

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093579

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de mayo de 2024

Sala 1.^a

R.G. 4569/2021

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Cooperativas. Cooperativas fiscalmente protegidas. Valor probatorio de los informes de auditoría. El hecho de que exista una opinión favorable a las cuentas anuales de un auditor no implica en modo alguno el cumplimiento de las normas específicas de las cooperativas fiscalmente protegidas.

En lo que respecta al valor probatorio de los informes de auditoría cabe señalar que, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable.

El objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa, no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil, expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica «per se» que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas. Un Informe favorable de auditoría es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables. No es más que una prueba documental.

Así pues, en el presente caso, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección, en el ejercicio de sus funciones, pueda comprobar y regularizar, como aquí acontece, el cumplimiento de las normas específicas de las cooperativas fiscalmente protegidas, ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

(Criterio 1 de 2) Incumplimiento de la obligación de contabilidad separada. La Inspección concluye que la interesada incumple la obligación de llevar una contabilidad separada de las operaciones con los no socios. La finalidad del requisito de la contabilidad separada es la correcta imputación de ingresos y gastos a cada actividad. No se cumple el requisito de contabilización separada si la contabilidad no permite esa imputación de costes ya que no se podrá deslindar el resultado cooperativo del extracooperativo, debiendo tributar todo el beneficio al tipo general.

La contabilidad separada debe permitir diferenciar el resultado cooperativo por ventas a socios y el extracooperativo por ventas a terceros, para lo cual debe determinarse, con criterios razonables, el coste de ventas a socios y el coste de ventas a terceros. Si la contabilidad no permite esa imputación de costes, no se podrá deslindar el resultado cooperativo del extracooperativo.

En el caso que nos ocupa, en contra de lo que la interesada aduce, y tal y como ya puso de manifiesto la Inspección, la propia contabilidad financiera de la entidad no permite llevar a cabo una separación entre los resultados cooperativos y extracooperativos, existiendo una única cuenta de resultados, sin que dentro de ella existan subcuentas desagregadas de los mismos. Tampoco la cuenta de compras aparece desagregada, por lo que la separación de las cuentas de ventas no sirve a estos efectos al no ir acompañada de un criterio contable de imputación de costes, no habiendo tampoco información alguna al respecto en la Memoria, contraviniéndose así lo dispuesto en la norma decimotercera de la Orden EHA/3360/2010 Aspectos contables de sociedades cooperativas).

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, debe concluirse que la interesada ha incumplido la obligación de contabilidad separada, siendo dicho incumplimiento causa de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, lo que determina, a su vez, la tributación al tipo general de la totalidad de sus resultados y la privación de los beneficios disfrutados -arts. 6 y 37 de la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas)-. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 3/1987 (Cooperativas), arts. 83 y 128.
Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), arts. 6, 13, 15, 16 y 37.
Ley 27/1999 (Cooperativas), art. 57.
Orden EHA/3360/2010 (Aspectos contables de sociedades cooperativas).
RD 1514/2007 (PGC), NRV 14ª y 22ª.
Ley 19/1988 (Ley Auditoría de Cuentas), arts. 1 y 2.
RD de 22 de agosto de 1885 (NFL000073) (CCom), art. 31.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 11, 18 y 131.
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 110.
Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 21/05/2021 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en Madrid dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, derivado del acta de disconformidad número A02-...01 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **XZ**, SOCIEDAD COOPERATIVA (en adelante, **XZ**), notificándose dicho acuerdo a la interesada el día 22/05/2021 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante comunicación notificada el 20/12/2018.

Las actuaciones de comprobación e investigación tuvieron alcance general de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), e incluían los conceptos y períodos siguientes:

CONCEPTOS	PERIODOS
Impuesto sobre Sociedades	2014 a 2017
Impuesto sobre el Valor Añadido	2015 a 2017
RETENCIÓN/INGRESO CTA.RTOS.TRABAJO/PROFESIONAL	A 2015 a 2017
RETENCIONES/INGRESOS A CUENTA.CAPITAL MOBILIARIO	2015 a 2017
RETENCIONES/INGRESOS A CTA. ARRENDAMIENTOS INMOBIL	2015 a 2017

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización la mercantil no prestó su conformidad:

- La interesada es una cooperativa de servicios de distribución al por mayor de productos de alimentación y para el hogar. En concreto, la actividad desarrollada en los períodos comprobados fue la de COMERCIO MAYORISTA DE PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y TABACOS, clasificada en el epígrafe 6.121 del I.A.E. (Empresario).

- Asimismo, la entidad realiza una actividad inmobiliaria de arrendamiento y de venta de inmuebles, algunos relacionados con su actividad de distribución de productos alimenticios y otros adquiridos a socios y clientes en virtud de daciones en pago.

- En los ejercicios objeto de comprobación, la cooperativa lleva a cabo operaciones con sus socios (lo que da lugar a resultados cooperativos) y con terceros (lo que da lugar a resultados extracooperativos).

- La entidad tributa en el Impuesto sobre Sociedades como cooperativa fiscalmente protegida, aplicando a los resultados cooperativos el tipo del 20% y a los resultados extracooperativos el del 30%, 28%, 25% y 25%, respectivamente para 2014, 2015, 2016 y 2017.

- La entidad presentó declaraciones-liquidaciones por los períodos comprobados con los siguientes importes:

	2014	2015	2016	2017

BASE IMPONIBLE	-	-	9.618.997,17	-
	5.180.453,77	811.271,58		1.079.355,54
LÍQUIDO INGRESAR/DEVOLVER	A		-	
	-50.417,51	-53.660,50	1.094.304,01	-212.250,07

- De acuerdo con la contabilidad aportada por **XZ**, su operativa era la siguiente:

a) Separa en cuentas contables específicas de ingresos las ventas que tienen como destinatario un socio de la cooperativa de aquellas otras que son a terceros.

b) Las compras, sin embargo, no se registran en cuentas contables separadas. Para distribuir éstas entre el resultado cooperativo y extracooperativo, se calcula el porcentaje de las ventas de uno u otro tipo sobre las ventas totales.

c) Para calcular el margen comercial cooperativo se restan a las ventas cooperativas las compras cooperativas. Lo mismo se hace para calcular el margen comercial extracooperativo.

d) El resto de los ingresos ordinarios de la cooperativa no se registran en cuentas contables específicas que permitan identificar claramente si corresponden al resultado cooperativo o extracooperativo, sino que la cooperativa decide -en función de su naturaleza- uno u otro destino. Estos ingresos se incorporan al resultado cooperativo o al extracooperativo por su importe total sin que, en ningún de ellos, se proponga un reparto proporcional entre ambos.

e) El importe de los ingresos ordinarios -cooperativos o extracooperativos-, se suma al margen comercial cooperativo o extracooperativo que resulta del punto c). Esta cifra es lo que la cooperativa llama en los cuadros aportados en el procedimiento "Ingresos netos cooperativos" o "Ingresos netos extracooperativos". A partir de esta cifra y relacionándola con el total de "Ingresos netos" la interesada obtiene unos nuevos porcentajes de reparto que aplica al resto de los gastos ordinarios de la cooperativa.

f) Para calcular la parte de los gastos ordinarios de la cooperativa que van a resultado cooperativo y extracooperativo se aplican los porcentajes obtenidos conforme se ha explicado en el punto anterior.

g) El resto de ingresos o gastos extraordinarios van directamente al resultado extracooperativo.

En base a dicha operativa, los resultados cooperativos y extracooperativos para cada uno de los ejercicios comprobados, declarados en los modelos 200 presentados fueron los siguientes:

	2014	2015	2016	2017
Resultado Cooperativo	-1.564.023,65	-2.100.054,52	-2.835.283,57	-1.053.780,48
Resultado Extracooperativo	-594.356,23	2.285.383,50	18.022.777,39	1.328.828,60
Total Resultado	-2.158.379,88	185.328,98	15.187.493,82	275.048,12

- En fase de alegaciones ante la Inspección, la interesada manifestó haber cometido un error en la determinación del resultado cooperativo y extracooperativo, defendiendo un nuevo reparto de gastos e ingresos, totalmente distinto de aquél con el que se formularon las cuentas anuales y se confeccionaron las declaraciones tributarias, basado en la distinción de tres líneas de negocio:

a) **Comercio Integrado:** Transacciones de negocio realizadas con socios. Sus rendimientos se atribuyen al **resultado cooperativo**.

b) **Cash & Carry:** Ventas al por mayor efectuadas por centros de distribución de la cooperativa para clientes terceros (empresarios y profesionales). Sus rendimientos se atribuyen al **resultado extracooperativo**.

c) **Mayor:** Actividad comercial realizada con clientes terceros (grandes clientes, distribuidores). Sus rendimientos se atribuyen al **resultado extracooperativo**.

A su vez, se distingue entre:

a) Centros de beneficio: En función de las líneas de negocio de la cooperativa. A estos centros se imputan tanto los ingresos como los gastos directamente relacionados con cada línea de negocio.

b) Centros de coste: Relativos a actividades no directamente relacionadas con la compraventa de mercancías. Se imputan los costes en función de la naturaleza de las transacciones efectuadas.

