

#SEMINARIOS
COOPS

NOVEDADES FISCALES 2024

para las cooperativas

VIERNES,
2 DE FEBRERO
10:00H



Inscripción



PILAR ALGUACIL MARÍ
*Directora de la Cátedra de Cooperativas
Agroalimentarias*



TOMÁS ROJAS PACHECO
*Director Financiero Cooperativas Agro-
alimentarias de España*



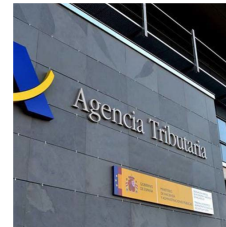
AgroBank



Novedades
normativas



Jurisprudencia



Doctrina
administrativa



Consultas
planteadas

Novedades normativas

Para el ejercicio 2024

Real Decreto 249/2023, de 4 de abril

-ART. 3: incorpora cambios en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT) en materia censal.

- Se regula la formación del **Registro de extractores de depósitos fiscales** de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los **Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos**
 - Estará integrado por las personas o entidades, cualquiera que sea su condición, que extraigan de los depósitos fiscales los productos incluidos en los ámbitos objetivos de los citados impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos.
 - El Registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.
 - La inclusión en dicho Registro se realizará previa solicitud del interesado, en la forma prevista para la declaración de alta o de modificación de datos censales.
 - Se sustituyen las referencias efectuadas al «Registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial» por «Registro de devolución mensual», para adecuarlas a la denominación vigente.

LEY 13/2023, DE 24 DE MAYO

- Añade en el art. 16 LIS (Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros) una clarificación en el concepto de “beneficio operativo”:
- **En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.**

Real Decreto- ley 5/2023, de 28 de junio, Impuesto sobre el Valor Añadido

Medidas en materia de alimentos

Se prorrogan las siguientes medidas introducidas por el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre:

Se seguirá aplicando **hasta el 31 de diciembre de 2023** el tipo del **5 por ciento** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- Los aceites de oliva y de semillas
- Las pastas alimenticias

En estas operaciones el tipo del recargo de equivalencia será del 0,62 por ciento.

No obstante, a partir del día 1 de noviembre de 2023, el tipo impositivo aplicable será el 10 por ciento, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de septiembre, publicada en octubre, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1,4 por ciento.

(Prorrogado después hasta 30 de junio de 2024 por el [Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre](#))

Real Decreto- ley 5/2023, de 28 de junio, Impuesto sobre el Valor Añadido (2)

Seguirá siendo de aplicación hasta el **31 de diciembre de 2023** el tipo del **0 por 100** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- Las harinas panificables.
- Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- Los quesos.
- Los huevos.
- Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

En estas operaciones el tipo del recargo de equivalencia serán del 0 por ciento.

No obstante, a partir del día 1 de noviembre de 2023, el tipo impositivo aplicable será del 4 por 100 en el caso de que la tasa interanual de inflación subyacente del mes de septiembre, publicada en octubre, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia será del 0,5 por 100.

(Prorrogado después hasta 30 de junio de 2024 por el [Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre](#))

Impuesto sobre Sociedades (Art. 190 RD-ley 5/2023)

- La Ley 31/2022 de PGE 2023, introdujo una nueva DA 18ª en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que introducía la amortización acelerada (2 veces el coeficiente de amortización lineal previsto en tablas) para determinados vehículos -FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV- afectos a actividades económicas que entraran en funcionamiento en los períodos impositivos iniciados en los años 2023, 2024 y 2025.
- El RD-ley 5/2023, modifica esta DA18ª que a partir de 30 de junio de 2023 vendrá a denominarse “**Disposición adicional decimoctava. Amortización acelerada de determinados vehículos y de nuevas infraestructuras de recarga**” y que permitirá beneficiarse del régimen de amortización acelerada no sólo a los vehículos citados anteriormente, sino también a las inversiones en **nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos**, siempre que se cumplan dos requisitos:
 - i) Que se aporte la documentación técnica preceptiva, según las características de la instalación, en forma de Proyecto o Memoria, y
 - ii) Que se obtenga el certificado de instalación eléctrica diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

Real Decreto- ley 8/2023, de 27 de diciembre Impuesto valor añadido

Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Con efectos desde 1 de enero de 2024 se modifica la disposición transitoria décimo tercera LIVA y se amplía para 2024 a **250.000 €** el importe referido en el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 LIVA.

El plazo de renunciaciones a estos regímenes y la revocación de las mismas que deben surtir efectos para 2024 comenzará el 29 de diciembre de 2023 y finalizará el 31 de enero de 2024.

Tipo impositivo alimentos

Se modifica el artículo 72 del RD-ley 20/2022 y se prorroga durante el primer semestre de 2024 (hasta el 30 de junio de 2024), la aplicación en el Impuesto sobre el Valor Añadido del tipo impositivo del 0 por ciento que recae sobre los productos básicos de alimentación, así como la del 5 por ciento con que resultan gravados los aceites de oliva y de semillas y las pastas alimenticias.

Tipo impositivo productos energéticos

Con efectos desde el 1 de enero de 2024 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2024, queda fijado el tipo impositivo del **10%** las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de **energía eléctrica**.

Con efectos desde el 1 de enero de 2024 y vigencia hasta el 31 de marzo de 2024, se aplicará el tipo del **10%** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de **gas natural**.

Con efectos desde el 1 de enero de 2024 y vigencia hasta el 30 de junio de 2024, se aplicará el tipo del **10%** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de **briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a lamadera para leña**.

Impuesto sobre el Valor Añadido (Art. 19, 20 y 21 RDL 8/2023)

Con efectos desde **1 de enero de 2024**, se modifica la disposición transitoria decimotercera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que queda redactada de la siguiente forma:

Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en los ejercicios 2016 a 2024. (DT 13ª LIVA)

Se extiende para el período impositivo 2024 la cuantía de las magnitudes que terminan el ámbito de aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente. Estos límites son los siguientes:

- ✓ Volumen de ingresos en el año inmediato anterior para el conjunto de actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales: **250.000 €.**
- ✓ Importe de rendimientos íntegros del año inmediato anterior por operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal: **125.000 €.**
- ✓ Volumen de compras de bienes y servicios del ejercicio anterior: **250.000 €**

Tipo impositivo aplicable temporalmente del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia (Art. 72 RDL 20/2022)


Se prorrogan hasta el 30 de junio de 2024 las medidas en materia de alimentos introducidas por el artículo 72 del RDL 20/2022 quedando de la siguiente manera:

- Desde el 1 de enero de 2023 y hasta el 30 de junio de 2024, se aplicará el tipo del 5 por ciento a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:
 - Los aceites de oliva y de semillas
 - Las pastas alimenticias

En estas operaciones el tipo del recargo de equivalencia será del 0,62 por ciento.

