

«Fiscalidad de Cooperativas: el IVA en las transacciones económicas de la cooperativa con sus socios»

COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS

19 de febrero de 2019
CaixaForum. C/ López Pintado, Sevilla



Dr. Salvador Sánchez

Profesor Titular Universidad

Auditor Censor Jurado de Cuentas

Sevilla, 19 de febrero de 2019

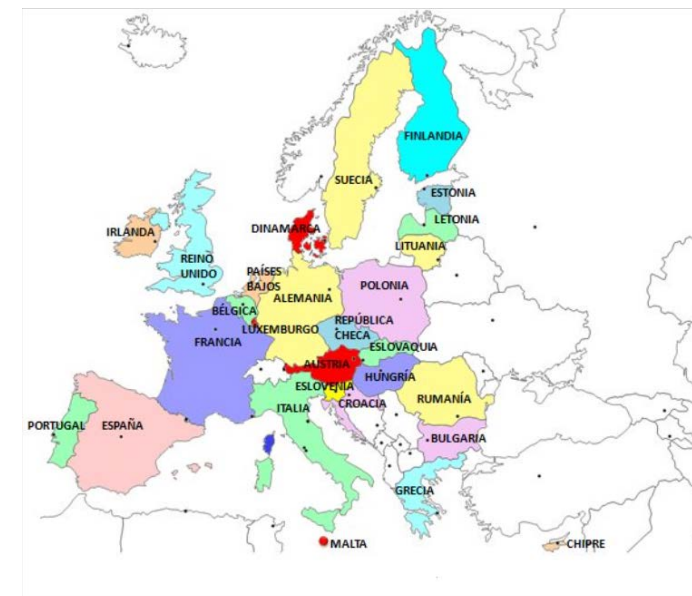
**“La agricultura se ve fácil
cuando el arado es un lápiz
y se está a mil millas del campo de maíz”**



Dwight D. Eisenhower
Presidente 34º de los EEUU,
«desde 1953 a 1961»
(1890-1969)



el cooperativismo en Europa



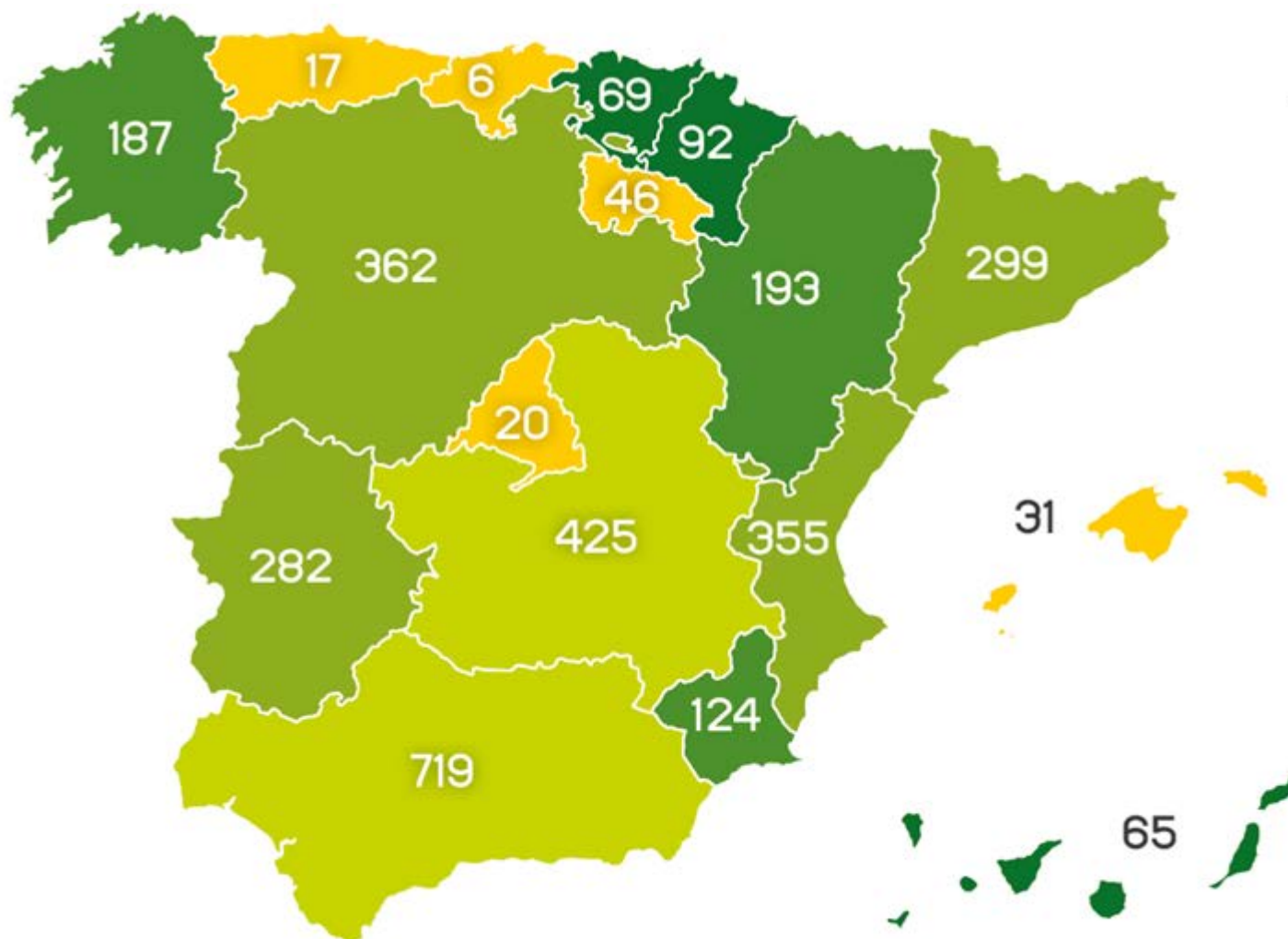
	PAIS	EMPRESAS	SOCIOS	EMPLEADOS
AT	Austria	2.339	4.866.148	105.989
BE	Bélgica	166	2.670.000	13.547
BG	Bulgaria	1.273	179.309	26.386
CY	Chipre	620	1.275.993	5.067
CZ	República Checa	1.395	897.899	71.939
DE	Alemania	7.415	20.509.973	830.258
DK	Dinamarca	523	1.840.803	70.757
EE	Estonia	1.604	410.000	4.800
ES	España	24.276	6.960.870	384.398
FI	Finlandia	380	3.164.226	69.953
FR	Francia	21.000	23.000.000	900.000
GR	Grecia	6.392	942.991	12.538
HU	Hungría	2.769	547.000	85.682
IE	Irlanda	183	152.000	18.869
IT	Italia	41.552	13.063.419	1.146.950
LU	Luxemburgo	18	5.203	476
LT	Lituania	490	221.858	8.971
LV	Letonia	74	17.330	440
MT	Malta	58	5.663	250
NT	Países Bajos	677	3.249.000	184.053
PL	Polonia	8.823	8.000.000	400.000
PT	Portugal	2.946	2.135.000	47.000
RO	Rumania	1.577	809.170	34.313
SE	Suecia	9.170	4.069.852	140.520
SL	Eslovenia	77	16.903	3.428
SK	Eslovaquia	383	570.845	26.334
UK	Reino Unido	977	8.434.538	129.130
	TOTAL UE 27	137.157	108.015.993	4.722.048