Y, en cuanto a los costes, se clasifican en dos categorías:

a) Costes directos: Que se imputan, de manera directa y sin necesidad de ningún otro criterio de reparto, a la línea de negocio a la que corresponden; entre estos costes directos están no sólo los costes de venta, sino también otros costes directamente atribuibles a un centro de beneficio concreto.

b) Costes indirectos: No vinculados a ninguna línea de negocio en particular sino a los cuatro centros de coste que existen (Logística, Marketing, Compras y Sedes), se reparten entre éstos en función de algún criterio "razonable y efectivo".

En base a estos nuevos criterios, la entidad determinó los siguientes resultados cooperativos y extracooperativos para cada uno de los ejercicios comprobados:

	2014	2015	2016	2017
Resultado Cooperativo	3.413.245,00	2.430.427,00	1.680.863,00	1.594.580,00
Resultado Extracooperativo	-5.571.626,00	-2.245.104,00	13.504.755,00	-1.319.532,00
Total Resultado	-2.158.381,00	185.323,00	15.185.618,00	275.048,00

- Tras acordar la Oficina Técnica completar el expediente, valorando la propuesta de efectuar una nueva distribución de los resultados cooperativos y extracooperativos según los criterios anteriores, y efectuar el actuario una nueva propuesta de liquidación, la entidad ratifica las conclusiones del anterior reparto, pero introduce las siguientes modificaciones:

a) Las ventas a socios que no operan con alguna de las enseñanzas de la cooperativa (**XZ**, ..., ..., etc) se integran en la línea de negocio de Mayor (resultado extracooperativo).

b) Las ventas a socios para su propio consumo particular se integran en la línea de negocio de Cash & Carry (resultado extracooperativo).

A la vista de todo ello, la Inspección concluyó, por un lado, que no podía aceptar los nuevos criterios de reparto propuestos por **XZ** al no estar debidamente justificado el traspaso de ingresos, debiendo mantener la relación entre los resultados cooperativos y los extracooperativos que se desprendía de su contabilidad, de las CCAA y de los datos tenidos por el Consejo Rector para la aprobación de los fondos y que sirvió de base para la presentación de sus declaraciones tributarias; y, por otro, que la entidad incumplía las normas sobre contabilización separada de operaciones con no socios previstas en el artículo 13.10 de la Ley 20/1990, al no haberse utilizado -exceptuando las ventas- cuentas contables diferenciadas que permitieran distinguir los conceptos que iban a uno u otro resultado, ni haberse efectuado ninguna aclaración en las cuentas anuales ni en la memoria sobre los criterios de reparto o distribución, denegando por ello la aplicación del régimen de cooperativas fiscalmente protegidas.

Asimismo, la AEAT entendió que todos los gastos incurridos por **XZ** debían considerarse generales, por lo que no procedía excluir ningún gasto a la hora de calcular el importe del ajuste a realizar en virtud del artículo 15.3 de la Ley 20/1990; que las cuotas del IVA rechazadas por la Inspección no podían ser deducidas como gasto en el Impuesto sobre Sociedades en los periodos regularizados por falta de cumplimiento del requisito de inscripción contable, debiendo la cooperativa subsanar esa falta de inscripción en la contabilidad del ejercicio en que se dictara la liquidación de IVA; y que no procedía efectuar ajuste bilateral alguno en los socios de **XZ** en virtud del artículo 18 de la LIS, al no tratarse de una valoración a valor de mercado ni de una operación entre partes vinculadas y, sobre todo, porque regía el principio de especialidad, toda vez que el artículo 15 de la Ley 20/1990 establecía una norma especial de valoración de operaciones cooperativizadas entre la sociedad y el socio, no estando ahí previsto el ajuste bilateral que reclamaba la entidad.

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos, la Inspección procedió a dictar una liquidación de la que resultaba una deuda total a ingresar de 401.405,19 euros, que se desglosaba en 353.456,61 euros de cuota y 47.948,58 euros de intereses de demora. Por lo que respecta a la cuota, el detalle de la misma es el que sigue:

	2014	2015	2016	2017
BASE IMPONIBLE	-3.616.430,12	1.288.782,94	12.454.280,74	-357.782,20
Rdos. cooperativos	900.117,38	-113.555,14	-4.071.870,56	39.896,75
Rdos. EXTRAcooperativos	-4.516.547,50	1.402.338,07	16.526.151,32	-397.678,95
CUOTA LIQUIDACIÓN	0,00	80.859,22	272.597,39	0,00

Segundo.

Disconforme con esta liquidación, interpuso la interesada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central la reclamación que nos ocupa el 17/06/2021, en la que expusieron, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición:

1. Acreditación del error cometido en el reparto originario del resultado cooperativo versus extracooperativo y consiguiente reconocimiento del beneficio cooperativo y de las cuotas negativas adicionales a compensar en virtud del principio de regularización íntegra: Para evidenciar que los criterios aplicados en los resultados originarios incluidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades no eran correctos basta con acudir a la información sobre los márgenes comerciales que arrojan tales declaraciones, los cuales son idénticos en las actividades cooperativas y extracooperativas, circunstancia que carece de toda lógica económica ya que los márgenes de ambas actividades son muy diferentes entre sí. Además, la nueva clasificación de los resultados cooperativos y extracooperativos es la más adecuada y razonable desde un punto de vista económico ya que la misma es la que se adecúa a la realidad del negocio desarrollado por **XZ**. Alega que la Oficina Técnica basa su conclusión en comparar la clasificación de actividades cooperativas y extracooperativas incorporada en el reparto originario con la del reparto corregido propuesto por **XZ**, obviando que el reparto originario fue erróneo, por lo que el punto de partida de dicho análisis es completamente desacertado. Finalmente, señala que **XZ** seguiría obteniendo resultados cooperativos positivos aún aceptando el criterio de la Oficina Técnica de que debe reputarse como tal el derivado de las operaciones realizadas con los llamados socios generales (Mayor y Cash & Carry).
2. Llevar a cabo contabilidad separada por parte de XZ: La fuente de información que permite a **XZ** llevar a cabo una separación entre los resultados cooperativos y extracooperativos es precisamente la propia contabilidad financiera de la cooperativa, la cual se basa en un sistema de contabilización matricial de doble imputación que permite asignar cada apunte contable a una cuenta contable (que responde a las necesidades contables y normativas) y a un centro de imputación (que responde a las necesidades de gestión y reporte financiero de **XZ**).
3. Subsidiariamente, en caso de no estimar las alegaciones formuladas respecto del acuerdo de liquidación del IVA de 12 de mayo de 2021, deberían considerarse las cuotas de IVA regularizadas como mayor gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades: La sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 resuelve la aparente contradicción entre el principio de regularización íntegra y el de inscripción contable con la obligación de la Administración de, a efectos fiscales, "corregir la contabilidad" para acoger el criterio por ella sostenido, obligación que encuentra cobertura en la previsión del artículo 131 de la LIS, que faculta a la Inspección para, a los efectos fiscales, rehacer la contabilidad, cuando la misma no sea correcta, y ello tanto en materia de ingresos como de gastos, lo que permite cohonestar las exigencias derivadas de ambos principios.
4. Subsidiariamente, en caso de no apreciar las pretensiones indicadas en la alegación 1, procedería excluir determinados gastos no generales a la hora de aplicar el artículo 15.3 de la Ley Fiscal de Cooperativas: Los "gastos generales" a que se refiere el artículo 15.3 deben interpretarse como gastos indirectos no estructurales, que no influyen en el funcionamiento normal y ordinario de la entidad, debiendo excluir aquéllos que tuvieran una naturaleza extraordinaria o coyuntural.
5. Subsidiariamente, en caso de no apreciar las pretensiones indicadas en la alegación 1, procedería realizar un ajuste de signo contrario en los socios de XZ al objeto de "compensar" la corrección al alza del resultado cooperativo realizado en la cooperativa, toda vez que dicha corrección derivaría de las operaciones realizadas con los socios. Ello encontraría su fundamentación jurídica en el instituto del ajuste bilateral previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como en el principio de regularización íntegra y prohibición de enriquecimiento injusto de la Administración.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho del Acuerdo de liquidación objeto de la presente reclamación económico administrativa, dando respuesta a las alegaciones planteadas por la reclamante frente al mismo.

Tercero.

Dado que la Inspección concluye que la interesada **incumple la obligación de llevar una contabilidad separada de las operaciones con los no socios**, debemos empezar analizando esta cuestión, pues la confirmación de tal incumplimiento y la consiguiente pérdida del régimen de cooperativa fiscalmente protegida determinaría la innecesidad de entrar a valorar la validez del reparto de resultados cooperativos y extracooperativos, pues la entidad estaría sujeta por todo el resultado al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

La legislación básica de las cooperativas se encuentra establecida en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, y en las normas complementarias autonómicas, definiéndose su régimen fiscal en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, Ley Fiscal de Cooperativas) y, en lo no establecido por ésta, en la normativa general que regula el Impuesto sobre Sociedades.

