

JORNADA CÁTEDRA COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS

Novedades fiscales 2023 para las cooperativas



Jueves, 9 de febrero
10:30 - 12:00h

María Pilar Alguacil Marí

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

Ley de gravámenes temporales

- Ley 38/2022, de 27 de diciembre 2022, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias

LPGE 2023

- Ley 31/2022, de 23 de diciembre de 2022, de Presupuestos Generales del Estado para 2023

Ley de start-ups

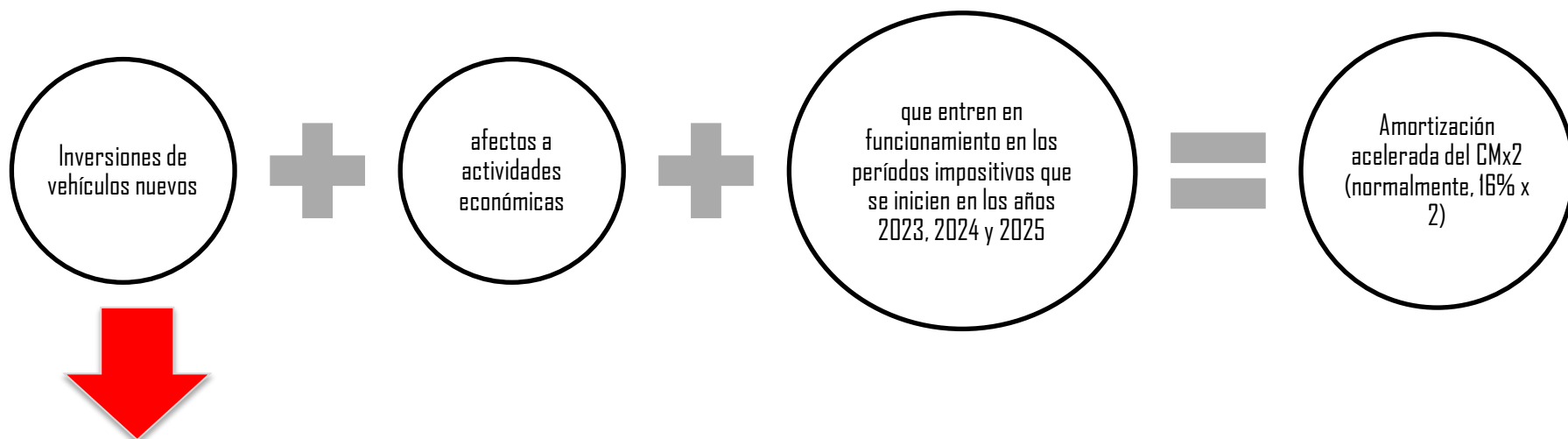
- Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes

Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad

Directiva de tributación mínima global

- Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión Europea

LPGE 2023



FCV (Vehículo eléctrico de células de combustible),
FCHV (Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible),
BEV (Vehículo eléctrico de baterías),
REEV (Vehículo eléctrico de autonomía extendida)
o PHEV (Vehículo eléctrico híbrido enchufable)

Según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos

LPGE 2023

Tengan un importe neto de la cifra de negocios ("INCN") del período impositivo anterior inferior a 1 millón de euros

No tengan la consideración de entidades patrimoniales

Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, VIGENCIA INDEFINIDA
Cifra de negocios: se mide como para las ERD

Están **afectados grupos empresariales**, tanto nacionales como multinacionales, cuya facturación sea de, al menos, 750 millones de euros.

Se garantiza que estos grupos queden sometidos a una tributación efectiva del 15% en el impuesto sobre sociedades en cada una de las jurisdicciones en las que operen.

El cálculo del tipo efectivo implica tomar en cuenta los impuestos satisfechos y los beneficios obtenidos en cada jurisdicción. Para ello la base contable es muy relevante.

La normativas nacionales deberán aprobarse en 2023 y estar en vigor para 2024, si bien la primera declaración deberá realizarse en el primer semestre de 2026.



Limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas al 50%
Medida temporal sólo 2023



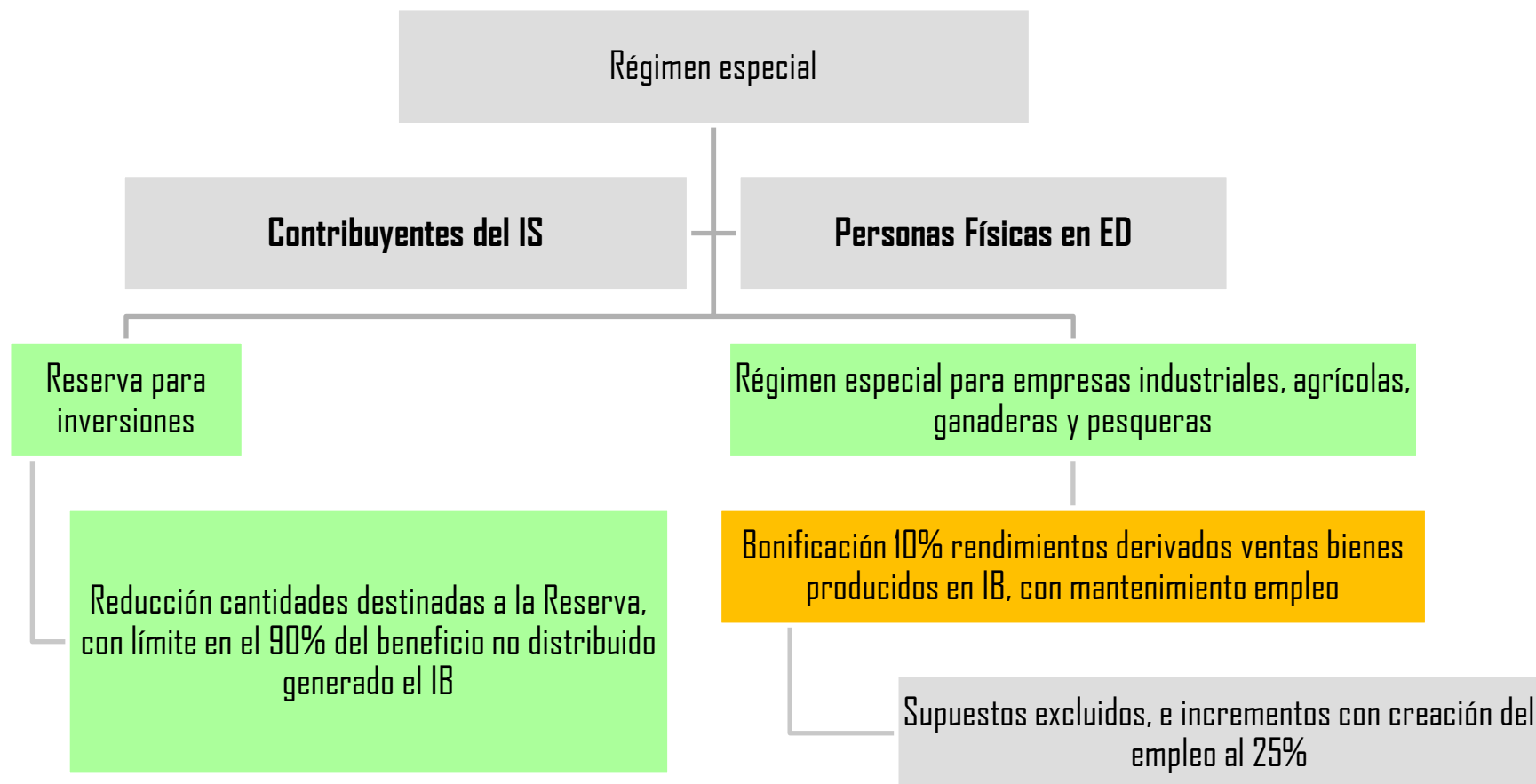
Se deberá integrar en la base imponible del grupo por partes iguales, en décimas partes, en los 10 siguientes periodos impositivos, incluso en el caso de que la entidad que hubiera generado dicha BIN quedase excluida del grupo fiscal

La disposición adicional septuagésima de la LPGE para 2023 introduce el

Régimen fiscal especial de las Illes Balears con efectos para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028.