- Desde 1 de enero de 2023 y hasta el 30 de junio de 2024 se aplicará el tipo del 0 por 100 a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:
 - El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
 - Las harinas panificables.
 - Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
 - Los quesos.
 - Los huevos.
 - Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

En estas operaciones el tipo del recargo de equivalencia serán del 0 por ciento.



Real Decreto-ley
8/2023, de 27 de
diciembre

Impuesto sobre Sociedades

Libertad de amortización de inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables

Se modifica el apartado 1 de la disposición adicional decimoséptima de la LIS,

La libertad de amortización prevista en la referida disposición adicional se prorroga un año más, por lo que la entrada en funcionamiento de las referidas inversiones podrá realizarse en 2024.

Redacciones comparadas de la D.A.17º LIS



REDACCIÓN ANTERIOR	NUEVA REDACCIÓN
<p>Disposición adicional decimoséptima. Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.</p> <p>1. Las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables de acuerdo con lo definido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del "Plan + seguridad para tu energía (+SE)", así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía, y entren funcionamiento en 2023, podrán ser amortizadas libremente en los períodos impositivos que se inicien o concluyan en dicho año, siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.</p>	<p>Disposición adicional decimoséptima. Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.</p> <p>1. Las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables de acuerdo con lo definido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía, y entren funcionamiento en 2023 y 2024, podrán ser amortizadas libremente en los períodos impositivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) Que se inicien o concluyan en 2023, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos a que se refiere este apartado se produzca en 2023. ii) Que se inicien o concluyan en 2024, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos a que se refiere este apartado se produzca en 2024. <p>Lo establecido en este apartado estará condicionado a que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del</p>

Real Decreto 1171/2023, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

La modificación del RIVA entrará en vigor el 1 de enero de 2024 excepto la modificación relativa a los números 4º y 5º al artículo 31bis.1.d) que entrará en vigor el 1 de julio de 2024.

Se modifican los siguientes preceptos del RIVA:

- Número 1º y 2º, letra A) y 3º del artículo 9.1 relativo a las exenciones relativas a las exportaciones.
- Artículo 11 de exenciones relativas a la situación de depósito temporal.
- Artículo 24.2 de modificación de la base imponible modificación de la base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro.
- Artículo 28.1.5º segundo párrafo sobre opción y solicitudes en materia de deducciones.
- Artículo 30 bis.1 sobre devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajero o de mercancías por carretera.
- Se añaden los números 4º y 5º al artículo 31bis.1.d) sobre devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.
- Se añade un nuevo artículo 62.Ttr sobre el contenido de los registros de proveedores de servicios de pago
- Artículo 79.1.4º sobre obligación de presentar la declaración recapitulativa
- Artículo 80.Uno.3º sobre contenido de la declaración recapitulativa.
- Se añade un nuevo capítulo III bis de declaración relativa a los registros mantenidos por proveedores de servicios de pago que incluye como nuevo el artículo 81 bis de obligación de presentar la declaración relativa a los registros mantenidos por proveedores de servicios de pago, forma y modelo.
- Artículo 82.3 sobre obligaciones de los sujetos pasivos no establecidos.
-

Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

*Este reglamento desarrolla lo contemplado en la **Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal** en lo que se refiere a los procesos de facturación para asegurar la **estandarización de sistemas y programas informáticos de facturación** y evitar la alteración de las facturas y facturas simplificadas una vez emitidas.*

*Los usuarios pueden voluntariamente remitir sus registros de facturación a la Agencia Tributaria a la vez que facturan a su cliente, lo cual permitirá que la Agencia les lleve directamente sus **libros registro de IVA** para facilitarles la presentación de las declaraciones, y los clientes podrán contrastar sus facturas en la sede de la Agencia.*

- **No se aplica a contribuyentes en SII.**
- **No se aplica a contribuyentes en REAGP**

Anteproyecto de ley por el que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

El anteproyecto de ley se ha limitado, fundamentalmente, a reproducir el contenido de la Directiva (UE) 2022/2523, optando por introducir un Impuesto complementario



Así, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los **grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales**, en una jurisdicción determinada, sea inferior al **15 por ciento**, se recaudará un impuesto adicional, el impuesto complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15 por ciento, ya sea a través de la regla de inclusión de rentas o, en su defecto, de la regla de beneficios insuficientemente gravados.

Impuesto Complementario que garantice una imposición efectiva mínima de las rentas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, obtenidas en aquellas jurisdicciones con un nivel impositivo bajo, en forma de:

a) un impuesto **complementario nacional**, en virtud del cual todas las entidades constitutivas de un grupo multinacional o nacional de gran magnitud, radicadas en territorio español, serán gravadas por la base imponible obtenida por dichas entidades, con arreglo a lo dispuesto en esta Ley, aplicando el tipo de gravamen previsto en el artículo 23;

b) un impuesto **complementario primario**, en virtud del cual la entidad matriz de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará sujeta a la parte que le sea atribuible del impuesto complementario, determinado con arreglo a la presente Ley, con respecto a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, **(regla de inclusión de rentas)**;

c) un impuesto **complementario secundario**, en virtud del cual una entidad constitutiva de un grupo multinacional, radicada en territorio español, estará sujeta al importe del impuesto complementario, determinado con arreglo a la presente Ley, con respecto a las rentas de aquellas entidades constitutivas del grupo multinacional que no radiquen en territorio español y que no estén sujetas a una regla de inclusión de rentas admisible, cuando dichas rentas hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo inferior al tipo impositivo mínimo, de conformidad con la presente Ley **(regla de beneficios insuficientemente gravados)**.