La citada Ley Fiscal de Cooperativas diferencia las cooperativas protegidas de las especialmente protegidas. En el caso que nos ocupa, la reclamante ha tributado como cooperativa protegida. Según el artículo 6 de dicha Ley:

"1. Serán consideradas como cooperativas protegidas, a los efectos de esta Ley, aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las normas contenidas en el Capítulo Cuarto del Título III de esta Ley serán de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente, aun en el caso de que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

En este último supuesto, las cooperativas tributarán siempre al tipo general del Impuesto sobre Sociedades por la totalidad de sus resultados."

El artículo 16 de la Ley dispone qué partidas componen la base imponible, señalando:

"1. Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos.

2. Son resultados cooperativos los rendimientos determinados conforme a lo previsto en la sección siguiente de este Capítulo.

3. Son resultados extracooperativos los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refiere la sección 3.ª de este Capítulo.

4. Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa.

5. A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50 por 100 de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio".

En cuanto a las causas que determinan la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, el antes mencionado artículo 13 señala, por lo que aquí interesa:

"Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación:

(...)

10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización.

Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. (.....)".

Finalmente, las consecuencias de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida se recogen en el artículo 37 de la Ley:

"La concurrencia de alguna de las circunstancias tipificadas en la presente Ley como causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida determinará la aplicación del régimen tributario general, teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 de esta Ley, y la privación de los beneficios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracciones

y sanciones tributarias e intereses de demora y, en particular, de lo dispuesto en los artículos 84 y 87, apartado 3, de la misma sobre sanciones que no consistan en multa".

Así pues, la Ley Fiscal de Cooperativas establece de forma clara y precisa los **requisitos** que han de cumplir las cooperativas para acogerse al citado régimen privilegiado, las **causas de pérdida** de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y las **consecuencias de la pérdida** de tal condición.

Y en cuanto a la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, el Tribunal Supremo señaló en la sentencia de 20/12/2013 (recurso núm. 2943/2010) que basta la concurrencia de uno de los motivos contemplados en el artículo 13 de la Ley Fiscal de Cooperativas para perder la condición de fiscalmente protegida:

<<En relación con dicho ejercicio, centrándonos en el primer motivo de queja, debemos recordar que el régimen fiscal de las cooperativas aplicable al supuesto enjuiciado es el establecido por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, que como su propia exposición de motivos reconoce «continúa una tradición de nuestro ordenamiento jurídico tributario, según la cual las Sociedades Cooperativas han sido siempre objeto de especial atención por el legislador, quien, consciente de sus características especiales como entes asociativos y de su función social, les ha reconocido, desde antiguo, determinados beneficios fiscales». El régimen regula tanto las cooperativas protegidas, como las especialmente protegidas (artículos 6 y 7 de la Ley), reconociendo dentro de estas últimas a las cooperativas de trabajo asociado.

Sin embargo, la especial protección que brinda el legislador y con ello los beneficios fiscales que comporta, recogidos en el artículo 34 de la Ley, está supeditada al cumplimiento de determinados requisitos que la propia regulación contempla, pues no debe olvidarse que se trata de un régimen fiscalmente privilegiado. (...)

Lo contrario supondría un agravio comparativo en favor de las cooperativas que, prescindiendo voluntariamente de las características sociales y formativas que singularizan a esta modalidad mercantil, así como de la función de autogestión por los trabajadores que la componen, participaran de la economía de mercado, del mercado de bienes y servicios, con una ventaja de partida respecto de otras entidades que adoptasen la forma de sociedad mercantil, lo que supondría un beneficio fiscal o una protección claramente injustificada. (...)

Lo cierto es que el incumplimiento de uno sólo de los requisitos enumerados conlleva la pérdida puntual del régimen privilegiado; lo que no supone la privación definitiva de tal régimen, sino la regularización del tratamiento fiscal del ejercicio 2000, sometiendo a la cooperativa a las condiciones que la ley impone a su actividad, sin disponer de las ventajas tributarias que se le habían otorgado a priori, una vez comprobado ese incumplimiento por la Inspección de los tributos y liquidada la deuda correspondiente dentro de su marco competencial de comprobación e investigación>>.

Cuarto.

Fijado el régimen jurídico general, es preciso pronunciarse sobre el requisito que en este supuesto la Administración entiende incumplido y que provoca que no se le pueda aplicar el régimen fiscal privilegiado: **La contabilidad separada.**

El requisito de contabilidad separada se recoge en el artículo 57.3 de la Ley de Cooperativas, que señala:

<<Figurarán en contabilidad separadamente los resultados extracooperativos derivados de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades, o los extraordinarios procedentes de plusvalías que resulten de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado, con las siguientes excepciones:

a) Los derivados de ingresos procedentes de inversiones o participaciones financieras en sociedades cooperativas, o en sociedades no cooperativas cuando éstas realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa, que se consideran a todos los efectos resultados cooperativos.

b) Las plusvalías obtenidas por la enajenación de elementos del inmovilizado material destinados al cumplimiento del fin social, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos del inmovilizado, con idéntico destino, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, siempre que permanezcan en su patrimonio, salvo pérdidas justificadas, hasta que finalice su período de amortización.

Para la determinación de los resultados extracooperativos se imputará a los ingresos derivados de estas operaciones, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa>>.

Asimismo, la Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (derogada por la actualmente vigente Ley 2/2023, de 24 de febrero, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, pero aplicable

ratione temporis), establecía la obligación de contabilidad separada en su artículo 59, al indicar cómo calcular los resultados del ejercicio económico:

"1. La determinación de los resultados del ejercicio en la Cooperativa se llevará a cabo conforme a la normativa general contable, con las especialidades que se señalan a continuación.

2. Las Cooperativas deberán distinguir claramente en la cuenta de pérdidas y ganancias entre resultados ordinarios cooperativos o propios de la actividad cooperativizada con los socios, y resultados ordinarios extracooperativos, propios de la actividad cooperativizada con no socios".

La finalidad del requisito de la contabilidad separada es la correcta imputación de ingresos y gastos a cada actividad. No se cumple el requisito de contabilización separada si la contabilidad no permite esa imputación de costes ya que no se podrá deslindar el resultado cooperativo del extracooperativo, debiendo tributar todo el beneficio al tipo general.

Si bien es cierto que la Ley Fiscal de Cooperativas no regula el modo en que debe procederse a efectuar la contabilización separada, con fecha 21/12/2010 se aprobó la Orden EHA/3360/2010, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas (que sustituye la anterior Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre), en cuya norma decimotercera titulada "Cuentas anuales" se indica, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

"1.1 Las sociedades cooperativas elaborarán las cuentas anuales de acuerdo con los modelos y normas establecidos en el Plan General de Contabilidad o en el PGC-PYMES, según proceda, con las especificidades establecidas en las presentes Normas.

A tal efecto, se incorporan como anexos I y II los modelos normales y abreviados de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y el modelo normal de estado de flujos de efectivo adaptados.

1.2 Sin perjuicio de lo indicado en el apartado anterior, la memoria de las cuentas anuales recogerá la información requerida en las normas anteriores y se incluirán, específicamente, los siguientes apartados:

A) «Separación de las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias» para la determinación de los distintos resultados.-Se deberá detallar, cuando la ley así lo exija o, en todo caso, cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel, lo siguiente:

a) Para las cooperativas que formulen el modelo normal de memoria, el importe de las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias correspondientes a:

***Resultados cooperativos:** constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la **actividad cooperativizada con los socios**.*

***Resultados extracooperativos:** constituidos por los ingresos y gastos derivados de las operaciones realizadas en la **actividad cooperativizada con terceros no socios**.*

Resultados de actividades económicas distintas de la cooperativizada, incluidos los derivados de las fuentes ajenas que las financien, sin perjuicio de los gastos financieros que correspondan a los resultados cooperativos y extracooperativos que formarán parte de sus respectivos resultados.

Adicionalmente, se informará de forma específica sobre el importe de las partidas que forman el resultado derivado de:

Inversiones o participaciones financieras en sociedades.

Enajenación del inmovilizado con las excepciones establecidas en la ley.

Acuerdos intercooperativos.

b) En el caso de que la cooperativa pueda formular el modelo abreviado de memoria o pueda optar por la aplicación del PGC-PYMES, se podrán agrupar las distintas partidas integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias que afectan a los distintos resultados a que se ha hecho mención anteriormente.

Para la elaboración de la información anterior, se deberán aplicar las siguientes normas de elaboración de las cuentas anuales:

La asignación de los ingresos y gastos directos y la imputación de los ingresos y gastos comunes se realizará teniendo en cuenta los siguientes criterios:

1. Se identificarán cada una de las actividades realizadas por la cooperativa de acuerdo con lo indicado anteriormente.

2. A cada actividad se le asignarán los gastos e ingresos que le correspondan de forma exclusiva o directa y se imputarán con criterios racionales los comunes a dos o más actividades.

3. La imputación de los gastos e ingresos comunes se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de

que los gastos e ingresos imputados a cada actividad sean lo más paralelos al coste o costes que tengan una relación funcional más importante con las actividades realizadas, en sintonía con la adecuada correlación de ingresos y gastos.