	PAIS	EMPRESAS	SOCIOS	EMPLEADOS	
	RU	Rusia	3.163	4.407.930	285.155
	BR	Bielorrusia	126	1.300.00	99.399
	CR	Croacia	1.428	23.051	3.855
	GE	Georgia	ND	ND	ND
	MO	Moldavia	134	340.000	9.193
	NO	Noruega	5.348	2.040.000	42.510
	SR	Serbia	1.403	176.069	6.500
	SW	Suiza	1.416	3.426.151	84.104
	TR	Turquía	2.343	2.621.416	39.582
	UR	Ucrania	5.088	507.800	64.900
	TOTAL EUROPA	157.606	122.858.410	5.357.246	

Fuente: Cooperatives Europe.

Ekonomiaz N.º 79, 1º cuatrimestre, 2012

Distribución del cooperativismo agrario en España



		COOPERATIVAS*	
	CC. AA.	Nº	%
1	ANDALUCÍA	719	21,84%
2	CASTILLA-LA MANCHA	425	12,91%
3	CASTILLA Y LEÓN	362	11,00%
4	COMUNIDAD VALENCIANA	355	10,78%
5	CATALUÑA	299	9,08%
6	EXTREMADURA	282	8,57%
7	ARAGÓN	193	5,86%
8	GALICIA	187	5,68%
9	REGIÓN DE MURCIA	124	3,77%
10	NAVARRA	92	2,79%
11	PAÍS VASCO	69	2,10%
12	CANARIAS	65	1,97%
13	LA RIOJA	46	1,40%
14	ISLAS BALEARES	31	0,94%
15	MADRID	20	0,61%
16	PRINCIPADO DE ASTURIAS	17	0,52%
17	CANTABRIA	6	0,18%
		3.292	100%

74%

Fuente: el cooperativismo agroalimentario. <http://www.agro-alimentarias.coop/ficheros/doc/05375.pdf>

* Fuente: Cooperativas agrarias en situación alta en la Seguridad Social 2015 (MEYSS).