Este régimen podrá ser de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen el rendimiento neto de su actividad económica mediante el método de estimación directa.



Destino de beneficios a la reserva

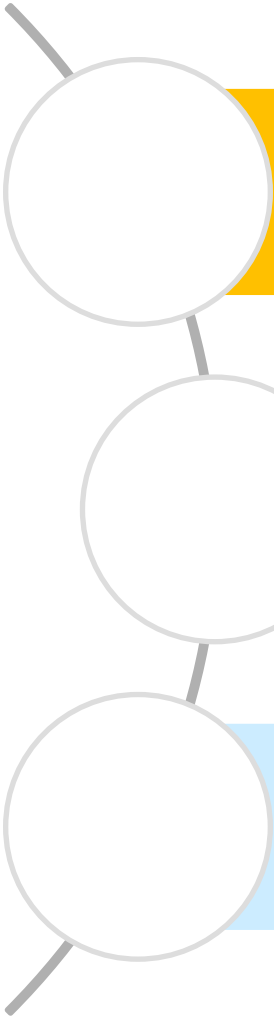
Hasta el límite del 90% de beneficio no distribuido del ejercicio

En el plazo máximo de tres años, debe destinarse a inversiones

Incompatible con deducciones en la cuota

Aplicación reglas de la Competencia

Las inversiones tienen que estar en territorio Balear y afectadas a la actividad económica



A. La adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible, de elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio de las Illes Balears

B. La creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A, que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

