUR\2006\283604)

DGT V2045-10, de 16 septiembre de 2010 (JUR\2010\390172)

DGT V2205-12, de 16 noviembre de 2012 (JT\2013\14)

TEAC Resolución de 29 enero de 1998 (JT/1998/332)

TEAC Resolución de 27 de febrero de 1998 (JT/1998/573)

TEAC Resolución de 7 de noviembre de 2006 (JT 2007/209)

TEAC Resolución de 17 de febrero de 2014 (recurso 2279/2011)

TEAC Resolución de 23 enero 2020 (JT\2020\174)

## **Anexo III: Legislación**

### **I. Cooperativas:**

- > Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas
- > Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas.
- > Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario.

### **II. ITP-AJD:**

- > Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 14 de septiembre por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- > Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del ITP y AJD.

### **III. IVA:**

- > Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.
- > Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- > Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- > Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Facturación.

### **IV. IIEE:**

- > Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.
- > Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.
- > Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno.
- > Directiva 92/83/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
- > Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
- > Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
- > Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.

- > Orden HAC/998/2019, de 23 de diciembre, que regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

#### **V. Otras:**

- > Constitución Española.
- > Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.
- > Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- > Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario.
- > Código Civil.
- > Ley de Contratos del Sector Público.
- > Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

#### **Anexo IV: Páginas web consultadas**

- > AEAT: GASÓLEO AGRÍCOLA, f.c: 08/04/2020 en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/\\_Presentacion/Impuestos\\_especiales/\\_IMPUESTOS/Impuesto\\_sobre\\_hidrocarburos/\\_MODELOS\\_E\\_INFORMACION/Informacion\\_Gasoleo\\_agricola/Informacion\\_Gasoleo\\_agricola.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/_Presentacion/Impuestos_especiales/_IMPUESTOS/Impuesto_sobre_hidrocarburos/_MODELOS_E_INFORMACION/Informacion_Gasoleo_agricola/Informacion_Gasoleo_agricola.shtml)
- > "Análisis Global", en *Estudio relativo a los Impuestos Especiales: Año 2015*, p. 41-43, f.c. 15/12/2019 en: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Aduanas/Contenidos\\_Privados/Impuestos\\_especiales/estudio\\_relativo\\_2015/2\\_ANA\\_GLOB.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/estudio_relativo_2015/2_ANA_GLOB.pdf)
- > PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO 2018, f.c: 6/04/2020 en: [https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2018Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/1/2/N\\_18\\_E\\_V\\_1\\_101\\_1\\_1\\_1\\_198\\_1\\_101\\_1.PDF](https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2018Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/2/1/1/2/N_18_E_V_1_101_1_1_1_198_1_101_1.PDF)
- > CEPES (2020): ¿Qué es la Economía Social? f.c. 8/06/2020 en: [https://www.cepes.es/social/econ\\_social\\_que\\_es](https://www.cepes.es/social/econ_social_que_es)