4. De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios de asignación e imputación de gastos e ingresos deberán establecerse y aplicarse sistemáticamente, manteniéndose de manera uniforme a lo largo del tiempo.

Se detallarán en la memoria los criterios de asignación e imputación utilizados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberá darse cuenta asimismo en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración, considerando que los cambios se producen al inicio del ejercicio.

En las cooperativas integrales la información anterior solo se referirá a las actividades cooperativizadas en función de las cuales se distribuya el resultado".

En relación con el requisito de la contabilización separada, tal y como se indicaba en el acuerdo de liquidación, la Audiencia Nacional ha reiterado, entre otras, en sentencias de 01/03/2017 -rec. 540/2014- y de 03/05/2013 -rec. 292/2010- (ésta última confirmada, en lo que a la pérdida de condición de cooperativa fiscalmente protegida se refiere, por el Tribunal Supremo en sentencia de 04/11/2015 -rec. 1869/2013-), que el mismo se refiere tanto a la vertiente de los ingresos como a la de los gastos; es decir, no consiste sólo en tener cuentas separadas de ingresos o ventas, sino también de compras o proveedores.

En la primera de las sentencias de la Audiencia Nacional citadas, se señala lo siguiente:

<<En el supuesto que se enjuicia, debemos anticipar que la Sala comparte el criterio de la Resolución que se revisa, pues la recurrente no ha contabilizado de forma separada las operaciones cooperativizadas de las operaciones realizadas con terceros no socios, tanto en la vertiente de los ingresos como en la de los gastos. No existe ningún tipo de separación en la contabilidad de dichos ejercicios entre resultados cooperativos y extracooperativos y tampoco existe diferenciación entre operaciones cooperativas y extracooperativas.

Como señala el Acuerdo de Liquidación, la cooperativa contabiliza en las cuentas (4000) Proveedores, (4300) Socios cooperadores, (6000) Compras de mercaderías y (7000) Ventas de mercaderías, las compras y ventas de mercaderías, respectivamente, sin distinción alguna (a través de subcuentas contables) de qué parte de dichas compras y ventas se llevan a cabo con socios de la cooperativa y con terceros no socios. El obligado tributario únicamente separa, en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, las cuentas de compras y ventas por tipos de productos (especialidades, dietética, ortopedia, productos químicos, dermofarmacia y material).

La diferenciación entre los resultados cooperativos y extracooperativos se realiza al finalizar el ejercicio, de forma extracontable.

En la diligencia nº3 de 2 de agosto de 2011, el obligado tributario aportó los cálculos extracontables efectuados para determinar los resultados cooperativos, extracooperativos y extraordinarios del ejercicio 2006.

En la diligencia nº6 de 2 de noviembre de 2011, aportó el cálculo de los resultados cooperativos y extracooperativos correspondientes al ejercicio 2007, y manifestó que " la diferencia entre los ingresos cooperativos y extracooperativos están registrados en la contabilidad auxiliar de la empresa, no apareciendo en los libros contables oficiales ya que en éstos las cuentas vienen agregadas. Respecto a los gastos, la diferenciación en la contabilidad es imposible de practicar, ya que cuando se compra no se sabe quién será el cliente final, pero sí puede determinarse el beneficio extracooperativo a través de los márgenes aplicados a las ventas ".

Por otra parte, aunque en las Memorias de los ejercicios objeto de comprobación se hace mención expresa a los resultados extracooperativos, no se hace referencia alguna al método de cálculo, ni a los criterios de imputación, ni a la forma de diferenciación de los resultados cooperativos y extracooperativos.

Tampoco tiene razón la actora cuando pretende defender su pretensión en el hecho de que la contabilidad estaba auditada sin salvedades y que los informes de auditoría existía una clara distinción del resultado extracooperativo. En primer lugar, porque dichos informes sólo incluían un apartado denominado "resultado extracooperativo" (punto 16 "Ingresos y gastos") donde figuraba de forma global el importe del resultado extracooperativo antes de impuestos; y fundamentalmente porque el hecho de exista una opinión favorable, sin salvedades, a la cuentas anuales de un auditor, no se puede equiparar, ni implica "per se" que las declaraciones fiscales presentadas sean correctas y ajustadas a las normas que la entidad revisada debe cumplir como cooperativa fiscalmente protegida.

En definitiva, la actora ha incumplido las formalidades exigidas por la normativa citada que claramente contiene la exigencia de que dichas operaciones figuren en la contabilidad de forma separada. No se trata de llevar dos contabilidades separadas, sino pura y simplemente distinguir en la contabilidad en cuentas o subcuentas diferenciadas las operaciones con terceros no socios y ello de forma clara e inequívoca, requisito que ha incumplido la parte, y que motiva la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y como consecuencia de lo anterior, la tributación al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.>>

Y en la segunda sentencia citada, concluye la Audiencia Nacional:

<<Es cierto, tal y como recoge la resolución que se revisa, que la normativa vigente no establecía en qué forma había de procederse a esa contabilización separada, pero ello no implica en forma alguna que no hubiera que cumplirlo. En efecto, lo único que significa es que cada entidad podía hacerlo del modo que tuviera por conveniente, siempre y cuando permitiese plasmar esa separación ordenada por el legislador e incluso por sus Estatutos.

En el supuesto que se enjuicia debe concluirse, sin dificultad, que la recurrente ha incumplido la obligación de contabilidad separada, (...). Además, en los libros de cuentas de la cooperativa depositados en el Registro Mercantil, se observa que no se ha cumplido la obligación de contabilidad separada ni de distinción entre los resultados cooperativos y extracooperativos; sólo se distingue entre socios y no socios en las cuentas de clientes, pero no en las cuentas de compras o de proveedores.

Pero es que, además, no puede admitirse como suficiente, como la recurrente pretende, que lo ha hecho en el momento de contabilizarse cada operación en el Diario, del modo que se expone en la página ... del expediente de inspección, pues, en contra de lo que la recurrente aduce, ello no permite satisfacer la finalidad que la ley persigue, de llegar a un resultado diferenciado de las actividades cooperativizadas, distinguiendo el alcanzado en las operaciones con socios y en las operaciones con no socios. La entidad elabora en los ejercicios de referencia una única cuenta de resultados, sin que dentro de ella existan subcuentas desagregadas de resultados, ni la cuenta de compras ni la de ventas aparecen desagregadas. (...).

A lo expuesto debe añadirse que el incumplimiento de esa llevanza de contabilidad, en la que se distinga una y otra clase de operaciones, comporta el incumplimiento, además, de deberes sustantivos, pues el tratamiento fiscal de unas y otras operaciones, aquí indiscriminadamente mezcladas, es diferente en uno y otro caso, toda vez que el tipo de gravamen privilegiado se aplica respecto de las operaciones cooperativizadas. Como ha señalado esta Sala y Sección, en Sentencia de fecha 11 de noviembre de 2010 (PROV 2010, 393973) -rec. num. 464/2007 -, entre otras, "la correcta delimitación de uno y otro tipo de resultados no es baladí, pues a los primeros se les aplica el tipo de gravamen del 20%, mientras que los segundos tributan al tipo general. En la cuantificación de los mismos resulta por tanto relevante la correcta imputación contable de ingresos y gastos a una y otra actividad. Es esa la finalidad de la contabilidad separada".

Las consideraciones expuestas conducen, sin necesidad de argumento adicional alguno, a la desestimación del motivo de impugnación esgrimido. (Sentencia de fecha 16 de febrero de 2012 (PROV 2012, 83450), dictada en el Rec. nº 137/2009 entre otras).

Este mismo criterio es aplicable en el presente caso, pues la actora contabilizó conjuntamente ingresos extracooperativos con ingresos cooperativos, de forma que, desde el punto de vista contable, no existe separación alguna, al igual que no se hace figurar ni en la Memoria anual, ni en la Cuentas; lo que supone una infracción del art. 8, apartado 4, de la Ley 5/1998), en relación con el art. 13.10, de la Ley 20/1990".>>

Por su parte, el Tribunal Supremo en la sentencia antes citada de 04/11/2015 -rec. 1869/2013-, en relación con el incumplimiento de la obligación de contabilizar separadamente las operaciones con terceros y la consiguiente pérdida del régimen de cooperativa protegida, indica:

<<Por otra parte, aunque hay que reconocer que no cualquier aplicación deficiente del Plan General Contable supone la pérdida del régimen de cooperativa protegida, es lo cierto que en este caso además existió el incumplimiento de la obligación de contabilizar separadamente las operaciones con terceros, que establece el art. 8 de la ley 5/1998 (LG 1998, 417), que comportaba asimismo la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, según el art. 13.3 de la ley 20/1990 (RCL 1990, 2626), en cuanto no sólo afectaba, como se sostiene, a los ingresos procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada, cuando fuera realizada con personas no socios, sino también, según el art. 21.2 y 3 de la ley 20/90 (RCL 1990, 2626), a los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa y a los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, siendo encuadrables en este último apartado, los ingresos que derivaban del arrendamiento de los locales a Galsa (70.757,01 euros) de arrendamientos de locales, oficinas y naves a Galsa, Sumar, Sergel y General Ganadera Galleja (118.182,60 euros) de dividendos percibidos de Hypor (40.798,04 euros) y de intereses por préstamos (10.818,2 euros). En total 240.555,80 euros..

