

FISCALIDAD EN LAS COOPERATIVAS AGROALIMENTARIAS Y ACUERDOS DE INTERCOOPERACION

Valencia, 26 de septiembre de 2018

Las agroalimentarias y sus socios: problemática en el IVA

Dra. Maria Pilar Bonet Sánchez
PTU Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

Aspectos problemáticos (*inputs*)

2

- Calificación de las entregas de productos del socio a la cooperativa
- Devengo del impuesto en régimen general y en REAGP
- Deducibilidad de las compensaciones por la cooperativa
- Problemas específicos de las cooperativas de segundo grado

Calificación de las entregas del socio

3

Concepto de entrega en el IVA

4

- Transmisión del poder de disposición → **propiedad económica**
 - Art. 14.1 Directiva: “transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario”
 - Independiente de la propiedad jurídica (caso *Safe*)
 - Atribución de las facultades del propietario
 - Concepto objetivo (TJUE)
- Asumido por Tribunal Supremo (STS 30-1-2014), Audiencia Nacional (SAN 23-78-2015) y 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

- “...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”.

Devengo del IVA

6

Régimen general

Régimen Especial Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)

DEVENGO EN RÉGIMEN GENERAL(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	Cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos

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)
 - **Caducidad** del derecho a repercutir: 1 año (88.4 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

En REAGP...

- El socio titular de la explotación tiene **derecho a percibir una compensación** por las cuotas soportadas en sus compras que no son deducibles (130.2 LIVA)
- Este derecho nace cuando se realizan las entregas de productos naturales a otros empresarios
 - excepto que el destinatario esté en REAGP o que sólo realice operaciones con exención limitada

En principio... misma situación teórica RG y REAGP en cuanto al devengo en la fecha de entrega

Pago de la compensación en REAGP

10

- Momento en que de efectuarse (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

Secretaría Estado Hacienda, Res. 7-11-2000

11

- Momento en que se produce la entrega en **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.
- (SEH + DG AEAT + DGT)
- También **DGT V2449-12**, de 14/12/12 y **V0919-10**, de 6/5/10

Secretaría de Estado de Hacienda (cont.)

12

- En palabras de la SEH, “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.**”

Deducción del IVA soportado

13

Requisitos de la deducción

14

- En régimen general:
 - Requisitos subjetivos, objetivos y formales (92-97)
 - Temporales (98 a 100)
- En REAGP:
 - 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)
 - Estar en posesión del **recibo** / requisitos 49 RIVA + 16.1 Rto. Facturación
 - Libro registro especial, 49.2 RIVA (≈ facturas recibidas)

DEDUCCIÓN en Régimen General

Nacimiento del derecho	Devengo (98.1 LIVA)	
Caducidad	Falta de ejercicio en los plazos del art. 99	
Ejercicio del derecho (99 LIVA)	<ul style="list-style-type: none"> -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 salvo devengo posterior	
Créditos de impuesto (99.5 LIVA)	Compensación	4 años desde presentación A-L en que se originó el exceso
	Devolución	Ya no procede la compensación
Devolución 115.1 LIVA	<ul style="list-style-type: none"> -Saldo a favor existente a 31/12 de cada año -A-L del último período de liquidación del año 	

Deducción de la compensación... el pago

16

- Condiciones para el ejercicio del derecho: pago + recibo
 - DGT V3121 y V3122, de 4/12/2017, entre otras muchas
- En cuanto al pago:
 - Informes DGT de 1/2/2008 y AEAT (SGOLAJ) de 6/5/2008
 - Porcentaje aplicable para calcular el importe de la compensación a tanto alzado tras la modificación del mismo
 - 130.5 *in fine* LIVA: el vigente en el momento en que nazca el derecho
 - Se entiende “satisfecho” si se ha utilizado cualquier medio legalmente admitido en derecho: cheques, pagarés, efectos comerciales...
 - No se establece ningún plazo de vencimiento que condicione la deducción

Interpretación del Informe DGT-1/2/2008

17

- Informe Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de 6/5/2008:
- “No obstante, dada la dirección literal y meridianamente clara de la normativa entendemos que, a diferencia de lo que ocurre en el régimen general del impuesto, para poder deducir el importe de las compensaciones es condición necesaria que el pago de dicho importe haya sido cuando menos instrumentado en un documento que sirva para el pago legalmente admitido en derecho en el momento en que el recibo es emitido por el adquirente del producto”

Doctrina contrapuesta DGT

18

- DGT V3120-17, de 4/12/2017, y V0563-18, de 27/2/2018
- “A estos efectos, **la mera entrega de un cheque a la vista** no puede considerarse como pago de la compensación y no determina, por tanto, el nacimiento del derecho a deducirla hasta tanto no se produzca efectivamente el cobro de aquél.”
- DGT vs. SGOLAJ...

¿Qué doctrina prevalece?