La tributación del IVA en el mundo



La tributación del IVA en el mundo



El IVA americano

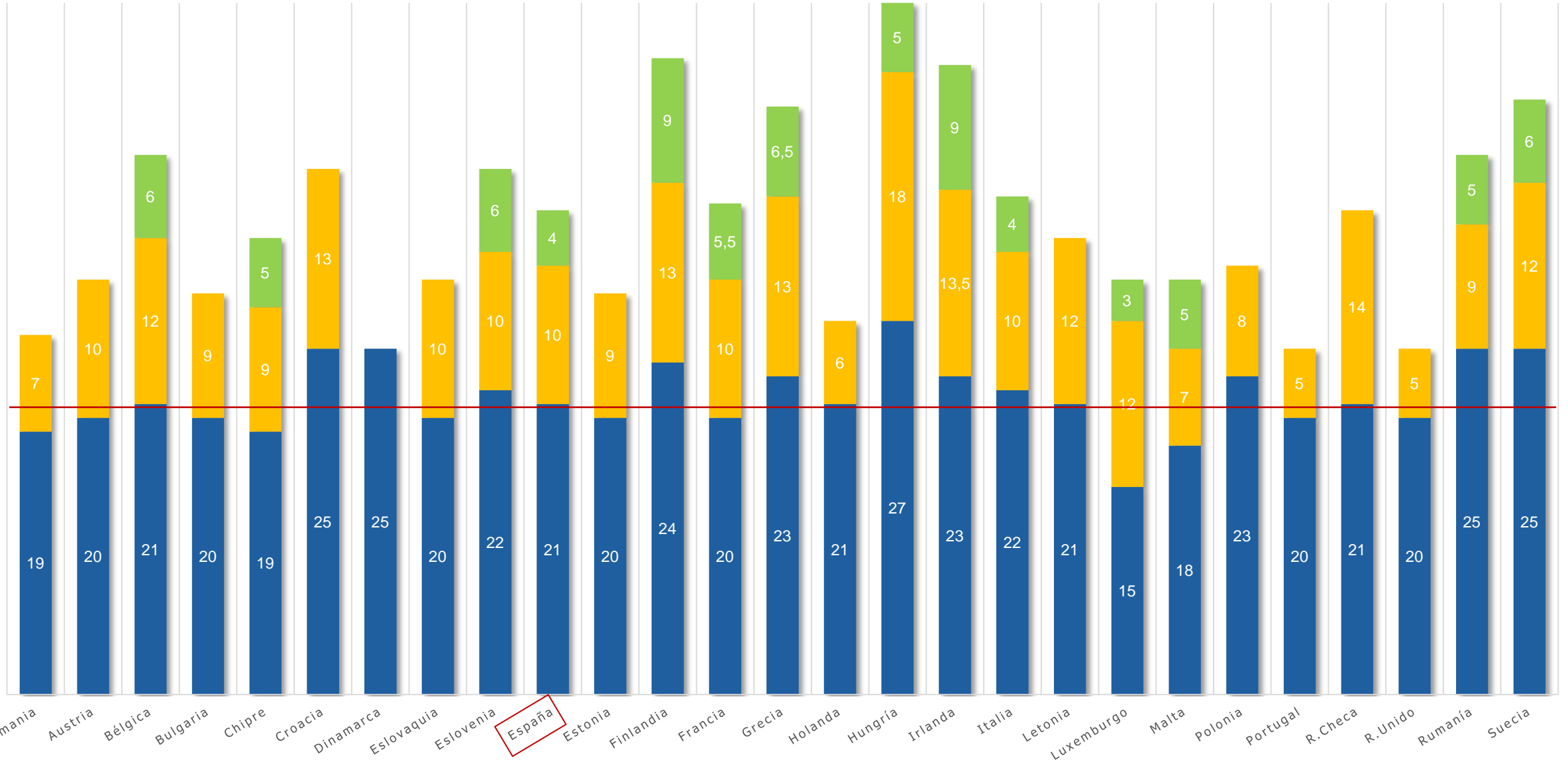
- ❑ El **Sale Tax** no es exactamente el IVA de los Estados Unidos, pues aunque para el consumidor funciona de forma análoga, es un impuesto regional y municipal, si bien el mismo no puede superar el 7 por ciento para la parte regional y el 9,75 por ciento por la parte municipal.
- ❑ El Sale Tax **sólo se aplica a las ventas minoristas**, de forma que el distribuidor comprará al fabricante sin impuestos y cuando se realiza la venta final se le aplicará el impuesto no a cada producto, sino al precio total de compra.
- ❑ Las empresas, por tanto, no han de presentar ninguna declaración periódica, al estar exentas de este impuesto



Tipos de IVA en Europa



■ General ■ Reducido ■ Superreducido



Tipos de IVA

4% → **Pan, leche, huevos, ..., viviendas (vpo), libros, medicamentos, ...**

10% → **Otros alimentos, agua, productos sanitarios, transporte, ...**

21% → **Tipo general**

Tipo super reducido: 4%

- **Alimentos básicos:** pan, harina, leche, queso, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales
- **Libros, periódicos y revistas**
- **Medicamentos para uso humano**
- **Productos y servicios para personas con movilidad reducida**
- **Viviendas de Protección Oficial**

Tipo reducido: 10%

- Productos para la nutrición humana o animal (aceite)
- Agua para alimentación o riego
- Medicamentos de uso animal
- Edificios para viviendas
- Transporte de personas
- Servicios de hostelería
- Bienes y servicios para uso en actividades agrarias, ganaderas o forestales

Impuesto sobre el Valor Añadido

«Régimen especial de IVA para Agricultores»

(aplicable al 90% de las explotaciones)

■ Requisitos

- a) Titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras
- b) No ser una sociedad mercantil, cooperativa o sociedad agraria de transformación

■ Condiciones:

- 1) Conjunto de operaciones económicas, distintas agrícolas < 150.000 €
- 2) Ingresos por actividades agrícolas < 250.000 €
- 3) Volumen de compras < 250.000 € (excluidos Inmovilizados) «150.000 € a partir 1/1/2019»

Impuesto sobre el Valor Añadido

«Régimen especial de IVA para Agricultores»

Beneficios:

- El agricultor **se evita** tener que declarar (no existe obligación de repercutir ni liquidar iva por la venta de sus productos)
- **Compensación** a tanto alzado cada vez que venden sus productos, por el IVA soportado en la adquisición de los inputs.
- Esta compensación es deducible por el empresario que la paga.