Impuesto complementario: contribuyente

1. Será contribuyente del Impuesto Complementario la entidad constitutiva radicada en territorio español, de conformidad con lo dispuesto el artículo 8 de esta Ley, en los términos previstos en los apartados 2, 3 y 4 siguientes y que forme parte de un **grupo multinacional o de un grupo nacional de gran magnitud** cuando, al menos, en dos de los cuatro periodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo, el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo, incluido el de las entidades excluidas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, sea igual o superior a **750 millones de euros** de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, en, al menos, dos de los cuatro periodos impositivos inmediatamente anteriores al inicio del periodo impositivo

2. Serán **contribuyentes del impuesto complementario nacional**, por las rentas obtenidas en el período impositivo, las entidades constitutivas de los grupos a que se refiere el apartado anterior cuando el tipo impositivo efectivo del grupo, en territorio español, sea inferior al tipo impositivo mínimo, en los términos señalados en esta Ley.

Art. 6 Anteproyecto

Impuesto complementario cuota

Artículo 23. *Tipo de gravamen del Impuesto Complementario.*

1. A efectos del cálculo del Impuesto Complementario, el tipo de gravamen aplicable a los contribuyentes previstos en los apartados 2 , 3 y 4 del artículo 6 de esta Ley, en el período impositivo y en relación con cada jurisdicción, será la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo a que se refiere el punto 43 del artículo 5 de esta Ley y el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción, determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de esta Ley, expresado en términos porcentuales.

Base:

Resultado contable +/- ajustes

**43) «tipo impositivo
mínimo»: 15 por ciento**

Jurisprudencia

Durante 2023

STC CI 2577- 2023

- El Pleno del Tribunal Constitucional, ha estimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional respecto de varias modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades (IS) por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.
- El Tribunal considera que la aprobación de dichas medidas por Real Decreto-ley ha vulnerado el art. 86.1 CE, pues mediante dicho instrumento normativo no se puede “afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I”. En concreto, estima afectado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.



En particular, las modificaciones del IS enjuiciadas son:

D.A.15.1

Los límites aplicables a grandes empresas a la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuestos diferidos.

D.A.15.2

La introducción un nuevo límite para las grandes empresas aplicable a las deducciones para evitar la doble imposición.

D.T. 16

- La obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores

Efectos temporales

La sentencia declara que **no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas** con fundamento en ella:

- aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, **hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada** (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme.
- aquellas **liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia**, ni las **autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha**.





Deducción I+D

- **Art. 35.4 LIS**


4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los contribuyentes podrán aportar **informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste**, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.



Desarrollado por:

- Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Art. 5.3 para la solicitud debe presentarse informe técnico de Entidad acreditada ENAC.



Sentencia del TSJ Baleares de 10 de julio de 2023

- Entidad que aporta, para la Deducción:
 - memoria económico-financiera de su proyecto de innovación, confeccionada por una persona titulada en Ingeniería Superior de Telecomunicaciones perteneciente a una “*Empresa Experta en catalogación de proyectos de I+D+i*”, en la cual se explicaban los motivos por los que, a juicio del técnico firmante, el proyecto constituía Innovación tecnológica.
 - Posteriormente, de cara a la reclamación económico-administrativa planteada ante el TEARIB, el contribuyente aportó también un informe contable elaborado por una experta auditora contable, que constató la realidad de los gastos declarados por la sociedad como afectos a la ejecución del proyecto calificado como IT.
- La AEAT entiende que el informe no es válido porque no está emitido por entidad acreditada por la ENAC



- El Tribunal resuelve que la solicitud de un Informe al Ministerio al efecto de acreditar la naturaleza de la inversión, es una posibilidad que ofrece la norma pero *“en ningún modo implica que la única vía de prueba de la cual dispone el contribuyente esté constituida por estos informes”*, y continúa señalando que la obligación impuesta por el artículo 5.3 del Real Decreto 1432/2003 que requiere la aportación de un informe *“emitido por una entidad debidamente acreditada por la ENAC”*, lo es solo a los efectos de la documentación a acompañar a la solicitud de informe -facultativo- del Ministerio, pero no resulta extrapolable a cualquier medio de prueba con que pueda contar el contribuyente sobre la naturaleza del proyecto o la realización de los gastos, al regirse ello por el artículo 105 de la Ley General Tributaria.
- *Estima el recurso, considerando suficientemente probado el carácter de I+D de la actividad*

Deducción I+D

**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo,
Sección 2ª, Sentencia 1318/2023 de
24 Oct. 2023, Rec. 6519/2021**

- Deducir por I+D+i los gastos devengados en ejercicios anteriores no requiere la rectificación previa de las autoliquidaciones en los que no fueron declarados





Imputación temporal

**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo
Contencioso-administrativo, Sección 2ª,
Sentencia 1096/2023 de 25 Jul. 2023, Rec.
6934/2020**

Se considera medio válido de prueba la
contabilidad para la imputación temporal de una
deuda

Doctrina administrativa

Resoluciones TEAC

Consultas DGT

Tipo impositivo a la entrega de aceitunas a una **cooperativa**

CV 0502-23 de 02/03/2023

CV2547-23 de 25/09/2023



Artículo 91.Dos.1.1º de la Ley 37/1992, letra f), establece la aplicación del tipo reducido 0% a “f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.”.

Ante la falta de un concepto determinado de producto natural, deberán utilizarse, para su concreción, los criterios contenidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, según el cual, en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

En este sentido, debe entenderse por productos naturales los que se obtienen directamente de sus cultivos, sin someterlos a ninguna técnica de transformación.

No obstante, dichos productos naturales pueden ser objeto de algunas operaciones simples de manipulación o conservación que pretenden exclusivamente mantenerlos en las debidas condiciones técnico-sanitarias para el consumo en un tiempo variable o para darles una presentación idónea para el consumo, conservando sus características originales, sin que, por ello, pierdan su condición de productos naturales.

Dado que es una fruta oleaginosa, se aplica el tipo del 0%

Tipo impositivo a entrega de tomates a una cooperativa

Misma doctrina

De acuerdo con lo expuesto, debe entenderse por "productos naturales" los productos que se encuentran en el mismo estado que se obtienen de sus propios cultivos, así como estos mismos productos cuando hayan sido objeto de operaciones simples de manipulación o de conservación, manteniendo sus características originales, como son las de clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, troceado, desinfección, desinsectación, refrigeración, congelación, pasteurización, desecación, deshidratación y otras análogas necesarias para dar a los productos una presentación idónea y habitual para el consumo o las de esterilización.