Deducción de la compensación... el recibo

19

- **Plazo de expedición:**

- DGT V2471-10, de 17/11/2010: La expedición del recibo puede demorarse en el tiempo respecto de la entrega de los productos
- No se especifica plazo para la expedición del recibo, V0238-18, de 1/2/2018

- **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)
- Puede ser el presidente de la cooperativa o cualquier responsable administrativo (con acreditación y apoderamiento)
 - Facturación electrónica → cabe firma digital
 - ¿Nominativo o titular del cargo?

Caducidad del derecho a la deducción

20

Caducado el derecho a la compensación de cuotas, subsiste el derecho a solicitar la **devolución** del exceso no compensado, **STS 17/3/2016**

- Dentro del plazo de **4 años** [prescripción / 66.1.a) LGT]
- No se puede limitar el derecho a la deducción (\neq compensación / recuperación del exceso de IVA soportado)
- Doctrina reiterada:
 - DGT V4575-16, de 25/10/2016
 - TEAC, Ress. de 22/2/2011 y 22/9/2015 (*En contra: Res. TEAC 6/10/2009*)
 - TS, Sents. de 4/7/2007, 24/11/2010 y 23/12/2010 (unifica doctrina)
- STJUE de 21 marzo 2018, As. C-533/16, *Volkswagen*

Por último... otros dos casos de discrepancia

21

Prescripción del IVA: doctrina del TS

22

- Normativa vigente:
 - Cómputo del plazo: inicio día siguiente del fin plazo declaración (67.1 LGT)
 - Interrumpe el plazo cualquier actuación fehaciente del obligado tributario dirigida a la **liquidación o autoliquidación** de la deuda tributaria / 68.1.c) LGT
- **Doctrina del TS**
- **STS 25/11/2009** declara el efecto interruptivo de la declaración resumen anual (390), aunque no tenga carácter liquidatorio
 - **Ratificación** de las autoliquidaciones trimestrales/mensuales (aportación)
 - Reiteran criterio: SSTS 23/6/2010, de 18 y 25/1/2010 (carácter liquidatorio del 390) y 17/2/2011

Prescripción del IVA: doctrina del TEAC

23

- Resolución de 29/6/2010: declaró la **nulidad de las liquidaciones “anuales”** del IVA (defecto material)
 - Res. 24/11/2010 → unifica criterio
- **Resolución de 22/9/2016** (FJ 6º): declara que la declaración resumen anual **no interrumpe** la prescripción
 - Ya no hay obligación de aportar las declaraciones trimestrales/mensuales
 - **Contenido = información** sobre datos acumulados anualmente, sin distinguir por períodos liquidatarios
 - Sumatorio de cuotas de IVA devengadas y soportadas

Rectificación a la baja IVA repercutido: plazo

24

- **Situación normativa actual:**
- Modificación de cuotas por alteración del precio (80.2 LGT) o error fundado de derecho:
 - rectificación de cuotas repercutidas, **4 años**, 89.1 LGT
- Forma: según el resultado de la modificación:
 - Incremento de cuotas (sin requerimiento previo) → autoliquidación con recargos e intereses de demora
 - Disminución de cuotas:
 - Devolución de ingresos indebidos, o
 - Regularización en el plazo de **1 año**, 89.5 LGT

DGT vs. TS

- **DGT, consulta vinculante V0710-05**, de 27/4/2005: un año para rectificar las cuotas repercutidas en exceso
 - Según DGT, quiebra la regla general (89.1) y prevalece la especial (89.5)
- **Tribunal Supremo, STS 164/2018**, de 5/2/2018 (Rec. 646/2017)
- Existen 2 plazos sucesivos para la regularización:
 - 4 años para rectificar (al alza o a la baja)
 - + 1 año para regularizar (a la baja, y por autoliquidación)
 - Se puede optar por solicitar devolución de ingresos indebidos

Recapitulamos...

26

- **Entrega:** ¿Es compraventa? ¿Suministro? ¿Depósito?... ¿O es una operación compleja que responde a la operativa específica de las cooperativas agroalimentarias?
- **Devengo:** ¿con las entregas o con el pago de la liquidación?
- **Pago de la compensación:** ¿se admiten cheques, pagarés... y documentos análogos?
- **Deducibilidad de la compensación:** ¿es necesario el cobro efectivo por el titular o basta la instrumentación del pago? ¿Cabría una anotación en cuenta específica? ¿Y la compensación?

...Resapitulamos

27

- ¿Y qué ocurre con toda esta problemática cuando además interviene una **cooperativa de segundo grado**?
- A modo de ejemplo:
- Las entregas suelen realizarse directamente del titular de la explotación a la cooperativa de segundo grado... ¿desvirtúa este hecho el régimen aplicable?
- ¿Qué documento sería exigible para justificar la entrega? ¿Sirve un albarán?
- La de primer grado debe esperar a la liquidación efectuada por la de 2º grado para determinar sus resultados, con lo que se incrementan los tiempos... ¿hay que facturar en todo caso antes del 16 de enero?

Gracias por su atención!

pilarbonet@uv.es