% compensación en actividades agrícolas y forestales:	12%
% compensación en actividades ganaderas y pesqueras:	10,5%

Obligaciones de facturación



- › Los empresarios o profesionales no están obligados a expedir factura por las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca salvo por las entregas de inmuebles.
- › Deberán conservar copia de los recibos acreditativos del pago de la compensación durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria. Estos recibos serán emitidos por el destinatario de la operación y firmados por el titular de la explotación.



RESUMEN

Sentencia del TS, de 8 de Junio de 2004.
«Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo»

«Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo»

"IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. La entrega de bienes de socios a cooperativa, junto con la transmisión del "poder de disposición" de los bienes constituye el hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido. Ese hecho tiene lugar en el momento de la entrega de los bienes y es entonces cuando se produce el devengo y no cuando los bienes son vendidos por la cooperativa a terceros. Se desestima la demanda. Se desestima la apelación."

La sentencia de instancia comienza afirmando que: "La cuestión litigiosa se centra pues en determinar cuando se producen los efectos traslativos de la entrega, si cuando materialmente tiene lugar la entrega del arroz por el socio a la cooperativa o cuando esta la vende a terceros.". Sin embargo, entendemos que el problema no es exactamente el planteado, creemos que lo relevante es determinar si se produce el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, hecho que no es otro que la "entrega" de bienes, pero sin que a esta entrega haya que anudar inexorablemente efecto traslativo, que es lo que hace la sentencia de instancia, pues en el Impuesto sobre el Valor Añadido la entrega de bienes no requiere siempre efecto traslativo del dominio. Un segundo problema será el de precisar el momento en que se produce el hecho imponible, momento que genera el devengo del impuesto.

La rectificación precedente supone rechazar la base del razonamiento de la resolución del T.E.A.C. y de la sentencia de instancia que niega que exista el hecho imponible del IVA en las relaciones Cooperativa-Socios por la consideración de que no hay "transmisión de los bienes" de los Socios a la Cooperativa. 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.

Cooperativistas acogidos
Régimen especial IVA

Resto de
Cooperativistas



Resolución No Vinculante de Dirección General de Tributos, 2270-97 de 30 de Octubre de 1997

Normativa

[Ley 37/1992](#) Ley 20/1990 RD 2402/1985

Cuestión

- 1) Si para la determinación de la base imponible del IVA ó del "precio de venta" a efectos del cálculo de la compensación a tanto alzado (según que el agricultor que efectúa la entrega a la Cooperativa, aplique el régimen general o el régimen especial de la agricultura) debe tenerse en cuenta el precio provisional fijado en el momento de la entrega de la uva (mes de octubre) o el precio definitivo de la entrega fijado en los meses de agosto o septiembre del año siguiente.
- 2) A efectos del Impuesto sobre Sociedades, precio por el que deberán computarse las operaciones realizadas entre la Cooperativa y sus socios.

Descripción

Entregas de uva efectuadas a Cooperativas por agricultores miembros de las mismas que en su mayor parte, están acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el momento en que el agricultor entrega la uva a la Cooperativa (mes de octubre de cada año), se desconoce cual será el precio definitivo que la Cooperativa habrá de pagar al agricultor por la uva, estableciéndose en ese momento un precio provisional. En los meses de agosto o septiembre del año siguiente se determinará el precio definitivo a pagar por la Cooperativa por las citadas entregas.



En consecuencia de los anteriores preceptos, se considera ajustado a derecho lo siguiente:

1.- En el caso de entregas de uva efectuadas a la Cooperativa por agricultores que apliquen el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, serán de aplicación los siguientes criterios:

a) El agricultor, sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la entrega de uva que efectúa a la Cooperativa, está obligado a repercutir el importe de dicho Impuesto (el resultado de aplicar a la base imponible del Impuesto el tipo de gravamen que corresponde a la entrega) sobre la Cooperativa, destinataria de la entrega, mediante la correspondiente factura ajustada a lo dispuesto en el Real Decreto 2402/1985 que el agricultor deberá expedir dentro del plazo de 30 días contados a partir del momento en que entregó los bienes y remitir a la Cooperativa dentro de los treinta días siguientes a su expedición.

b) La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la referida entrega será el importe total de la contraprestación de la misma determinada según lo dispuesto en los artículos [78](#), [79](#) y [80](#) de la [Ley 37/1992](#).

c) Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento en que se efectúa la entrega de la uva y se produce el devengo del Impuesto (el mes de octubre de cada año), el agricultor deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación posterior cuando dicho importe sea definitivamente conocido (en el mes de agosto o septiembre del año siguiente).