Debe significarse, como señaló la sentencia de esta Sala de 20 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 212), que se refería a un supuesto de existencia de trabajadores asalariados, que la doble contabilidad se justifica porque la tributación privilegiada del 20% es sólo aplicable a la base imponible determinada por las operaciones de la entidad con los socios cooperativos, nunca a las realizadas con terceros no socios que deberán tributar al tipo general que les corresponda, y que la obligación de contabilización separada de los resultados cooperativos y extracooperativos ha sido una constante en nuestro ordenamiento jurídico, pues a ello se referían los artículos 83 y 128 (entre otros y en función del tipo de cooperativa) de la ley 3/1987 (RCL 1987, 918), General de Cooperativas, y ha sido reiterada por el artículo 57.3 de la ley 27/1999, de 16 de julio (RCL 1999, 1896), de Cooperativas.>>

Pues bien, en relación con el incumplimiento del requisito de la contabilización separada, la Inspección motiva en el acuerdo de liquidación lo siguiente:

"Analizada la contabilidad de **XZ** de los ejercicios comprobados, y como ya dijimos en el Acuerdo por el que se ordenó Completar el Expediente, esta Oficina Técnica concluye que no existe contabilidad separada por los siguientes motivos:

1º- Las cuentas contables utilizadas sólo discriminan operaciones con no socios en lo que se refiere a las ventas. Para el resto de ingresos y para todas las operaciones de aprovisionamientos o compras no se emplean cuentas contables que permitan identificar si su destino es el resultado cooperativo o el extracooperativo.

No alberga ninguna duda esta Oficina Técnica acerca de que la contabilidad de **XZ** no permite, en los ejercicios comprobados, distinguir, en las compras de mercancías realizadas, si corresponden a ventas a efectuar a socios o no socios. Se contabilizan de forma global, sin conocer cual es su destino, frente a la contabilización de las ventas en las que claramente se distingue en atención al cliente al que se dirigen. Como veremos, el informe de ... no desmiente este hecho.

2º- En las Cuentas Anuales formuladas no existe ningún tipo de diferenciación entre las operaciones que van a formar parte del resultado cooperativo y del extracooperativo. Así, el importe de ventas que figura en las Cuentas Anuales es el agregado que engloba las efectuadas a socios y a terceros. Lo mismo ocurre con las compras o aprovisionamientos. La cifra que consta como Resultado Antes de Impuestos es también la agregada, formada por la suma de los dos resultados (cooperativo y extracooperativo) de la sociedad.

En las Cuentas Anuales de todos los ejercicios comprobados se ofrece una única cifra de resultados, que no aporta ninguna información sobre la relación entre los resultados cooperativos y los extracooperativos. Esto implica que, en un caso como el presente, en que el interesado pretende ahora un reparto totalmente distinto de resultados cooperativos y extracooperativos respecto de aquél que sirvió de base para presentar sus declaraciones tributarias, las Cuentas Anuales no se vean afectadas porque lo que figura en ellas son importes agregados.

3º- En la Memoria que acompaña a los Cuentas Anuales, no existe ningún tipo de información al respecto. La única referencia que encontramos relativa a esta cuestión es la siguiente nota [Nota 18 de las Memorias del ejercicio 2014 y la Nota 19 de las Memorias de 2015, 2016 y 2017]:

"19. Ingresos y gastos.

La asignación de los ingresos y gastos directos y la imputación de los gastos e ingresos comunes se han realizado en base a un criterio racional basado en su proporcionalidad a los ingresos y gastos claramente identificables como Cooperativos y Extra cooperativos".

Como hemos visto, ese "criterio racional" basado en la proporcionalidad se utiliza para el reparto de determinadas partidas, pero no para otras. No se incluye ninguna precisión, ni explicación adicional.

En esa misma Nota de la Memoria, en sucesivos apartados, se hace referencia al Importe Neto de la Cifra de Negocios, al Consumo de mercaderías, a los Gastos de Personal, a Otros Gastos de gestión Corriente, etc. En ninguno de esos apartados se hace ninguna alusión a los criterios de reparto entre Resultado Cooperativo y Extracooperativo.

De hecho, en el apartado de "Importe Neto de la Cifra de Negocios" se indica que éste se podría analizar por líneas de productos, distinguiendo el porcentaje que corresponde a Frescos, Alimentación y No Alimentación.

No hay ninguna explicación sobre las ventas a socios o a terceros, ni tampoco la hay (en ninguno de los ejercicios comprobados) sobre las tres líneas de negocio - Comercio Integrado, Cash & Carry y Mayor- que ahora pretende distinguir la sociedad a efectos del reparto de los resultados cooperativos y extracooperativos.

En el siguiente apartado de la Memoria (el número 20 "Impuesto sobre beneficios y situación fiscal") se hacen constar unas cifras de Resultado Cooperativo y Resultado Extracooperativo, sin hacer ni la más mínima mención a los criterios empleados para alcanzar tales importes. Tampoco en el Informe de Gestión ni en el Informe de Auditoría independiente que acompaña a las Cuentas Anuales se hace ninguna referencia a los criterios empleados por la cooperativa para discriminar ambos tipos de resultados.

Se incumple, por tanto, lo previsto en la Orden núm. EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, de aplicación obligatoria, respecto a la información adicional que han de contener las Memorias de una cooperativa: ni se identifican las actividades realizadas por la cooperativa, ni se explican los criterios de imputación de gastos e ingresos exclusivos de cada una de ellas, ni se aclaran los criterios de reparto de gastos e ingresos comunes a más de una actividad.

No hay tampoco ninguna referencia, en ninguno de los ejercicios comprobados, a las líneas de negocio y centros de beneficios y de coste con los que ahora pretende discriminar uno y otro resultado. Las Memorias únicamente contienen el importe final del resultado cooperativo y extracooperativo, cuantificados de manera extracontable, y sin ninguna aclaración sobre los pasos que se han seguido para llegar a tales cifras.

4º- El propio obligado tributario reconoce que no ha cumplido el requisito de la contabilización separada cuando manifiesta en sus alegaciones ante esta Oficina Técnica que las proporciones de reparto de los resultados

cooperativos y extracooperativos que pretende ahora aplicar en 2014 y 2015, las ha tenido que obtener "extrapolando" los datos contables de 2016.

Dice así el primer Informe de ... presentado:

(...)

Es decir, el obligado tributario afirma que la contabilidad de 2014 y 2015 no permitía discriminar los resultados cooperativos y extracooperativos con los nuevos criterios de centros de beneficio y de coste que ahora pretende utilizar. Si "el procedimiento para el reparto por centros de beneficio y coste, ha sido puesto en práctica desde el ejercicio contable 2016" difícilmente puede sostenerse que en 2014 y 2015 se cumplía el requisito de la contabilidad separada. Ha sido necesario, para poder llegar a la cifra de resultado cooperativo y extracooperativo que defiende ahora el obligado tributario para 2014 y 2015, que el reparto de ingresos y gastos siga "la proporción obtenida en 2016".

En cuanto a los ejercicios 2016 y 2017, el obligado tributario señala que el sistema de registro en estos años ya permitía el reparto de resultados cooperativos y extracooperativos por centros de beneficio y de coste.

Pues bien, en la contabilidad aportada, incorporada al expediente electrónico, no se aprecia ninguna diferencia con respecto a la de los ejercicios 2014 y 2015: las cuentas contables utilizadas en 2016 y 2017 son las mismas, la información que se ofrece en la Memoria es la misma y se carece, igualmente, de aclaración alguna sobre criterios de reparto de ambos resultados. Por tanto, tampoco cumple para estos años 2016 y 2017 el requisito de contabilización separada".

En definitiva, la Inspección considera incumplido dicho requisito de contabilización separada ya que en las cuentas anuales formuladas por la interesada no existe ningún tipo de diferenciación entre las operaciones que forman parte del resultado cooperativo y del extracooperativo, toda vez que sólo se discriminan operaciones con no socios en lo que se refiere a las ventas, no distinguiendo las compras o aprovisionamientos.

Alega la reclamante que la cooperativa lleva una contabilidad financiera que se basa en un sistema de contabilización matricial de doble imputación que permite asignar cada apunte contable a una cuenta contable (que responde a las necesidades contables y normativas) y a un centro de imputación (que responde a las necesidades de gestión y reporte financiero de **XZ**), lo que le permite llevar a cabo una separación entre los resultados cooperativos y extracooperativos. Además, señala lo siguiente:

- En base a la normativa mercantil y contable de aplicación, no es obligatorio ni es necesario que se utilicen cuentas contables diferenciadas para la contabilización de ingresos o gastos cooperativos o extracooperativos al objeto de cumplir con los requerimientos de contabilidad ordenada o separada.
- La ausencia en la memoria de **XZ** de determinada información de desglose específica de las cooperativas no es evidencia de que no se cumplan con los requerimientos de contabilidad ordenada o separada que pueden ser necesarios para su elaboración.
- Los requisitos de desglose de los resultados cooperativos y extracooperativos, o los criterios de imputación de ingresos y gastos a los distintos resultados, sólo deben incluirse en la memoria cuando sea necesario para la obtención de la imagen fiel con base en el principio de importancia relativa, y eso no es determinante de la no llevanza de una contabilidad ordenada o separada.
- Los auditores han venido emitiendo opiniones favorables a lo largo de los últimos años, sin que tras analizar las cuentas anuales, incluyendo la información desglosada en la memoria, hayan considerado que las mismas adolezcan de información adecuada y suficiente.