C. La suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad,

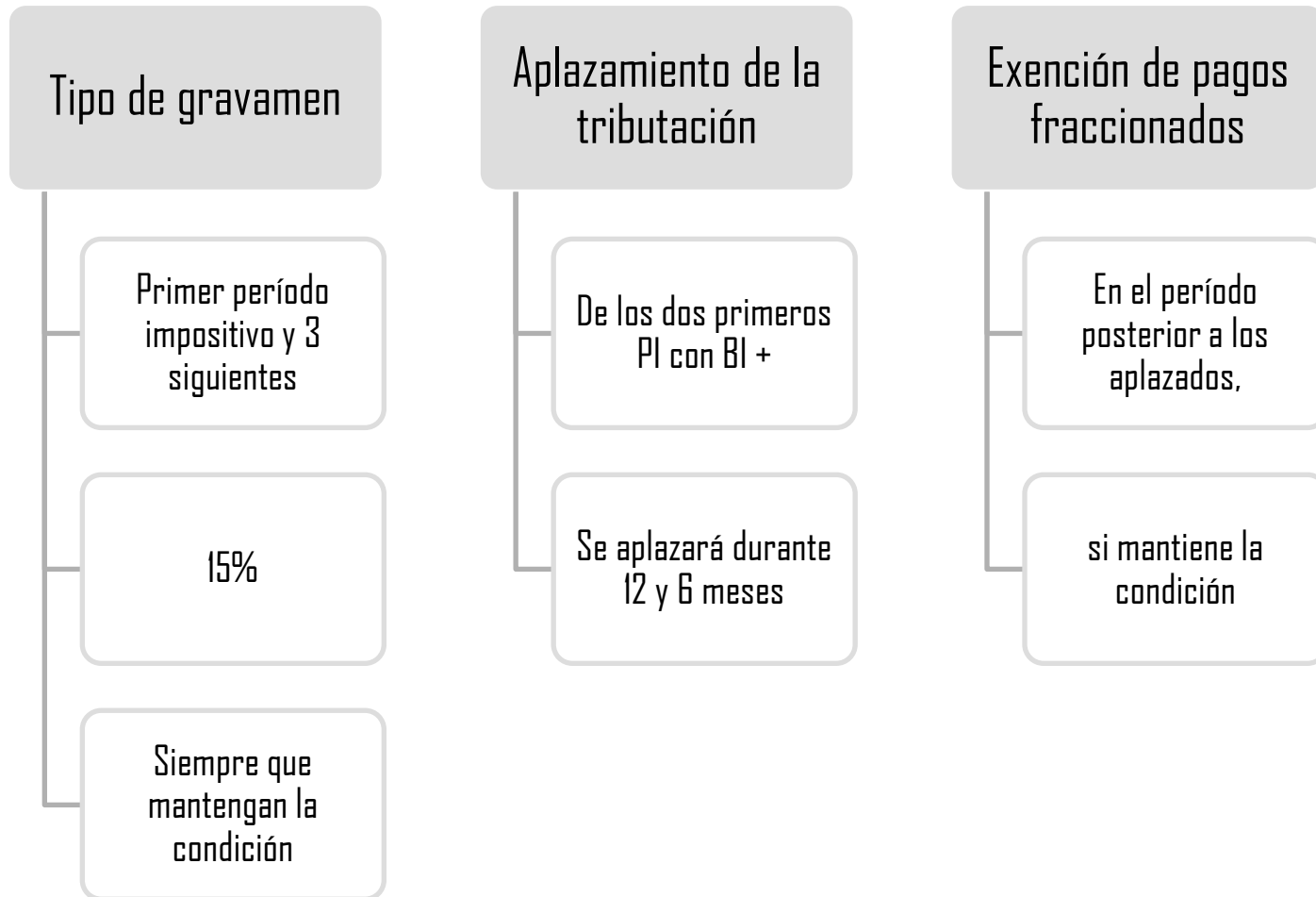
Plusvalía municipal

- Con la LPGE 2023 se ha aprobado una nueva tabla de coeficientes máximos que resultará de aplicación a partir de 1 de enero de 2023.

Interés legal

- fija para 2023 el interés legal del dinero en 3,25% (3,00% en 2022)
- y el interés de demora en el 4,0625% (3,75% en 2022);

- a) Ser de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no hayan transcurrido más de cinco años desde la fecha de inscripción en el Registro b) No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas que no tengan consideración de empresas emergentes. Los términos concentración o segregación se consideran incluidos en las anteriores operaciones.
- c) No distribuir ni haber distribuido dividendos, o retornos en el caso de cooperativas.
- d) No cotizar en un mercado regulado.
- e) Tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España.
- f) Tener al 60 % de la plantilla con un contrato laboral en España. En las cooperativas se computarán dentro de la plantilla, a los solos efectos del citado porcentaje, los socios trabajadores y los socios de trabajo, cuya relación sea de naturaleza societaria.
- g) Desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador



Comprobación del régimen especial

Órganos de gestión y de inspección

Art. 117 LGT

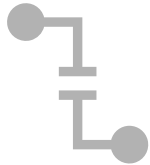
Relativo a funciones órganos de gestión

No lo mencionaba expresamente

Art. 141 LGT

Relativo a la inspección

e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales



En general

STS de 23 de marzo de 2021, recurso 3688/2019, en relación con un Colegio profesional (entidad parcialmente exenta), considera que existe una reserva legal en el art. 141 LGT en favor de la inspección que hace nulas las actuaciones de gestión.



En cooperativas

TSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3ª, S 08-07-2021, nº 824/2021, rec. 855/2020

TSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3ª, S 28-10-2021, nº 1142/2021, rec. 1525/2020

TSJ Castilla y León (Valladolid) (Contencioso), sec. 3ª, S 11-11-2021, nº 1222/2021, rec. 854/2020

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 19 Dic. 2022, Rec. 1242/2021

Se modifica el apartado 1.c), con efectos de 1 de enero de 2023, por la disposición final 2 del Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio de 2022

Artículo 117. La gestión tributaria.

1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

(...)

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, **así como de los regímenes tributarios especiales**, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria. (...)