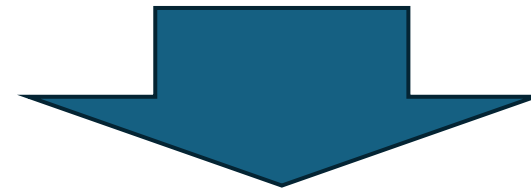
Cooperativa que tiene como actividad la adquisición de uva de vinificación para su transformación en vino y posterior comercialización
CV 1541-23 de 5 junio 2023

- Las entregas de uvas por los agricultores acogidos al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de cual sea el uso a que la **cooperativa** destine dicha uva, tributarán al tipo del cero por ciento del citado impuesto durante la vigencia y aplicación de las medidas contenidas en el artículo 72 del reiterado Real Decreto-ley 20/2022.



Imputación temporal IVA

- El consultante ha sido excluido del REAGP para 2023.
- Entrega a la coop en 2022, pero le liquida en 2023
- ¿Qué régimen se aplica?
- Devengo: aplica regla de comisión de venta (contestaciones vinculantes de 19 de febrero de 2013 y de 9 de octubre de 2013, números V0511-13 y V3010-13)



- Se aplica el Régimen general, y por tanto, el tipo 0%

Imputación temporal y facturación IVA (2)

CV0336-23 de 20/02/2023

CV 0506-23 de 03/03/2023

Supuesto: Cooperativa olivarera

La cooperativa liquida y factura en marzo, realiza un anticipo a cuenta del importe final; en julio, otro anticipo a cuenta del importe final; y en noviembre, realiza la liquidación definitiva, pues ya conoce el precio final por kilogramo/rendimiento de aceituna depositada al haberse vendido la totalidad.

Art. 75.1.3º LIVA

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

Las entregas de las aceitunas objeto de consulta realizadas por la entidad consultante a la **Cooperativa** agraria (en régimen de depósito), se entenderán realizadas en el momento de la venta de los productos transformados por la **Cooperativa** mencionada al tercero adquirente.

Los pagos que realiza la **cooperativa** a la entidad consultante, en los meses de marzo y julio, se realizan por las ventas parciales de aceite que aquella va realizando.

Por tanto, en esos términos, la **cooperativa** no estaría realizando pago anticipado alguno a la entidad consultante, sino pagos por las entregas devengadas conforme a lo previsto en el artículo 75.Uno.3º de la Ley 37/1992.

Imputación temporal y facturación IVA (3)

CV 1308-23, de 17 de mayo de 2023

SUPUESTOS

- 1) Entregas de productos naturales efectuadas en régimen de depósito o comisión de venta a las **cooperativas** agrarias para que estas últimas efectúen su venta en nombre propio a terceros, si esta entrega se produce entre el 1 de enero de 2023 y el 30 de junio del mismo año.
- 2) Entregas de productos naturales de la campaña vigente en el periodo de la modificación del tipo, que se realicen de forma fraccionada a lo largo del tiempo y cuyo período de recepción por el adquirente finalice en dicho periodo o con posterioridad a la finalización del mismo.
- 3) Entregas de productos naturales correspondientes a la campaña realizadas antes de la fecha de modificación del tipo y que a dicha fecha 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.




Respuesta

- 1) Doctrina general, ya vista
- 2) y 3) Se aplica la misma doctrina, siempre que la entrega a terceros y liquidación a socio se realice antes del final de la vigencia del tipo 0% (que hemos visto se ha prorrogado)

La DGT señala que en todo caso **SI HUBIERA ANTICIPOS**, se aplicaría el tipo vigente al momento del anticipo .





Deducción IVA no es una opción

- **Resolución TEAC 6065-2021, de 24 de octubre de 2023**
- El TEAC modifica el criterio que venía manteniendo hasta ahora y asume la doctrina jurisprudencial contenida en las STS 648/2023 y 645/2023, de 23 de febrero de 2023, en el sentido de considerar que la deducción de las cuotas soportadas de IVA no es una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT), sino un derecho del contribuyente.
- Aplica la doctrina Tribunal Supremo (TS) en sentencias 645/2023 y 648/2023 sobre compensación de Bases imponibles, entendiendo que no se limita a esos casos.
- Por tanto, puede rectificarse la autoliquidación para aumentar el IVA deducible

Gasóleo bonificado, CV2695-23

Cooperativa de agricultores que utiliza para rellenar de tierra una finca agrícola, un tractor-traílla con el que tienen que cruzar por un camino rural y acceder a una cantera legalizada para recoger dichas tierras y con ellas poder rellenar la finca agrícola

El tractor objeto de consulta, siempre que se destine a ser utilizado en actividades agrícolas, le será de aplicación el supuesto que se contempla expresamente en el párrafo segundo del apartado a) del artículo 54.2 de la Ley de Impuestos Especiales y, por tanto, para este vehículo sí se podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto (gasóleo bonificado).



Impuesto sobre electricidad

CV 0535-23, de 7 de marzo 2023

Una **cooperativa** es titular de un punto de recarga de vehículos eléctricos. Para la prestación del servicio de recarga contrató los servicios de una empresa que gestionaba el mismo mediante un sistema de autofacturas, cobrando por el uso de los servicios de su red y llevándose un 5% de la facturación a modo de comisión.



Es contribuyente del IE la empresa suministradora, no la cooperativa

“...el contribuyente del impuesto, esto es quien suministra la electricidad a las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos y que, a efectos del Impuesto Especial sobre la Electricidad tienen la consideración de consumidores, debe repercutir el importe del impuesto sobre aquel para quien se realiza el suministro de energía eléctrica (consumidor), teniendo este la obligación de soportarlo.”

Fusiones

V2214-23

La ventaja fiscal para determinar que no es aplicable el régimen, no puede ser la derivada de la propia aplicación del régimen (neutralidad)



FEP

TEAC,
Resolución
9085/2022 de
26 Junio
2023.

- No constituye gasto deducible la dotación al FEP realizada con cargo a resultados extracooperativos, aunque fuera obligatoria por la ley reguladora de la cooperativa.

Consultas planteadas

- Compensación de pérdidas
- Tributación mínima
- IBI
- Tributación de la recepción del haber Sobrante de otra coop



Compensación de pérdidas

Cooperativa protegida, facturación inferior a 1 millón de euros. Le sale una cuota positiva de 500 € y tiene cuotas negativas de ejercicios anteriores por valor de más 12 mil.