Pues bien, como ya hemos señalado, la contabilidad separada debe permitir diferenciar el resultado cooperativo por ventas a socios y el extracooperativo por ventas a terceros, para lo cual debe determinarse, con criterios razonables, el coste de ventas a socios y el coste de ventas a terceros. Si la contabilidad no permite esa imputación de costes, no se podrá deslindar el resultado cooperativo del extracooperativo.

En el caso que nos ocupa, en contra de lo que la reclamante aduce, y tal y como ya puso de manifiesto la Inspección, la propia contabilidad financiera de la entidad no permite llevar a cabo una separación entre los resultados cooperativos y extracooperativos, existiendo una única cuenta de resultados, sin que dentro de ella existan subcuentas desagregadas de los mismos. Tampoco la cuenta de compras aparece desagregada, por lo que la separación de las cuentas de ventas no sirve a estos efectos al no ir acompañada de un criterio contable de imputación de costes, no habiendo tampoco información alguna al respecto en la Memoria, contraviniéndose así lo dispuesto en la norma decimotercera de la Orden EHA/3360/2010 antes transcrita.

En lo que respecta a la alegada contabilización matricial a nivel de cuenta contable y de líneas de coste y centros de negocio, podemos comprobar que se emplea por parte de la interesada una sistemática que, si bien utiliza como fuente de información la contabilidad, opera al margen de la misma. Esto es, analizando únicamente la contabilidad de la cooperativa y sus cuentas anuales, no hay manera posible de hacer el pretendido reparto de

resultados entre la actividad cooperativa y la extracooperativa, pues se trata de un reparto extracontable y realizado a posteriori, una vez finalizado el ejercicio, lo que incumple los criterios jurisprudenciales antes expuestos en base a los cuales dicha cuantificación debe obtenerse directamente de la propia contabilidad y en el mismo ejercicio, no de cálculos ajenos a la misma efectuados después de haberla cerrado.

Respecto de lo alegado por la reclamante sobre que la normativa mercantil y contable de aplicación no exige que se utilicen cuentas contables diferenciadas para la contabilización de ingresos o gastos cooperativos o extracooperativos, hemos de señalar que la normativa fiscal sí condiciona la calificación de cooperativa fiscalmente protegida a aquellas cooperativas cuya contabilidad permita llegar a un resultado diferenciado de las actividades cooperativizadas, distinguiendo el alcanzado en las operaciones con socios y en las operaciones con no socios. Y en este sentido, como señala el Tribunal Supremo en la sentencia de 04/11/2015 -rec. 1869/2013- antes transcrita, *"la obligación de contabilización separada de los resultados cooperativos y extracooperativos ha sido una constante en nuestro ordenamiento jurídico, pues a ello se referían los artículos 83 y 128 (entre otros y en función del tipo de cooperativa) de la ley 3/1987 (RCL 1987, 918) , General de Cooperativas , y ha sido reiterada por el artículo 57.3 de la ley 27/1999, de 16 de julio (RCL 1999, 1896) , de Cooperativas"*. Por tanto, y a diferencia de lo que alega reiteradamente la interesada, no se trata aquí de cumplir los principios generales contables de imagen fiel o importancia relativa, si no de cumplir un requisito específico que permite disfrutar de un régimen fiscal privilegiado, debiendo recordar al respecto que la aplicación de cualquier beneficio fiscal exige una interpretación restrictiva de la norma conforme se desprende del artículo 14 de la LGT, que impide la aplicación analógica de las normas *"para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de (...) las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*, habiendo señalado el Tribunal Supremo en numerosas ocasiones que los requisitos para gozar de beneficios fiscales deben interpretarse de forma restrictiva, tanto los formales como lo de fondo.

Quinto.

Por otra parte, el hecho de que exista una opinión favorable a las cuentas anuales de un auditor no implica en modo alguno, tal y como señalaba la Audiencia Nacional en la sentencia antes transcrita, el cumplimiento de las normas específicas de las cooperativas fiscalmente protegidas.

Y sobre la no vinculación de la Inspección a las opiniones favorables de los informes de auditoría se ha pronunciado este TEAC, entre otras, en resolución de fecha 02/04/2014 (RG 1554/2011), donde se motiva:

<<Por otro lado, y en lo que respecta a los Informes de auditoría de ... AUDITORES, S.L. aportados por el interesado, cabe señalar que, tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central anteriormente en Resoluciones de 29-12-2012 (RG 4735/10) y 06-02-2014 (RG 3138/12), entre otras y por citar algunas de las más recientes, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988 de Auditoría, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable.

Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia, en concreto el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un Informe de auditoría de cuentas anuales al que la Ley de Auditoría califica en su artículo 2 como documento mercantil.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica "per se" que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas.

Las diferencias entre una auditoría de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues:

1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable en un caso y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes en otro.

2. Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales en un caso y examinar y en su caso corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto en otro.

3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente aunque sometidos a unos requisitos frente a funcionarios del Estado.

4. Su alcance es diferente: En auditoría se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.

En conclusión, un Informe favorable de auditoría es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio.

Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el Informe de auditoría no es más que una prueba documental, realizando tal afirmación no para desmentir directamente su contenido ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Así pues, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección de los Tributos del Estado en el ejercicio de sus funciones pueda comprobar y regularizar la base imponible del contribuyente verificando la situación de su contabilidad (el propio art. 143 del TRLIS dispone que "A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley", artículo que expresamente remite a las normas contables) ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades de comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que los Informes de auditoría aportados por el interesado sobre las operaciones controvertidas no desvirtúan lo actuado y acreditado por la Inspección, a lo que hay que añadir, en palabras del Tribunal Supremo, Sentencia de 29 de septiembre de 2010 (Re. Casación nº 4195/2005) que:

"Esta consideración no puede ser desvirtuada desde el punto de vista fiscal, por el hecho de que la contabilidad haya sido auditada y haya sido objeto de inspección por el Banco de España, pues tales actuaciones en modo alguno pueden prevalecer sobre las facultades inspectoras y de calificación, mucho más cuando el alcance de las auditorías e inspección no son conocidos, y ha quedado acreditado en el proceso la corrección de las conclusiones tributarias obtenidas por la Inspección">>.

Asimismo, en lo que respecta al **valor probatorio de los informes de auditoría** cabe señalar que, tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central, entre otras, en resolución de 02/12/2015 (RG 5870/13), confirmada por SAN de 23-10-2019 (rec. n.º 196/2016) y de 25-01-2022 (RG 8099/2019), según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de Auditoría, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable.

Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa, no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un Informe de auditoría de cuentas anuales al que la Ley de auditoría califica en su artículo 2 como documento mercantil.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil, expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica "per se" que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas.

Las diferencias entre una auditoría de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues:

1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable, en un caso, y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes, en otro.

2. Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales, en un caso, y examinar y, en su caso, corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto, en otro.

3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente, aunque sometidos a unos requisitos, frente a funcionarios del Estado.

4. Su alcance es diferente: En auditoría se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo, operación por operación, de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.

En conclusión, un Informe favorable de auditoría es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio.

Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el Informe de auditoría no es más que una prueba documental, realizándose tal afirmación no para desmentir directamente su contenido, ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Así pues, en el presente caso, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección, en el ejercicio de sus funciones, pueda comprobar y regularizar, como aquí acontece, el cumplimiento de las normas específicas de las cooperativas fiscalmente protegidas, ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

Asimismo en reciente SAN de 17/10/2023, rec. núm. 243/2020, confirmatoria de la resolución de este TEAC de 12/11/2019 (RG 6004/2017), se señala:

"FD CUARTO.

El hecho de que exista una auditoría de cuentas que dio por buena la contabilidad de la recurrente, no puede ser decisivo, pues como señala, entre otras, la STS de 23 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4734) (Rec. 3798/2008), "esta Sala se ha manifestado sobre el valor probatorio de los informes elaborados por los auditores señalando que el hecho de que las cuentas anuales estén verificadas por auditor y que su informe no contenga salvedades no añade valor probatorio a los libros de contabilidad, dado que el objeto de la auditoría de cuentas es verificar si las mismas ofrecen la imagen fiel y no la verificación de la corrección de los registros contables". Doctrina que reitera la contenida en las STS de 24 de mayo de 2010 (RJ 2010, 5210) (Rec. 2053/2005) y 3 de junio de 2010 (RJ 2011, 943) (Rec. 2585/2004). Y es que, como afirma la STS (Civil) de 20 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9217) (Rec.3516/1995), "ningún precepto legal impide que los tribunales puedan valorar el informe de Auditoría como prueba de que los datos contables que han examinado son manifestaciones de relaciones jurídicas a que obedecen en sentido económico-contable", es decir, estamos ante una prueba más, no vinculante, que debe ser valorada en conjunto con las demás pruebas y que no tiene la presunción de una especial veracidad y que, por supuesto, no vincula ni a la Administración ni a los Tribunales.