A efectos de la fijación provisional de la contraprestación a que se refiere el párrafo anterior, podrá utilizarse el precio provisional acordado por el agricultor y la Cooperativa en octubre de cada año cuando se produce la entrega de la uva, si este último precio ha sido establecido aplicando criterios fundados.

d) Cuando, en los meses de agosto o septiembre del año siguiente a aquel en que se produjo la entrega de la uva, se determine el precio definitivo correspondiente a la misma y este último precio, como será lo normal, sea diferente del fijado provisionalmente, el agricultor estará obligado a rectificar la base imponible del Impuesto provisionalmente determinada en el momento de la entrega y, consecuentemente, también el importe de la cuota inicialmente repercutida a la Cooperativa, mediante la emisión de la correspondiente factura de rectificación ajustada a lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto 2402/1985.

2.- En el caso de entregas de uva efectuadas a la Cooperativa por agricultores que apliquen el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido, serán de aplicación los siguientes criterios:

a) La Cooperativa deberá efectuar el pago de las compensaciones correspondientes a las entregas de uva obtenida en sus explotaciones que le efectúen los agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el momento en que estos últimos realicen tales entregas, cualquiera que se el día fijado para el pago del precio de dichas entregas.

El importe de la compensación a satisfacer por la Cooperativa a los agricultores será la cantidad resultante de aplicar el porcentaje del cuatro por ciento al precio de venta de la uva fijado por las partes (Cooperativa y agricultor), sin que en dicho precio puedan computarse los tributos indirectos que pudieran gravar dichas operaciones ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas (tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros o financieros) cargados separadamente por el agricultor a la Cooperativa.

El pago de la compensación por la Cooperativa al agricultor deberá efectuarse mediante un recibo expedido por aquella por duplicado, que deberá ser firmado por el agricultor y en el que deberán constar todos los datos previstos en el artículo 49.1 del Reglamento del Impuesto. La Cooperativa deberá entregar la copia de dicho recibo al agricultor.

b) Por excepción a lo señalado en el primer párrafo de la letra a) anterior, la Cooperativa y el agricultor podrán acordar que la primera pague al segundo el importe de la compensación en un momento posterior a aquel en que tenga lugar la entrega de la uva por el agricultor a la Cooperativa.

En tal caso, la Cooperativa no podrá ni deberá expedir el recibo a que se refieren los artículos 48.2 y 49 del Reglamento del Impuesto hasta el momento en que, según el acuerdo alcanzado con el agricultor, satisfaga a este último el importe de la compensación.

c) En los casos en que, según lo señalado en las letras a) y b) anteriores, la Cooperativa deba satisfacer el importe de la compensación al agricultor y no sea conocido en ese momento el precio definitivo de venta de los productos (uva), dicho precio deberá fijarse provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación posterior, y de la del recibo inicialmente emitido, cuando el importe de dicho precio fuese conocido. Tal rectificación deberá ajustarse a los criterios contenidos en el artículo 9 del Real Decreto 2402/1985.

A efectos de la fijación provisional del precio de venta a que se refiere el párrafo anterior, podrá utilizarse el precio provisional acordado por el agricultor y la Cooperativa en octubre de cada año cuando se produce la entrega de la uva, si éste último precio ha sido establecido aplicando criterios fundados.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3686-16 de 05 de Septiembre de 2016

Cuestión

Devengo de estos anticipos a efectos del IVA y del IRPF.

Descripción

La comunidad de bienes consultante desarrolla una actividad agrícola, tributando en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA y determinando el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva.

Ha solicitado un anticipo de dinero a una almazara a cuenta de la entrega de aceituna futura.

Contestación

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

De conformidad con lo dispuesto en el número 1.º del apartado tres del artículo 130 de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), los empresarios titulares de explotaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir la compensación a tanto alzado propia de dicho régimen especial cuando realicen las entregas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios o profesionales, salvo en los casos que se indican expresamente en dicho precepto.

Según lo previsto en el número 2º del artículo 131 de la [Ley 37/1992](#) y en el artículo 48, apartado 2 del [Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido](#), aprobado por [Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre](#) (BOE de 31 de diciembre), en el caso de entregas efectuadas a destinatarios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, el reintegro de la compensación al empresario acogido al régimen especial deberá ser efectuado por el adquirente de los bienes en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos, mediante el recibo a que se refiere el artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el [Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre](#) (BOE de 1 de diciembre).

No obstante, según establece el citado artículo 48, apartado 2, segundo párrafo, 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.

Por tanto, 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 (aceitunas), tal y como establece el último párrafo del apartado dos del mencionado artículo 130 de la [Ley 37/1992](#).

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, 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 o servicios de que se trate y en proporción a ellos.

2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el artículo 14.1.b) de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre](#), del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, se establece que los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

El artículo 11 de la Ley, 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (BOE de 28 de noviembre), establece que “los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán en el período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros”.

Es decir, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece el criterio de devengo contable para la imputación temporal de ingresos y gastos.