Téngase en cuenta que la suma de las dos bases imponibles (la procedente de resultado cooperativo y la del extracooperativo) es negativa, pero la cuota íntegra previa es de signo positivo. Esto pasa porque los tipos impositivos aplicables a cada base son diferentes, el 20% en la base cooperativa y 25% en la extracooperativa. Cuando el resultado extracooperativo es positivo y el cooperativo negativo, aunque la suma de los dos sea negativa, puede pasar que la cuota resulte con signo positivo.

El programa del modelo 200 no deja aplicar el importe total de las negativas.

Sigue...

El programa está aplicando la limitación legal en la compensación de las cuotas negativas (70% en caso de empresas que facturan menos de 20 millones , 50% para las que facturan entre 20 i 60...),

Pero en todo caso son compensables las cuotas íntegras que resulten de multiplicar 1 millón de euros al tipo medio de gravamen de la sociedad (artículo 24 de la Ley 20/1990, de Régimen fiscal de cooperativas).

Respuesta de la AEAT:

- "De acuerdo con el artículo 24 de la Ley 20/1990 de régimen fiscal de Cooperativas se establece que en todo caso serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad, que en este supuesto resulta negativo,..."

Como la suma de las dos bases es negativa, matemáticamente el tipo de gravamen medio también lo es, por tanto, al multiplicar éste por 1.000.000 €, resulta importe negativo. Y aplica el límite porcentual 0

Ley 20/1990

Art. 24. Compensación de cuotas negativas.

- *Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, con el límite del 70 por ciento de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.*
- (...)
- *2. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas.*



Subrayamos el permiso para compensar pérdidas de **un millón de euros multiplicado por el tipo medio de gravamen.**

Este precepto es el equivalente, para este régimen especial, al art. 26 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que considera, en particular, que:

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

En el caso del régimen especial de cooperativas, para diseñar un régimen equivalente, se transforma este millón de euros en su equivalente de cuota, aplicándole el tipo de gravamen. Ahora bien, dado que la cooperativa puede estar aplicando dos tipos de gravamen (el 25%, para los resultados extracooperativos, y el 20% para los cooperativos) a distintas bases imponibles, la ley impone la aplicación del tipo medio de gravamen, resultante de dividir la cuota final por la base imponible, y multiplicar por 100 el resultado.

Sin embargo...

TMG: Cuota (suma de ambas cuotas)/Base (compensación de ambas bases) x 100

Ahora bien, esta fórmula matemática, que en principio podría parecer impecable, sólo tiene sentido si la suma de las dos bases es positiva, porque en caso contrario, el tipo medio de gravamen siempre tiene signo negativo, y por tanto, desaparece el importe del equivalente en cuota de un millón de euros de base imponible.

Este resultado puede ocurrir porque los tipos de gravamen son diferentes. En efecto, si la base imponible cooperativa es negativa y la extracooperativa es positiva, pero menor a la primera, el resultado en la base imponible será negativo, pero dado que la cuota extracooperativa es positiva, y el tipo de gravamen es superior, la cuota puede ser positiva.

Ejemplo

La Base cooperativa, negativa, es de -10.000

La Base extracooperativa, positiva, es de +9.000

Las cuotas serán las siguientes:

$-10.000 \times 20\% = -2.000$

$+9.000 \times 25\% = +2.250$

Cuota íntegra= +250

Ahora bien, si esta cooperativa no puede compensar pérdidas, teniendo un beneficio gravable que se traduce en una cuota positiva, el resultado sería contrario al principio de igualdad en el ámbito tributario (art. 31.1 de la Constitución española), dado que no ha manifestado una capacidad económica superior a la que resultaría si se tratara de una sociedad de capital.

Es, además, un resultado irrazonable, que no se corresponde con el espíritu de la norma.

Solución

En realidad, para seguir el espíritu del art. 26 de la LIS lo lógico es tener en cuenta para calcular el tipo medio de gravamen **aquella base imponible que ha dado lugar a una cuota positiva.**

En el caso del ejemplo, el tipo medio debería ser:

Cuota/Base imponible positiva x 100

$250/9.000 \times 100 = 2,77\%$

Que es **el tipo real** al que ha tributado la base imponible positiva.

Podría compensar, en este caso, hasta 27.777 euros (2,77% de 1 millón).

En otro caso, la interpretación de la norma es absurda y contraria al principio de igualdad. Este tema se ha planteado ya ante el Ministerio y se está solucionando

SAT que se transforma en cooperativa

Supuesto:

Una Sociedad agraria de transformación (SAT) tiene pérdidas contables y fiscales en 2018 y en 2019, cuando se ha transformado en cooperativa ¿Cómo debe compensarlas?

Solución:

Habiendo revisado jurisprudencia y doctrina administrativa, no se ha encontrado ningún pronunciamiento que contemple específicamente este supuesto.

La jurisprudencia sí que se ha pronunciado en el sentido de que, si una cooperativa ha practicado compensación de pérdidas en la base imponible, en lugar de en la cuota, siempre que resulten acreditados en la contabilidad y en la autoliquidación del ejercicio en el que se generaron las pérdidas

Las pérdidas en todo caso deben compensarse si se cumplen los requisitos para ello, porque si no, habría enriquecimiento injusto

Las pérdidas deben compensarse en la cuota y no en la base (art. 23 LRFC)

No cabe imponer sanción. Aquí encontramos:

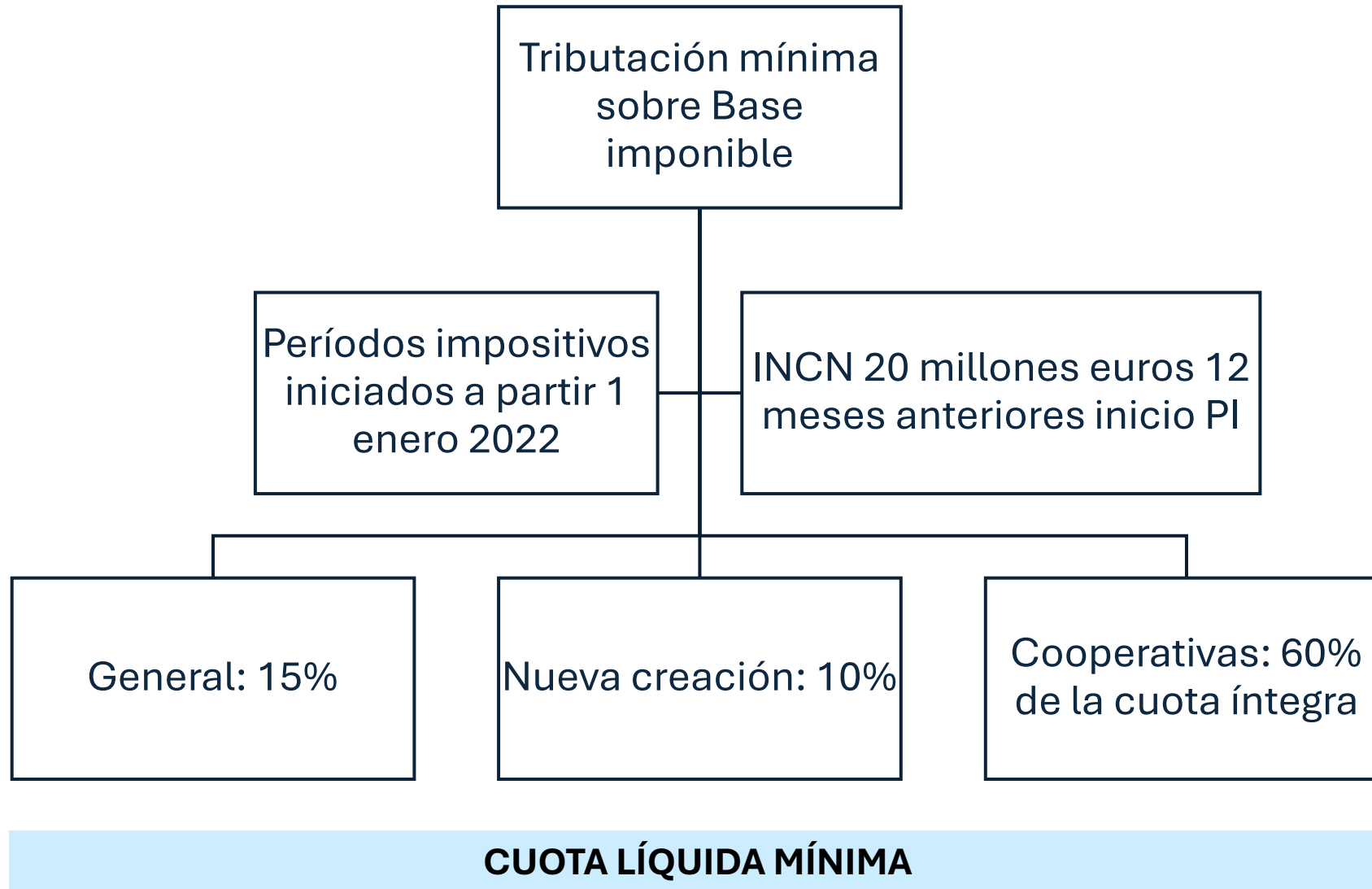
- a) dos sentencias en este sentido, Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga, Sentencia num. 399/2019 de 11 febrero ([JT\2019\541](#)), Y Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia num. 756/2010 de 15 julio ([JT\2010\1241](#))
- b) y una en el contrario, (pero porque se dice que era muy evidente para la cooperativa que tenía que compensar en cuota y no en base, lo que no es el caso) Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, Sentencia num. 350/2014 de 8 abril ([JUR\2014\123141](#))

Solución propuesta

1. A la vista de lo expuesto, sugerimos proceder como sigue:
 - a. Se calcula la cuota negativa que resultaría de las pérdidas en los ejercicios en que era SAT, gravando al 25% el importe neto de las pérdidas.
 - b. Se compensa esa cuota negativa con la cuota de la cooperativa del año que se desee compensar resultante de sumar las cuotas cooperativa y extracooperativa y antes de aplicar la bonificación del 50% si la cooperativa fuera especialmente protegida (Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 22 noviembre, IT\2003\634)
2. Como se puede observar, ésta es la forma de proceder más razonable para cumplir el mandato de compensación de pérdidas de acuerdo con el art. 23 LRFC, ya que se integran magnitudes de la misma condición. Las pérdidas se corresponden con períodos en que se tributaba al 25%, por lo que éste es el importe del crédito de impuesto.

Tributación mínima en IS

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



Cooperativas

Art. 30 bis Tributación mínima

(...)

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

Cuota íntegra ley 20/1990

• **Art. 23. Cuota tributaria.**

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

- Ahora bien...

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

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

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

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

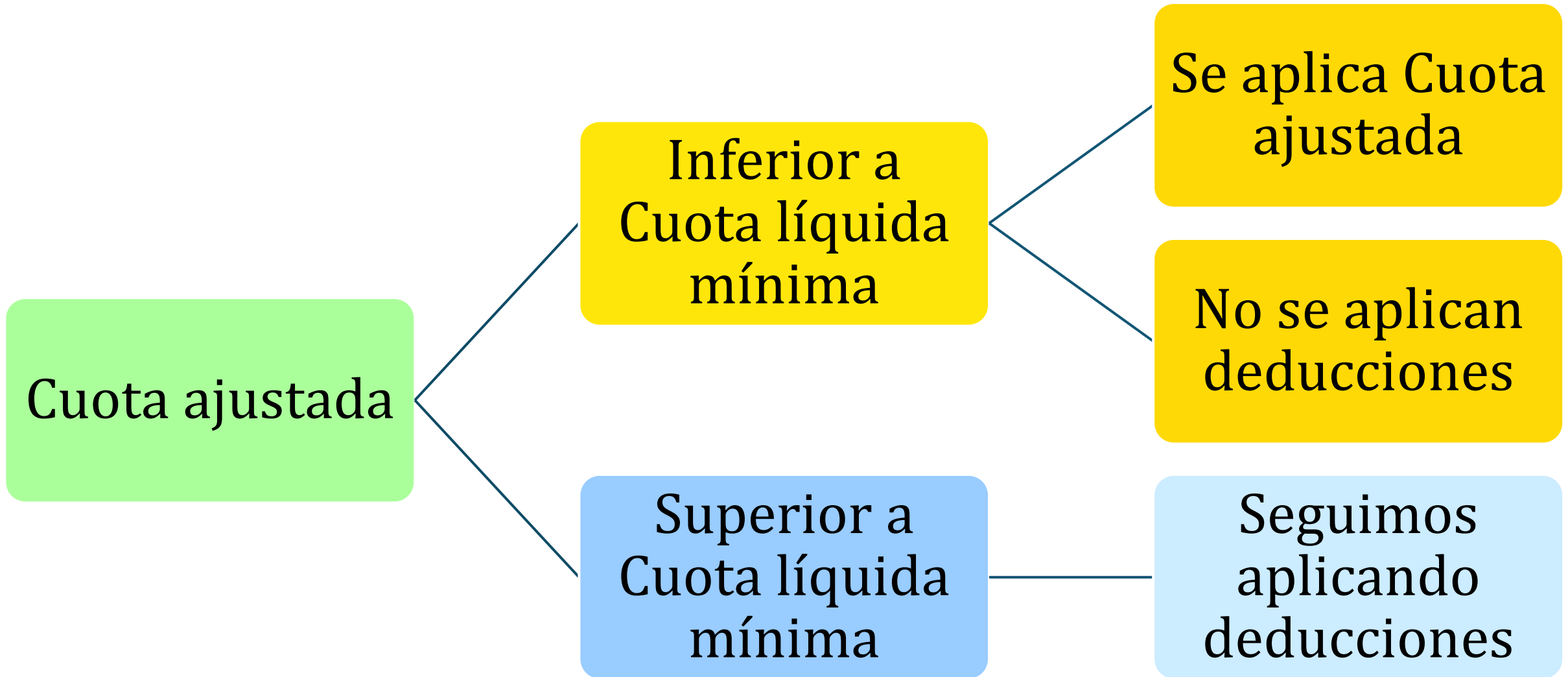
¿Qué ocurre con la compensación de pérdidas?