La Administración y este Tribunal pueden, de forma motivada, tal y como hace en el presente caso, discrepar del criterio de los auditores y de los peritos."

SEXTO.- Finalmente, debemos reiterar aquí lo dicho por la Inspección sobre el cambio de criterio de la cooperativa a la hora de imputar los gastos e ingresos a los resultados cooperativos y extracooperativos:

"Se incumple también lo establecido en la norma contable en cuanto a que los criterios utilizados se deben mantener uniformemente en el tiempo y sólo modificarse cuando existan circunstancias excepcionales y justificadas, dando cuenta detallada de ello y de su incidencia cuantitativa en los resultados de uno u otro tipo en la Memoria. En el presente caso, se pretenden modificar las cifras de resultados cooperativos y extracooperativos con la sola explicación de que el método utilizado hasta entonces "...;provoca que el resultado cooperativo no recoja el diferencial claramente positivo de margen bruto que la actividad cooperativa obtiene respecto al resto de líneas de negocio".

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, debe concluirse que la reclamante ha incumplido la obligación de contabilidad separada, siendo dicho incumplimiento causa de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, lo que determina, a su vez, la tributación al tipo general de la totalidad de sus resultados y la privación de los beneficios disfrutados (artículos 6 y 37 de la Ley Fiscal de Cooperativas).

En este mismo sentido, se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones de 27/09/2007 (RG 4289/2005) y 23/07/2009 (RG 3658/2008), confirmadas, en lo que aquí interesa, por sentencias de la Audiencia Nacional de 11/11/2010 (recurso 464/2007) y de 16/02/2012 (recurso 137/2009), respectivamente.

Séptimo.

En siguiente lugar, y de forma subsidiaria, alega la cooperativa que, en caso de no estimarse las alegaciones formuladas respecto del acuerdo de liquidación del IVA de 12 de mayo de 2021, **deberían considerarse las cuotas de IVA regularizadas como mayor gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.**

Examinada la base de datos de este Tribunal se comprueba que, en efecto, la interesada fue objeto de un procedimiento inspector relativo al IVA de los ejercicios 2015 a 2017 que finalizó mediante acuerdo de liquidación de fecha 12/05/2021, derivado del acta de disconformidad número A02-...56.

En el mismo, se regularizaron los siguientes aspectos de la situación tributaria de la cooperativa:

- Sectores diferenciados de actividad: En el ejercicio 2015, pese a que existían tres actividades distintas, autónomas e independientes que tenían asignados grupos diferentes en la CNAE (actividad de comercio al por mayor de productos alimenticios, actividad de alquiler de inmuebles y actividad de venta de inmuebles), los regímenes de deducción, a juicio de la Inspección, no debían ser distintos porque no diferían en más de 50 puntos porcentuales, no siendo aplicable el régimen de sectores diferenciados de actividad.

En cambio, respecto de los ejercicios 2016 y 2017 sí se consideró la Inspección que existían dos sectores diferenciados de actividad: Sector de comercio al por mayor de productos alimenticios (que incluía la actividad de alquiler) y sector de compraventa de bienes inmuebles.

- Prorrata: En el ejercicio 2015 se concluyó que procedía la aplicación de la prorrata especial.

En los ejercicios 2016 y 2017, en el sector diferenciado del comercio al por mayor el porcentaje de deducción era del 100%, si bien, en el sector diferenciado de la compraventa procedía la aplicación de la prorrata especial. Este régimen de deducciones llevó a la Inspección a denegar la deducibilidad de cuotas soportadas por determinados gastos.

- Venta de bienes de inversión: Se regularizaron los bienes de inversión (aquellos que habían estado arrendados) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 110 de la LIVA, al producirse la enajenación de los mismos, sujeta y exenta, dentro del período de regularización. Se excluyeron de dicha regularización los inmuebles adquiridos en 2011 que fueron objeto de una comprobación inspectora en relación con el IVA de los ejercicios 2009 a 2012.

- Venta de otros bienes inmuebles: En relación con los bienes inmuebles que se vendieron y que no habían estado alquilados, en la medida en que se destinaron a operaciones exentas (segunda entrega de edificaciones), la Inspección efectuó la rectificación de las cuotas de IVA soportadas y deducidas en su adquisición como consecuencia de la modificación del destino inicialmente previsto.

Y en relación con ello, debemos traer a colación la reciente resolución dictada por este Tribunal con fecha 20/02/2024 (RG 4281/2021), notificada al interesado el 27/02/2024, por la que se estima parcialmente la reclamación interpuesta por la cooperativa contra dicha liquidación de IVA:

"TERCERO.- En el presente supuesto, debe partirse del análisis de las actividades desarrolladas por la reclamante y su consideración como sectores diferenciados de actividad.

...CUARTO.- (...)

En efecto, entiende este Tribunal que la transmisión de inmuebles en las circunstancias en las que tiene lugar en este caso no se puede considerar como la mera realización de operaciones aisladas, coyunturales o circunstanciales. De la documentación obrante en el expediente se desprende la habitualidad de las mismas, en lo que se refiere a su duración (a lo largo de más de tres años) y la diversidad de destinatarios a los que se venden, debiendo concluirse que constituye una prolongación directa, permanente y necesaria de una actividad gravable de la sociedad.

*Por consiguiente, deben **desestimarse las pretensiones de la entidad en este punto y confirmar la existencia de sectores diferenciados de actividad para los ejercicios 2016 y 2017, sin que proceda excluir el importe de las operaciones de compraventa de inmuebles a efectos del cálculo de la prorrata.***

QUINTO.- Por otra parte, la entidad alega que los bienes inmuebles arrendados no tienen la consideración de bienes de inversión.

*...Confirmada la existencia de sectores diferenciados de actividad, así como la consideración de bienes de inversión de los inmuebles destinados al arrendamiento, se considera que **el régimen de deducciones aplicado por la Inspección, en lo que se refiere a la procedencia de prorrata general o prorrata especial, y al cálculo del porcentaje de cuotas soportadas deducible, es conforme a lo previsto en los artículos 101 y siguientes de la Ley del IVA.***

*Por consiguiente, **debe declararse la conformidad a Derecho de la regularización efectuada por la Inspección consistente en negar la deducibilidad de las cuotas soportadas por determinados gastos, tal y como se detalla en el acuerdo de liquidación.***

SEXTO.- Sentado lo anterior, debemos atender a continuación a la alegación de la reclamante relativa a la necesidad de aplicar el criterio mantenido por la Inspección respecto a las adquisiciones de inmuebles por dación en pago, seguido en las actuaciones de comprobación de los ejercicios 2009 a 2012. En dichos ejercicios, atendiendo al destino previsible de los inmuebles adquiridos (viviendas), se denegó la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de los mismos.

...En lo que se refiere a los inmuebles que no fueron objeto de arrendamiento, la Inspección aceptó, sin proceder a su comprobación, que el destino previsible declarado era, bien el alquiler no exento, bien una entrega sujeta y no exenta, basándose exclusivamente en que la entidad había deducido las cuotas de IVA soportadas en

la adquisición de las viviendas y que tal situación se consolidó con la prescripción del ejercicio en que se efectuó la adquisición. No obstante lo anterior, la obligada siempre ha mantenido que su intención era vender las viviendas, esto es, realizar entregas sujetas y exentas. Pero es que, además, parece que el motivo por el que se dedujo la totalidad de las cuotas soportadas por la adquisición de las viviendas fue distinto del señalado por la Inspección. En efecto, según se desprende del expediente, la entidad ya venía autoliquidando el impuesto en ejercicios anteriores sin estimar la existencia de sectores diferenciados, ni la aplicación de la prorata, en la medida en que consideraba que la actividad relacionada con los inmuebles era accesoria de la principal de venta de productos alimentarios sujeta y no exenta.

*Por lo expuesto, **no resulta conforme a Derecho la regularización practicada por la Inspección fundamentada en el cambio de destino previsible.***

SÉPTIMO.- En cuanto a los bienes inmuebles que, siendo objeto de arrendamiento, adquirieron la condición de bienes de inversión, resulta asimismo de aplicación lo expuesto en el fundamento de derecho anterior respecto a la cuestión relativa al destino previsible.

...De acuerdo con lo señalado en el fundamento de derecho anterior, la Inspección aceptó, sin proceder a su comprobación, que el destino previsible declarado era, bien el alquiler no exento, bien una entrega sujeta y no exenta, basándose exclusivamente en que la entidad había deducido las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de las viviendas y que tal situación se consolidó con la prescripción del ejercicio en que se efectuó la adquisición. Al efectuarse posteriormente entregas exentas de estos inmuebles, ha regularizado las deducciones conforme a lo previsto en el artículo 110 de la Ley del IVA.