No obstante, en el artículo 7.2 del [Reglamento del IRPF](#), aprobado por el [Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo](#) (BOE de 31 de marzo) se establece la opción de utilizar el criterio de cobros y pagos por aquellos contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas por las que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de ese Reglamento. Entre estos contribuyentes se encuentran los titulares de actividades económicas que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

De acuerdo con lo anterior, los anticipos recibidos de la almazara deben imputarse temporalmente de acuerdo con el criterio de imputación temporal seguido por la entidad consultante

Es decir, en el caso planteado, si no se hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, el anticipo no debería imputar hasta el momento en que se produzca la entrega de la aceituna, mientras que si se hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, el importe del anticipo se computaría dentro de los rendimientos íntegros del período impositivo en que este anticipo se hubiese percibido.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria.



Cooperativistas acogidos
Régimen especial IVA

En el momento que efectúa el
pago la cooperativa

En el momento que efectúa el
pago la cooperativa

Resto socios cooperativa

A la entrega de los productos
a la cooperativa

Excepción: criterio de caja

Excepción: criterio de caja

Con efectos desde el 1 de enero de 2014, el artículo 23 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización introduce el Régimen especial del criterio de caja en el Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 163 decies y sig.)

Este nuevo Régimen especial de carácter optativo, permite a los sujetos pasivos retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a sus clientes aunque se retardará, igualmente, la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago a sus proveedores (**criterio de caja doble**); todo ello con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

› Requisitos subjetivos:

Podrán aplicar este régimen especial los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los **2.000.000 de euros**, entendiendo que las operaciones se realizan cuando se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.

Se excluyen los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía de **100.000 euros**.

› Régimen optativo:

El régimen podrá aplicarse por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos anteriores y opten por su aplicación al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad, o bien, en la declaración censal durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

› Requisitos objetivos:

El régimen especial se referirá a todas las operaciones del sujeto pasivo realizadas en el territorio de aplicación del impuesto

Se excluyen:

- Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley (exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes)
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Aquellas en las que el sujeto pasivo del impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación conforme artículo 84.Uno.2º, 3º y 4º (supuestos de inversión del sujeto pasivo).
- Las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones.
- Aquellas a las que se refieren los artículos 9.1º y 12 (autoconsumos de bienes y servicios)

Operaciones vinculadas

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1970-10
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	10/09/2010
NORMATIVA	Ley 20/1990: art. 15.3 TRLIS/ R.D.Leg. 4/2004: art. 16.
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una organización de ámbito estatal que representa los intereses económicos y sociales del movimiento cooperativo agrario español y está integrada por numerosas Federaciones y Uniones territoriales de Cooperativas Agrarias.
CUESTION-PLANTEADA	Se plantea si las cooperativas agrarias quedan sometidas a las obligaciones documentales establecidas en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pese a estar sometidas a la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las Cooperativas.

**CONTESTACION-
COMPLETA**

Dado que las cooperativas agrarias deben valorar, tanto las operaciones realizadas con socios como las que los socios realicen en favor de dichas cooperativas, por el valor por el que efectivamente se hubieran llevado a cabo o por su coste, si éste fuera inferior, en virtud del principio de especialidad, con arreglo al cual la norma especial prevalece frente a la general, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Ley 20/1990 pese a que, con carácter general, el artículo 16 del TRLIS exija valorar a valor de mercado todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, tendrán la consideración de partes vinculadas una sociedad no cotizada y sus socios cuando la participación de éste en la sociedad sea igual o superior al 5 por ciento.

Por tanto, la valoración, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de las operaciones realizadas entre las cooperativas agrarias y sus socios debe realizarse con arreglo a la regla especial de valoración recogida en el artículo 15.3 de la Ley 20/1990 previamente transcrito.

En definitiva, dado que dichas operaciones deben valorarse al precio pactado entre las partes, o a precio de coste si fuese inferior, y por no por su valor normal de mercado, no resultarán de aplicación las obligaciones de documentación previstas en el artículo 16.2 del TRLIS y desarrolladas en los artículos 18 y siguientes del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

No hay obligación de documentar las operaciones cooperativa-socio

cooperativa-socio
documentar las operaciones
no hay obligación de

¿Contrato de compraventa o contrato de suministro?

compraventa

- ✓ La obligación del vendedor es transmitir la propiedad para que la otra pague un precio (art. 905 C.Comercio)
- ✓ Aunque la entrega de las mercancías vendidas se haga por partes, es de ejecución instantánea
- ✓ Lo que debe pagar el comprador por la cosa vendida es un precio
- ✓ El IVA se devenga en el momento de la puesta a disposición del bien a favor del comprador

suministro

- ✓ La obligación consiste en cumplir, a favor de otra persona, con la realización de prestaciones periódicas o continuadas de bienes o servicios -tracto sucesivo- a cambio de una contraprestación (arts. 968 a 980 C.Co)
- ✓ La entrega de las mercancías se realiza de forma sucesiva
- ✓ El pago por los servicios suministrados se denomina contraprestación, debiendo satisfacerse la misma en proporción a la cuantía suministrada
- ✓ El IVA se devenga en el momento que es exigible el pago