Jurisprudencia y doctrina administrativa sobre fiscalidad de cooperativas



Pérdida del régimen fiscal

Distintos pronunciamientos

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 16 enero 2019

- 1) No se compensaron con cargo a beneficios pérdidas pendientes
- 2) No ha incluido en su memoria los criterios de asignación e imputación utilizados para diferenciar operaciones con socios y terceros, sólo la cuenta "compras a socios"



TSJ Castilla y León, Burgos, sentencia núm. 11/2019 de 21 enero.

- Se alegan dos causas de pérdida de la condición: falta de contabilización separada
- Participación en entidades no cooperativas

El TEAR desestima la segunda.

El TSJ confirma la primera, pero considera que no cabe sanción porque era aplica discrepancia en la interpretación de las normas tributarias

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos, Sentencia num. 11/2019, de 21 enero

“resulta claro por tanto que las cifras de ingresos y compras declaradas en relación con socios y no socios, son insuficientes para deslindar el resultado cooperativo y extracooperativo, en los términos exigidos por la norma”

No vale una contabilidad interna auxiliar



Audiencia Nacional (Contencioso), sec. 2ª, S 09-12-2021, rec. 114/2017

No contabilización separada de operaciones con terceros.

Se presenta separado únicamente la cuenta de pérdidas y ganancias. La AN asume la doctrina TEAC

La contabilidad separada debe permitir diferenciar el resultado cooperativo por operaciones realizadas con socios y el extracooperativo por operaciones realizadas con terceros, **para lo cual debe estimarse, con criterios razonables, el coste asociado a cada una de las operaciones.** Si la contabilidad no permite esa imputación de costes, no se podrá deslindar el resultado cooperativo del extracooperativo.

En consecuencia, la diferenciación entre resultados cooperativos y extracooperativos, no sirve a estos efectos, si no va acompañada de un criterio contable de imputación de costes. En la cuantificación de los resultados cooperativos y extracooperativos es relevante la correcta imputación contable de ingresos y gastos a una y otra actividad.

Por tanto, la obligación de que la contabilidad incluya **criterios de imputación de costes** para la determinación de los resultados extracooperativos y que sean fundados es una " peculiaridad " contenida en la Ley 27/1999 por emplear los términos del art. 61.2 del citado Texto Legal, que resulta imperativamente aplicable al régimen contable de las sociedades cooperativas hasta el punto de que su incumplimiento impide considerar que las mismas lleven una " contabilidad ordenada y adecuada a su actividad ", con las consecuencias previstas en la Disposición adicional sexta de la Ley 27/1999 o en el art. 13.-10 de la Ley 20/1990.

La actividad alegatoria y probatoria desplegada por la recurrente en el presente recurso no permite estimar desvirtuada la apreciación administrativa sobre el incumplimiento del régimen contable aplicable a las sociedades cooperativas , en particular en lo que se refiere a la **falta de criterios contables fundados de imputación de costes**.