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

- Y sigue

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

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



Cuota ajustada

Inferior a
Cuota líquida
mínima

Se aplica Cuota
ajustada

No se aplican
deducciones

Superior a
Cuota líquida
mínima

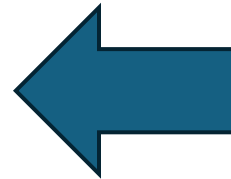
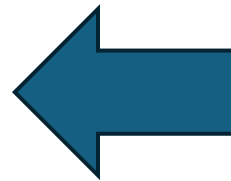
Seguimos
aplicando
deducciones

Según el TEAC, se compensan las pérdidas antes de aplicar la bonificación

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

Art. 23. Cuota tributaria.

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



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

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

(...)

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

Art. 24. Compensación de cuotas negativas.

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

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

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



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

Art. 32. Deducción por doble imposición de dividendos.

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



Cuota líquida mínima

- Cuota íntegra (Bases imponibles por TG)
- Compensación pérdidas ????
- 60%

A COMPARAR

Cuota íntegra ajustada

- Cuota íntegra
- Compensamos cuotas negativas**
- Bonificación especialmente protegida
- Deducciones por doble imposición IS
- CUOTA INTEGRAL AJUSTADA

Según doctrina TEAC, la ley no lo dice

¿Qué pasa con la de **retornos**?

Resultado derivado de la contabilidad

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

Especialmente protegida. Sin compensar pérdidas para cálculo CLM

Una cooperativa **especialmente protegida** con ejercicio igual al año natural tuvo en 20X1 una cifra neta de negocios de 35 millones de euros. Tiene deducción por doble imposición y pérdidas para compensar. Liquidación de ejercicio 20X2.

		BI cooperativa	BI extracoop
		3.600.000	1.200.000
TG		20%	25%
		720000	300000
Cuota íntegra			1020000
Cuota líquida mínima	1020000* 60%	612000	
Cuota negativa pendiente			-46.000
Cuota ejercicio			974.000
Bonificación especialmente protegida			487.000
Deducción por doble imposición			-25.000
Cuota íntegra ajustada			462.000

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

Especialmente protegida. Compensadas cuotas negativas para cálculo CLM

Una cooperativa especialmente protegida con ejercicio igual al año natural tuvo en 20X1 una cifra neta de negocios de 35 millones de euros. Tiene deducción por doble imposición y pérdidas para compensar. Liquidación de ejercicio 20X2.

		BI cooperativa	BI extracoop
		3.600.000	1.200.000
	TG	20%	25%
		720000	300000
	Cuota íntegra		1020000
	Cuota negativa pendiente		-46.000
	Cuota ejercicio		974.000
	Cuota líquida mínima	584400	
	Bonificación especialmente protegida		487.000
	Deducción por doble imposición		-25.000
	Cuota íntegra ajustada		462.000

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

Protegida. Sin compensar pérdidas para cálculo CLM

Una cooperativa protegida con ejercicio igual al año natural tuvo en 20X1 una cifra neta de negocios de 35 millones de euros. Tiene deducción por doble imposición y pérdidas para compensar. Liquidación de ejercicio 20X2.

		BI cooperativa	BI extracoop
		3.600.000	1.200.000
TG		20%	25%
		720000	300000
Cuota íntegra			1020000
Cuota negativa pendiente			-46.000
Cuota ejercicio			974.000
Cuota líquida mínima	102.000 * 60%	612000	
Deducción por doble imposición			-25.000
Cuota íntegra ajustada			949.000