Contrato de suministro

- ❑ Este tipo de contratos es considerado como una compraventa de carácter especial, no estando regulados estos contratos en nuestro derecho privado, aunque sí en el Derecho Administrativo (RD Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el TR Ley Contratos Sector Público)
- ❑ Se entiende por contrato de suministro aquel que tiene por objeto la adquisición o el arrendamiento de productos o bienes muebles, obligándose el vendedor a entregar una pluralidad de bienes de forma sucesiva por un 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.
- ❑ Si bien en la compraventa la cosa vendida se entrega de una sola vez o en actos distintos, en el contrato de suministro la obligación de entrega se cumple de manera sucesiva; las partes se obligan a la entrega de cosas y al pago de su precio, y lo hacen en entregas y pagos sucesivos y en períodos determinados o determinables.
- ❑ Según Sentencia del TS, de 20 de mayo de 1986, “el contrato de suministro entraña un cierto número de operaciones, que lo diferencia de la compraventa, especialmente por su finalidad previsorá en orden a la obtención, mediante precio, de unos bienes con la periodicidad pactada y, por esta diferencia con la compraventa, solamente son aplicables aquellas reglas que no contradigan lo pactado que suele ser la liquidación de cuentas”

Contrato de suministro

- ❑ Según Sentencia del TS, de 24 de febrero de 1992, el suministro parte de un convenio único y previo que se ejecuta mediante una serie de prestaciones periódicas y continuas por medio de entregas diferidas, englobadas en un contrato general que las disciplina y contempla con relación al resultado final pretendido que por ellos las vincula, ya que obedecen a una finalidad previsora y suponen para su abono las necesarias operaciones de liquidación de cuentas en razón de la misma estructuración del pacto, cuya determinación lo es en razón de tener cierta duración temporal en la realización de las prestaciones múltiples generadoras del precio a satisfacer por las mismas.
- ❑ Si bien en la **compraventa** la cosa vendida se entrega de una vez o en actos distintos, existe una única prestación y obligación, aunque su ejecución puede haber sido pactada mediante varias entregas no simultáneas; por el contrario en el contrato de **suministro** existen múltiples prestaciones a lo largo de la vigencia del contrato de forma que, mientras no se contradiga lo pactado en el mismo, las liquidaciones se realizarán cada una de forma independiente. Por tanto, no se trata de que la ejecución se lleve a cabo en varios momentos, que es eso lo que precisamente caracteriza al suministro, sino que se acuerda practicar distintas ejecuciones generadoras de obligaciones, independientes cada una de ellas.

Contratos de suministro

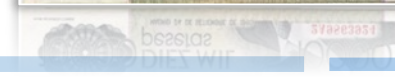
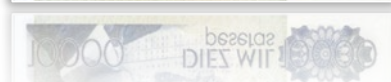
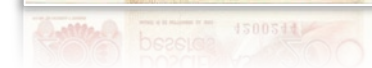
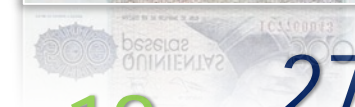
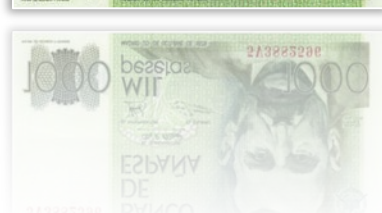
- Aunque se trata de un contrato consensual que tiene muchas analogías con el contrato de compraventa, lo importante en los contratos de suministro es su **finalidad previsor**a, lo que implica satisfacer las necesidades del comprador:
 - ✓ De forma **reiterada en el tiempo**, es decir, tracto sucesivo o continuado en el tiempo, al producirse periodicidad en las entregas;
 - ✓ **No excepcional**; e
 - ✓ **Individualizada**.
- Una de las cuestiones más interesantes de los contratos de suministro es el tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido: el mismo se devenga en el momento en que **resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción efectiva (pago)**, siempre que la periodicidad del pago sea inferior al año, independientemente del momento en que se haya producido la entrega –recomendamos la consulta de la Resolución 00366/2013/00/00 del TEAC, de 22/09/2015, relativa a operaciones tracto sucesivo, según artículo 75. Uno. 7º LIVA y arts. 62, 64.1 y 66 Directiva 2006/112/CE-

Contratos de suministro

- ✓ ¿Cómo se contempla en los Estatutos sociales las relaciones Cooperativa-Socio?
- ✓ ¿Qué señala al respecto la memoria de las Cuentas Anuales respecto a los aprovisionamientos realizados por los socios?
- ✓ Si la mayoría de los socios de la Cooperativa están acogidos al Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, ¿resulta de interés esta figura jurídica?
- ✓ ¿Podría ser interesante estudiar esta opción, sobre todo a efectos de IVA, para el caso de las Cooperativas de Segundo Grado?



La seguridad jurídica podrá darse a los socios si se realiza una Consulta Vinculante a la Dirección General de Tributos



a modo de conclusión ...