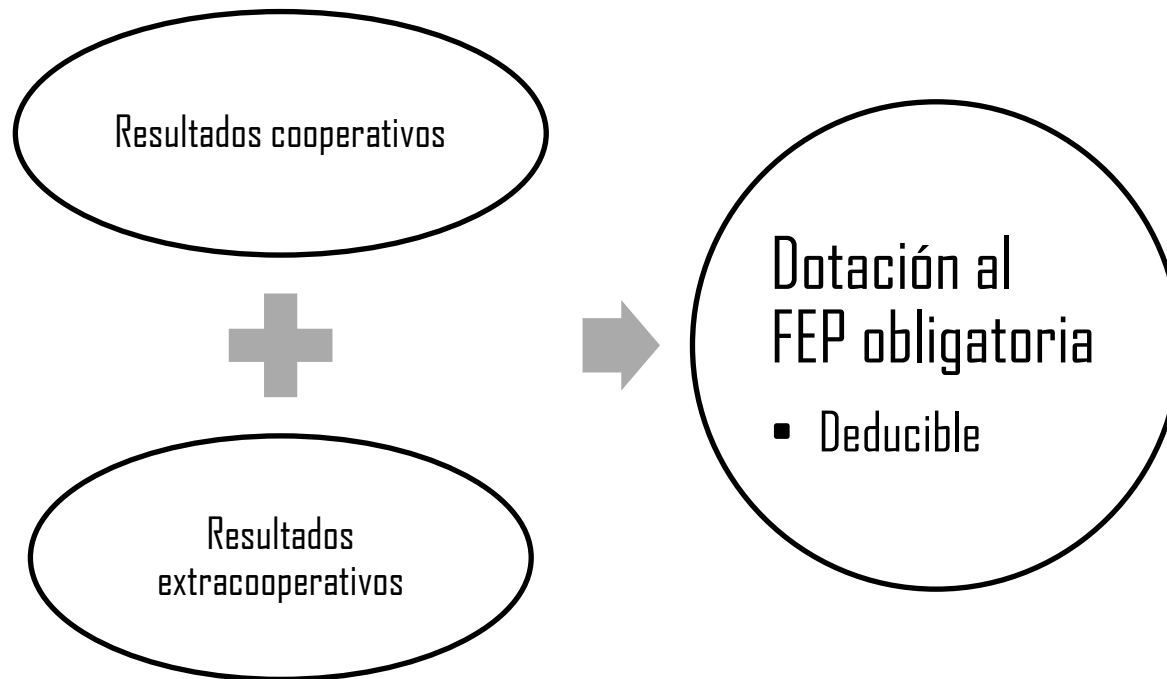
Impuesto sobre Sociedades

Dirección General de Tributos, Consulta num. 2382-03 de 19 diciembre 2003

Una subvención percibida por una Agrupación de Productores Agraria:
destino de parte de la subvención a la dotación de un Fondo de
Reserva Especial.

Se plantea si cabe deducción del 50 por 100 como en el FRO: la DGT lo
considera improcedente.

TEARA 22 de agosto de 2022



Compensación de pérdidas

Se consolida la doctrina y se aplica a cooperativas

30/3/22, 15:32

DYCTEA



DOCTRINA Y CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/08725/2021/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/02/2022**

Asunto:

Impuesto sobre Sociedades Bases imponible negativas. Posibilidad de aplicar el mecanismo de compensación de bases imponible negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente. CAMBIO DE CRITERIO

Criterio:

En aplicación del criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30-11-2021, rec. 4464/2020, este Tribunal Central modifica el criterio que venía manteniendo y asume el criterio jurisprudencia en el sentido de considerar que la compensación de las BIN's de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el IS es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y como tal no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a través de la presentación de una declaración del IS extemporánea. CAMBIO DE CRITERIO.

Contrario al criterio TEAC de las resoluciones de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013), 9 de abril de 2019 (RG 3285-2018), 14 de mayo de 2019 (R.G.6054-2017), 22 de julio de 2021 (R.G. 2098-2020), 22 de septiembre de 2021 (R.G. 25-2020), 16 de enero de 2019 (R.G. 6356/2015) y 22 de julio de 2021 (R.G. 4223/2019).

Declaración extemporánea, Tribunales territoriales

En efecto, la **cooperativa** demandante puede compensar cuotas negativas de ejercicios anteriores, aun presentando su declaración de forma extemporánea, lo que le puede generar otros perjuicios (ejemplo, el recargo del [art. 27 LGT](#)) pero, en modo alguno, se le puede impedir ejercitar un derecho de fuente legal y no compensar las pérdidas de ejercicios anteriores por cuanto, como ya hemos indicado, no nos encontramos ante un supuesto de opción sino ante un derecho de compensación que puede ser ejercitado dentro del plazo establecido en el mencionado [artículo 25 TRLIS](#)) o en su equivalente art. 24 de la Ley 20/1990.

TSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3ª, S 06-04-2022, nº 356/2022, rec. 741/2021

TSJ Comunidad Valenciana (Contencioso), sec. 3ª, S 01-12-2021, nº 1051/2021, rec. 171/2021

1. La cooperativa presenta en 2018 las autoliquidaciones con pérdidas de 2008 y 2009 (prescritos) para compensar deuda de 2011 a 2014 (no prescritos),
 1. Considera que sí que debe hacerse " con la finalidad de realizar una íntegra regularización acorde con el respeto al principio de equidad procedimental y capacidad económica "
 2. No admite la doctrina de que se trata de una opción.
2. Presenta bases imponibles negativas en lugar de cuotas.
Considera que no invalida la presentación.