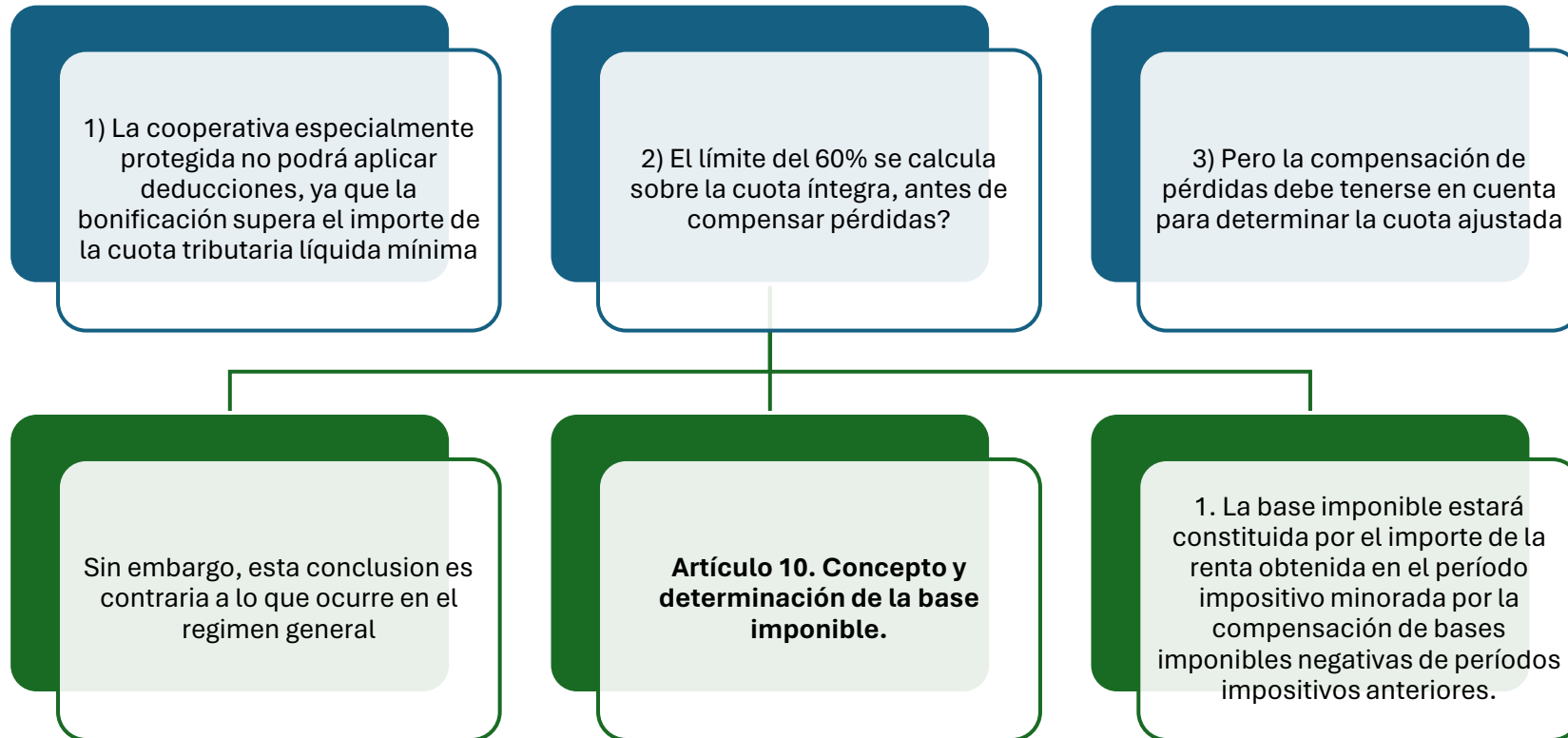
La cuota íntegra ajustada es superior a la cuota líquida mínima. Se pueden aplicar las deducciones hasta la cuota líquida mínima

Protegida. Pérdidas compensadas para calcular CLM

Una cooperativa protegida con ejercicio igual al año natural tuvo en 20X1 una cifra neta de negocios de 35 millones de euros. Tiene deducción por doble imposición y pérdidas para compensar. Liquidación de ejercicio 20X2.				
			BI cooperativa	BI extracoop
			3.600.000	1.200.000
	TG		20%	25%
			720000	300000
	Cuota íntegra			1020000
	Cuota negativa pendiente			-46.000
	Cuota ejercicio			974.000
	Cuota líquida mínima	974.000 x 0,6	584400	
	Deducción por doble imposición			-25.000
	Cuota íntegra ajustada			949.000

La cuota íntegra ajustada es superior a la cuota líquida mínima. Se pueden aplicar las deducciones hasta la cuota líquida mínima

Conclusiones



Consulta CAE: reducción IBI en sociedades

El Real Decreto-ley 4/2023 regula en su artículo 12 una exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza rústica. Están exentos los bienes inmuebles que sean propiedad de los titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas, que estén afectos al desarrollo de tales explotaciones y que los titulares de las explotaciones hayan sufrido en 2023 una reducción del rendimiento neto de las actividades agrarias de, al menos un 20 por ciento con respecto a la media de los últimos tres años.

Preguntaa:

- 1) Si se puede beneficiar de la exención cualquier persona física o jurídica que cumpla los requisitos.
- 2) En el caso de personas jurídicas, y para el cálculo del rendimiento neto de la actividad agraria, ¿se deben tener en cuenta la totalidad de ingresos y gastos de la actividad agraria sin incluir, en su caso, el propio Impuesto sobre Sociedades?



Respuesta:

1) El citado artículo 12 del Real Decreto-ley 4/2023 no contiene la definición de titular de la explotación agrícola o ganadera, pero tampoco restringe su aplicación a las personas físicas.

La normativa reguladora del IBI tampoco contiene la definición de titular de una explotación agraria. El artículo 3 de la Ley 30/2022, de 23 de diciembre, por la que se regulan el sistema de gestión de la Política Agrícola Común y otras materias conexas, define el titular de explotación agraria en los siguientes términos:

*“Titular de explotación agraria: Persona física **o jurídica**, o todo grupo de personas físicas o jurídicas, que ostenta el poder de adopción de decisiones en relación con las actividades agrarias desempeñadas en la explotación agraria, obtiene los beneficios y asume el riesgo empresarial derivado de la actividad agraria.”*

2) En cuanto al rendimiento neto de la explotación agraria, el artículo 12 del Real Decreto-ley 4/2023 tampoco contiene una definición del mismo, pero en su acepción económico jurídica puede definirse como la **diferencia entre los ingresos y gastos inherentes a la explotación agraria**, sin tener en cuenta, en su caso, el Impuesto sobre Sociedades.

HABER SOBROANTE

1

Quando se liquida una cooperativa y hay un haber sobrante, las leyes de cooperativas dicen que si lo recibe una cooperativa ésta lo debe destinar al FRO (art. 75.d de la estatal, art. 82.6 de la valenciana ó art. 106 de la catalana).

2

Pues bien, la duda es la tributación de ese importe que recibe la cooperativa. La 20/90 en su artículo 22 dice que es un incremento patrimonial.

3

Esa cantidad debe tributar en el IS, haciendo un ajuste en la base, y se destinará a resultados extracooperativos. Cuestión distinta es que lo recibiera como parte de la liquidación por ser socio, en cuyo caso podría ser equiparable al retorno.

4

Por otra parte, le será de aplicación la reducción de las dotaciones al FRO.