16 21

8

15

24

28

5

18

6

11

23

3

1

10

19

27

13

20

12

19

26

14

7

22

2

30

25

29

9

reflexiones finales

- El tratamiento del IVA en las cooperativas agroalimentarias ha de realizarse atendiendo a las características del socio que aporta la cosecha:
 - Si el socio puede acogerse al **régimen especial de la agricultura ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido**, en el momento que la **cooperativa realiza el pago** de la compensación es cuando se emitirá el correspondiente recibo, el cual deberá estar firmado por el socio -es **recomendable** que en ese documento el **socio manifieste expresamente** a la cooperativa que **está acogido a ese régimen especial** y, por tanto, le corresponde el pago de la compensación de IVA-
 - El **resto de los socios** deberán realizar una estimación del valor de la cosecha aportada, emitiendo la correspondiente factura en el momento de la entrega, con independencia de realizar posteriormente la correspondiente factura rectificativa, una vez conocido el precio final de liquidación.

Contratos de suministro

- ❑ Mediante la firma de un contrato de suministro el proveedor se obliga a entregar al suministrado ciertos bienes que han de ser objeto de entregas sucesivas, a cambio a cambio de un precio que puede pagarse periódicamente o caso por caso.
- ❑ El suministro parte de un convenio único y previo, que se ejecuta mediante una serie de prestaciones periódicas y continuas, por medio de entregas diferidas, englobadas en el contrato general que las disciplina y contempla con relación al resultado final pretendido.
- ❑ Mediante la firma de un contrato de suministro el proveedor se obliga a entregar al suministrado ciertos bienes que han de ser objeto de entregas sucesivas, a cambio de un precio que puede pagarse periódicamente o caso por caso.
- ❑ La diferencia entre el suministro y la compraventa reside en que mientras que en la compraventa existe siempre una única obligación y prestación, cuya ejecución puede haber sido pactada en varias entregas no simultáneas, en el suministro existen distintas prestaciones autónomas identificadas con una pluralidad de obligaciones; no se trata de que la ejecución se lleve a cabo en varios momentos, sino que se realizan diferentes prestaciones, que es lo que caracteriza al suministro.

Contratos de suministro

Consideramos especialmente importante elevar una Consulta Vinculante a la Dirección General de Tributos, dado el efecto que sobre el IVA pudiera tener el tratamiento de las aportaciones realizadas por los socios en los contratos de suministro, sobre todo por su encaje dentro de la actividad cooperativizada realizada por la cooperativa con sus socios

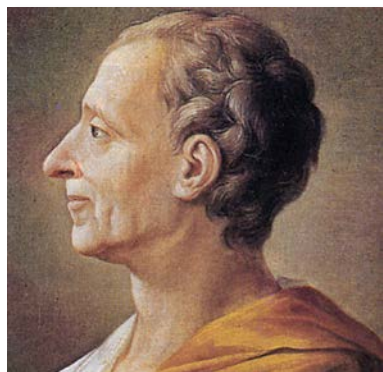
cooperativizada realizada por la cooperativa con sus socios

contratos de suministro, sobre todo por su encaje dentro de la actividad

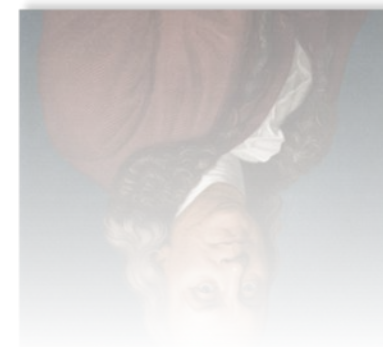
Las leyes demasiado benévolas,
rara vez son obedecidas.
Las leyes demasiado severas,
rara vez son ejecutadas

Las leyes inútiles
debilitan a las necesarias

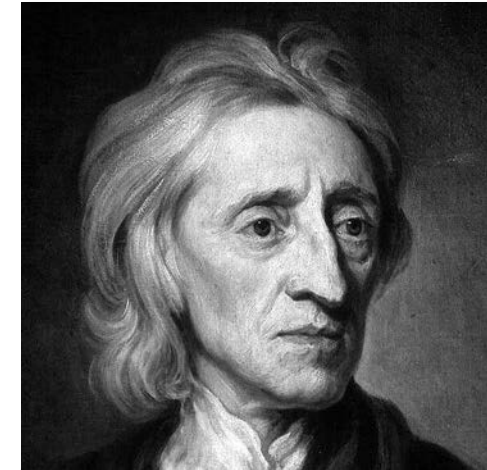
Montesquieu
(1689-1755)
Político ilustración francesa



Benjamin Franklin
(1706-1790)
Padre fundador EEUU



«Las leyes se hicieron para los hombres
y no los hombres para las leyes»



John Locke
(1632-1704)
Filosofo inglés
Padre liberalismo

«Fiscalidad de Cooperativas: el IVA en las transacciones económicas de la cooperativa con sus socios»

COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS

19 de febrero de 2019
CaixaForum. C/ López Pintado, Sevilla



Dr. Salvador Sánchez

Profesor Titular Universidad

Auditor Censor Jurado de Cuentas

Sevilla, 19 de febrero de 2019