Otras cuestiones

TSJ La Rioja (Contencioso), sec. 1ª, S 28-12-2021, nº 418/2021, rec. 115/2021

Las cooperativas de segundo grado que agrupen cooperativas agroalimentarias pueden beneficiarse de la bonificación del IBI prevista en el art. 33 de la ley 20/1990, pero sólo para los bienes que se ubiquen en suelo rústico, no en suelo urbano.



TSJ Canarias (Santa Cruz de Tenerife) (Contencioso), sec. 1ª, S 12-02-2021, nº 47/2021, rec. 21/2020



La actuación con diligencia del Consejo Rector hubiera exigido, en un principio, partiendo de la preceptiva correcta llevanza contable de los gastos de personal exigida por los artículos 32, 60 y 61 de la **Ley de Cooperativas**, mantenerse informado diligentemente de los mismos, en cumplimiento del **art. 225.2 de la Ley de Sociedades de Capital (EDL 2010/112805)** citado, y el consecuente cumplimiento de la obligación legal de la correcta presentación de las autoliquidaciones trimestrales de retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo del IRPF, en periodo voluntario, y vencido éste, al menos la presentación, simultánea a las declaraciones anuales presentadas de las autoliquidaciones necesarias para regularizar la situación, con anterioridad a la actuación liquidadora de la Administración, evitando con ello la imposición de sanciones que dañaron patrimonialmente a la sociedad.

Socios y trabajadores

Cuestiones planteadas

Nº de
consulta

V0507-20

Órgano

SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Fecha salida

02/03/2020

Baja de un socio de una cooperativa con devolución de su aportación social integral sin plusvalías ni minusvalías.

- Está sujeto a IOS, como reducción de capital
- No lo cubre la exención del art. 33 de la ley 20/1990
- El sujeto pasivo es el socio



Tribunal Supremo (Contencioso), sec. 2ª, S 29-01-2021, nº 112/2021, rec. 4268/2018

Veterinaria de cooperativa láctea: se presume que no su centro de trabajo son las granjas, y por tanto, no cabe exención de dietas. Debe acreditarse la realidad de las comidas mediante ticket o factura

Causa de la casación

"Establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos íntegros del trabajo en la base imponible del IRPF"

La Sentencia considera:

"...si la Administración consideraba que la prueba aportada por la hoy recurrente resultaba insuficiente debió dirigirse al pagador, dado que no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención, sino que es el empleador el obligado a acreditar la realidad de que las cantidades abonadas al empleado por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, motivado o por razón del desarrollo de su actividad laboral..."

Con base en el deber impuesto al pagador en el art. 9 RIRPF

TSJ Galicia (Contencioso), sec. 4ª, S 25-02-2022, nº 148/2022, rec. 15134/2020

Audiencia Nacional (Contencioso), sec. 2ª, S 26-01-2022, rec. 821/2018

Cooperativa que cultiva hongos de forma conjunta por todos sus socios, en las mismas instalaciones de la cooperativa, y produce sustratos para estos hongos.

1. Pérdida de la condición de especialmente protegida (por un socio SL, año 2010)
2. Pérdida de la condición de fiscalmente protegida, por indebida aplicación del FEP y por operaciones con terceros
 - No se niega que sea una cooperativa agraria
3. Aplicación de **regla de valoración mínima** del coste en la venta de compostaje a socios (art. 15.3)
 - Confusión en la Sentencia con lo que dice la Inspección. La Sentencia limita esta aplicación al tenor literal (servicios y suministros) mientras que la Inspección lo remite a las "operaciones con socios". Si bien lo hace en relación con las ventas a socios.

alguacil@uv.es



VNIVERSITAT
DE VALÈNCIA