

El IVA en las transacciones económicas de la cooperativa agroalimentaria con los socios

DRA. MARIA PILAR BONET SÁNCHEZ

PROF^a TITULAR D^o FINANCIERO Y TRIBUTARIO

UNIVERSITAT DE VALÈNCIA

Sumario

Entregas del socio a la cooperativa: precio y calificación en el IVA

Operaciones con socios en régimen general:

- Devengo
- Repercusión
- Dedución de cuotas soportadas por la cooperativa

Operaciones con socios en REAGP:

- Contenido del régimen
- Momento en que se producen las entregas
- Pago de la compensación
- Dedución de las compensaciones por la cooperativa

Funcionamiento: elementos clave

Las reglas de funcionamiento cooperativo (1º y 2º grado) afectan a la contabilización y facturación de las operaciones y éstas repercuten en el ámbito fiscal (calificación, devengo...)

No hay venta del socio a la cooperativa, sino entrega para la comercialización/gestión




No se conoce el precio hasta la venta por la cooperativa

Aún no se conocen los gastos de gestión, ni las dotaciones legales y estatutarias, ni los retornos

Liquidación del ejercicio cooperativo = “valor neto realizable” (PGC Coop.)

Precio de las entregas del socio a la cooperativa

- La Ley 20/1990 (LRFC) obliga a valorar las operaciones entre la cooperativa agraria y sus socios por el **precio efectivo siempre que no sea inferior al coste** (art. 15.3) a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades
- A efectos del IVA, la base imponible se define por la **contraprestación**: precio más comisiones, portes, transportes, seguros, subvenciones vinculadas al precio, importe de envases y embalajes... (art. 78 LIVA)  en régimen general
 - En REAGP: precio de venta / valor de mercado, sin gastos accesorios
- ¿Sería admisible el cómputo de un precio diferente según el impuesto?
- **Práctica habitual**: precio de liquidación por la cooperativa (valor neto realizable)

precio de venta a terceros – costes y gastos cooperativos de gestión

Proceso de formación del precio

CONTRATO DE CAMBIO TÍPICO	COOPERATIVA DE COMERCIALIZACIÓN
<p>Entre partes independientes</p> <p>Referencia al <u>valor de mercado</u> de los productos vendidos por el agricultor</p> <p><u>Diferencias: STS de 28-5-2002</u></p>	<p><u>Componentes del precio:</u></p> <ul style="list-style-type: none">Importe de la venta a tercerosGastos de comercializaciónCostes de gestión cooperativaDotaciones a Fondos Obligatorios (FRO y FEP)Dotaciones a Reservas voluntarias

Calificación de las entregas del socio

Calificación mercantil/civil vs. tributaria/IVA

A efectos **civiles o mercantiles**:

- ¿Compraventa?
- ¿Depósito?
- ¿Comisión de venta?
- ¿Suministro?

A efectos tributarios, **en el IVA = ENTREGAS** de bienes

- **Comisiones de venta**
- **Suministros**
- **No se puede identificar suministro con servicios** → la Directiva IVA utiliza el término de forma indistinta para bienes y servicios

¿Es una operación compleja?

Concepto de entrega en el IVA

Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales con las facultades atribuidas a su propietario (14.1 Dir., 8 LIVA)

- **propiedad económica**
- es independiente de la transmisión de la propiedad jurídica (STJUE de 8-2-1990, caso *Safe*)

Asumido por nuestros tribunales:

Tribunal Supremo (STS 30-1-2014)

Audiencia Nacional (SAN 23-78-2015)

Tribunal Económico-Administrativo Central (Res. TEAC 17-3-2015)

STS de 3/4/2003: **no puede identificarse con la compraventa** (en contra, Lamoca Pérez, 2013)

¿Contrato de suministro?

Tribunal Supremo:

“...las partes se obligan a la entrega de cosas y al pago de su precio, en entregas y pagos sucesivos y en períodos determinados o determinables... lo verdaderamente esencial es que el contrato que liga a las partes... es un contrato de suministro, contrato único que da lugar a prestaciones periódicas” (STS 91/2002, de 7 de febrero).

Ley Contratos Sector Público (Ley 9/2017) art. 16.3.a):

“Aquellos en los que el empresario se obligue a entregar una pluralidad de bienes de forma sucesiva y por precio unitario sin que la cuantía total se defina con exactitud al tiempo de celebrar el contrato, por estar subordinadas las entregas a las necesidades del adquirente”.

Socios en régimen general

DEVENGO

REPERCUSIÓN POR EL SOCIO

DEDUCCIÓN POR LA COOPERATIVA

Devengo del IVA (75 LIVA)

Entregas de bienes	Puesta a disposición
Servicios	Ejecución material
Suministros y operaciones de tracto sucesivo	Exigibilidad de la parte del precio de cada percepción
Si no se ha pactado precio/exigibilidad, o periodicidad >1 año	- 31 de diciembre de cada año - Por los suministros efectuados desde el anterior devengo o parte proporcional año
Pagos anticipados (al devengo)*	Cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos

Operaciones “complejas”

La Administración Tributaria* ha calificado ciertas cesiones de productos naturales de los socios a las cooperativas agrarias como **operaciones complejas**:

- Entregas en **depósito o comisión de venta** a las cooperativas agrarias para que estas últimas efectúen su venta en nombre propio a terceros.
- Entregas **fraccionadas** a lo largo del tiempo que dura una campaña y que tienen un determinado período de recepción.
- Entregas de productos naturales correspondientes a una campaña que estén **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.

*Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 7-11-2000

*DGT, consultas vinculantes V2449-12, de 14-12-12 y V0919-10, de 6-5-10

Repercusión del IVA (en general)

Momento: al tiempo de expedir y entregar **factura** (88.3 LIVA)

- No hay obligación de soportar la repercusión antes del devengo (88.5 LIVA)

Plazos: según las normas de facturación (RD 1619/2012)

- **Expedición:** al tiempo de efectuarse la operación y en todo caso, antes del 16 del mes siguiente al devengo (arts. 11 RF)
- **Remisión:** al tiempo de expedirse la factura y en todo caso, antes del 16 del mes siguiente al devengo (arts. 18 RF)

Por tanto, fecha límite  16 de enero

Caducidad del derecho a repercutir: 1 año (88.4 LIVA) ----- ¿CONSECUENCIAS?

Deducción de las cuotas soportadas/coop.

Nacimiento del derecho	Devengo (98.1 LIVA)	
Caducidad	Falta de ejercicio en los plazos del art. 99	
Ejercicio del derecho (99 LIVA)	-Período liquidación en que se soportó el IVA -Límite: 4 años desde nacimiento del derecho	
Se entiende soportado el IVA	Recepción de la factura / documento equivalente, salvo devengo posterior	
Créditos de impuesto (99.5 LIVA)	Compensación	4 años desde presentación A-L en que se originó el exceso
	Devolución	4 años + / Ya no procede la compensación
Devolución (115.1 LIVA)	-Saldo a favor existente a 31/12 de cada año -A-L del último período de liquidación del año	

Socios en REAGP

DERECHO DEL SOCIO A PERCIBIR LA COMPENSACIÓN

DERECHO DE LA COOPERATIVA A DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS

Contenido del régimen

Los agricultores soportan un IVA por sus compras que no es deducible porque no presentan liquidaciones

Tampoco repercuten el IVA devengado por las entregas de sus productos naturales

El socio titular de la explotación tiene **derecho a percibir una compensación** del 12% del precio de venta (10,5% los ganaderos)



Este derecho nace cuando se realizan las entregas a la cooperativa (\approx devengo/Régimen Gral.)

Momento en que se entiende producida la entrega en “operaciones complejas”

Resolución de la SE Hacienda, de 7-11-2000:

...“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”.

“Asimismo, 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.**”

Pago de la compensación

1) Momento en que debe efectuarse el pago (48.2 RIVA):

- Al tiempo de la **entrega** de los productos, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base.
- En el momento del **cobro total o parcial del precio** correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos, mediando acuerdo entre los interesados

Por tanto, es correcto el pago de la compensación en el momento de la liquidación de resultados de la cooperativa al socio

2) Requisito formal: emisión de **recibo** por duplicado, firmado por el socio productor

3) Medios de pago -----> silencio LIVA y RIVA (ver deducción)

Deducción de las compensaciones

Derecho a la deducción (134.1 LIVA) → Quien haya satisfecho la compensación

- Se aplican los mismos requisitos que para la deducción en régimen general

Ejercicio del derecho (134.3 LIVA):

- Haber efectuado el pago* de la compensación
- Estar en posesión del recibo firmado por el titular
 - Requisitos 49 RIVA y 16.1 Rto. Facturación + Libro registro especial (≈ facturas recibidas)
 - **Plazo para la expedición:**
 - No se especifica (DGT, V0238-18, de 1-2-2018)
 - Puede demorarse en el tiempo respecto de las entregas (DGT, V2471-10, de 17-11-2010)
 - **Firma del recibo:** el titular de la explotación puede designar a cualquier persona como representante para la firma de los recibos (DGT, V0770-17, de 27-3-2017)

Cuándo se entiende satisfecho el pago

1) **Cobro efectivo** por el socio

2) **Cheques, pagarés y efectos comerciales:**

- Se admiten por la DGT (Informe de 1-2-2008) y la AEAT (Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de 6-5-2008)
- Se rechazan por la DGT, V3120-17, de 4-12-2017, y V0563-18, de 27-2-2018

3) **Confirming sin recurso**: consulta a la DGT por CAE

- Res. TEARA de 23-3-2018 → efecto liberatorio del pago por un tercero
- En sentido parecido / cesión de créditos, descuento cambiario:
 - STS de 10-3-2005, y Res. DGT, V1355-13
- Fecha de pago a efectos de deducción: cobro anticipado por el socio

Para terminar...

...Algunas conclusiones

- 1) El proceso de formación del precio en la operativa de las cooperativas agroalimentarias difiere del que se da en los contratos típicos del mercado
- 2) Las transacciones económicas entre el socio y la cooperativa agroalimentaria admiten diversas calificaciones a efectos del IVA, sobre la base de considerarlas entregas de bienes, y la calificación que se les dé incidirá en el devengo del IVA
- 3) La calificación de operaciones complejas es la que más se ajusta a la realidad del proceso productivo de las agroalimentarias, y no afecta al concepto legal de devengo sino al momento en que se entiende producida la entrega, aplicable a socios en régimen general
- 4) Con el concepto tradicional de entrega, una vez iniciadas, ya no cabe hablar de anticipos a cuenta, sino de fijación provisional del precio y posterior rectificación
- 5) No es admisible la teoría de la caducidad del derecho de las cooperativas a deducir las compensaciones cuando se expide el recibo pasado 1 año desde el devengo, porque ni hay repercusión por el socio, ni se establece legalmente plazo para la expedición del recibo

Gracias por su atención!

pilarbonet@uv.es