Sin embargo, como ya se ha indicado, no es correcta la conclusión de la Inspección en cuanto al destino previsible de las viviendas, puesto que, conforme al mismo, la entidad dedujo improcedentemente las cuotas en el momento de la adquisición de los bienes. Siendo esto así, la Administración no podía regularizar las deducciones por la vía de los artículos 107 a 110 de la Ley del IVA.

*A la vista de lo expuesto, debe declararse la **no conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación en este punto.***

La estimación de las alegaciones de la reclamante en cuanto al destino previsible de los inmuebles hace innecesario el análisis de la cuestión referida a la vulneración de la doctrina de los actos propios por la Administración tributaria.

Por lo expuesto

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda **ESTIMAR EN PARTE** la reclamación en los términos señalados en la presente resolución."*

Pues bien, señala la reclamante que, en virtud del principio de regularización íntegra, la Inspección debería haber rectificado, a efectos fiscales, la contabilidad del sujeto pasivo a fin de reclasificar como gasto las cuotas de IVA rechazadas y permitir así su deducibilidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Y en defensa de su pretensión, alega que la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 resuelve la aparente contradicción entre el principio de regularización íntegra y el de inscripción contable, imponiendo a la Administración la obligación de corregir la contabilidad para acoger el criterio por ella sostenido, obligación que -añade la interesada- encuentra cobertura en la previsión del artículo 131 de la LIS, que faculta a la Inspección para, a los efectos fiscales, rehacer la contabilidad cuando la misma no sea correcta, y ello tanto en materia de ingresos como de gastos, lo que permite cohonestar las exigencias derivadas de ambos principios.

La regularización íntegra o completa supone que la regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación debe alcanzar tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente. Ahora bien, como se deduce de las sentencias del Tribunal Supremo de 05/11/2012 (rec. cas. 6618/2010), de 12/12/2013 (rec. cas. 4301/2010), de 26/10/2015 (rec. cas. 212/2013) y de 26/05/2017 (rec. cas. 1576/2016), tal regularización completa se ha de llevar a efecto en el periodo que corresponda. Por tanto, en los casos en los que se ponga de manifiesto la existencia de un error contable, como aquí sucede, la regularización íntegra tendrá lugar cuando el contribuyente rectifique, de conformidad con la NRV 22ª del PGC, el error contable padecido, por ser ello obligatorio contablemente. Y es que, como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 19/01/2012 (rec. cas. 1820/2009), dicha rectificación se ha de realizar de acuerdo con las normas del PGC.

La citada NRV 22ª, bajo el título de "Cambios en criterios contable, errores y estimaciones", establece que el efecto que ocasiona el error se produce en el ejercicio en que se pone de manifiesto:

"Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente

en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores".

Sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las cuotas de IVA soportado regularizadas como no deducibles, ya se pronunció este TEAC en unificación de criterio, fijando en resolución de 03/10/2013 (RG 6195/2011) el criterio siguiente:

<<EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ACUERDA: Estimarlo, fijando como criterio el siguiente:

No son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, las cuotas de IVA soportado regularizadas como no deducibles en virtud de liquidación practicada por los órganos de aplicación de los tributos, en tanto no se subsane el error contable en los términos previstos en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General Contable, contabilizando el correspondiente gasto en una cuenta de reservas en el ejercicio en el que sea firme la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido; gasto éste cuya deducibilidad estará en todo caso condicionada a que su registro contable, al realizarse en un ejercicio posterior al de su devengo, no determine una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal generales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.>>

Por lo que respecta a la alegada sentencia del Tribunal Supremo de 15/10/2020 (rec.cas. 1562/2019), debemos indicar que la cuestión que presentaba interés casacional era la siguiente: "Determinar el alcance que debe concederse al importe del IVA soportado no deducible satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, a efectos del cálculo de dicha amortización, dentro de la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF".

Pues bien, el Alto Tribunal estimó en parte el recurso, confirmando que, en ese caso concreto, el IVA soportado no deducible relativo a la adquisición de bienes de inversión sí se debía incluir en la base sobre la que aplicar el coeficiente de amortización (ya que a diferencia de lo que se sostuvo en instancias anteriores no era de aplicación la NRV 14ª sobre impuestos indirectos del PGC de Pequeñas y Medianas Empresas -que establece que "No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión"-, toda vez que la modificación del IVA soportado deducible no tenía su causa en la regularización de la prorata definitiva).

No obstante, la sentencia precisaba que, habiendo el contribuyente deducido ya esas mismas cuotas de IVA, al haberlas contabilizado como mayor gasto -por considerar que su actividad estaba exenta-, la modificación de las bases de amortización de los bienes de inversión para incluir ese IVA soportado no deducible, y la consiguiente deducción de un mayor gasto de amortización, debía llevar aparejada la eliminación de la deducción de ese gasto de IVA soportado no deducible; de ahí que la estimación fuera parcial.

En concreto, la sentencia del Tribunal Supremo dice lo siguiente:

<<PRIMERO.-

Objeto del presente recurso de casación.

Como se ha indicado, el día 24 de abril de 2013, don ... y doña ... recibieron comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, de carácter general, en relación con el Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 2010 y 2011. El 14 de junio 2013 y el 9 de octubre 2013 recibieron comunicaciones de ampliación de

actuaciones al IRPF de 2008 y 2009 y al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del tercer trimestre de 2009 al cuarto trimestre de 2011. El 30 de abril de 2014, se firmaron las actas de disconformidad, núm. NUM..., núm. NUM..., núm. NUM...y NUM..., por el IRPF de 2008, 2009, 2010 y 2011, y, asimismo, el Acta de disconformidad núm. NUM... por el IVA del periodo 2009 a 2011, que contenían las propuestas de liquidación correspondientes.

El Sr. ... no había presentado declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido por los periodos objeto de comprobación inspectora (desde el tercer trimestre de 2009 hasta el cuarto trimestre de 2011), por considerar que su actividad estaba exenta. Sin embargo, como resultado de las actuaciones inspectoras se concluyó que parte de la actividad realizada por el obligado tributario estaba sujeta y exenta, pero que parte estaba sujeta y no exenta. La determinación de la base imponible por parte de la inspección se llevó a cabo por el método de estimación indirecta. Los porcentajes de operaciones sujetas en relación con el importe total de operaciones realizados por el obligado tributario, resultantes de tales actuaciones inspectoras, son los siguientes: 93 %, 86 % y 90 %, respectivamente, para los ejercicios 2009, 2010 y 2011. El informe de disconformidad recoge con el detalle requerido las cuotas de IVA soportado comprobadas, diferenciando entre los importes de: IVA soportado por compras y gastos, IVA soportado por Leasing e IVA soportado por inversiones. Aunque al fin y la postre se suman y es sobre los importes totales de cada uno de los trimestres de liquidación (que van desde el tercero de 2009 hasta el cuarto de 2011, como hemos dicho), sobre los que se aplica el correspondiente porcentaje de prorrata obteniendo un IVA deducible y un IVA no deducible. Nos interesa este último.

Sí presentaron declaración por el IRPF el Sr. ... y la Sra. Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se han regularizado los ejercicios 2008 a 2011, habiéndose firmado actas de disconformidad en las que se proponía la modificación de las bases imponibles declaradas por el obligado tributario en la modalidad de estimación directa normal como consecuencia de: ingresos no declarados ni contabilizados y gastos no deducibles fiscalmente. Entre otros extremos, las actuaciones realizadas han consistido en recalificar como inversiones, diversas facturas que estaban contabilizadas como gasto corriente. Parte de esa regularización, tras los trámites oportunos, reclamación pertinente y recursos interpuestos, se ha acabado convirtiendo en el objeto del presente recurso de casación. Es preciso acotar, exactamente, cual es la parte que interesa. Digamos ya que no nos importan los ingresos. Nos interesan las compras y gastos, y las amortizaciones, particularmente, estas últimas.

Como se ha dicho el Sr. ... consideraba que las actividades profesionales que realizaba estaban exentas del IVA. Ello se ha traducido en que las compras y gastos de todo tipo de bienes y servicios, incluidos los bienes de inversión adquiridos, se registrasen sin desglosar el IVA, es decir, se registrasen con el IVA soportado incluido.

Como resultado de las actuaciones inspectoras se concluyó que gran parte de la actividad realizada por el obligado tributario estaba sujeta y no exenta, pero que el resto estaba sujeta y exenta. Ello quiere decir que el IVA soportado deducible seguirá las reglas propias del sistema del propio impuesto, siendo esa cuestión ajena al presente recurso de casación. Lo que nos interesa en la presente ocasión es el IVA soportado no deducible, más exactamente, el IVA soportado no deducible correspondiente a la adquisición de bienes de inversión.

Pues bien, los recurrentes están disconformes con la sentencia de instancia -que confirma el proceder de la Administración tributaria- en relación con la amortización de los bienes de inversión por cuanto, en su criterio, a la hora de regularizar el IVA no se tuvo en cuenta que los impuestos indirectos que graven los elementos del inmovilizado material y no sean recuperables, se incluirán en el valor del bien de inversión a los efectos de aplicarle el coeficiente de amortización.

Sostienen que los impuestos indirectos que, por su propia naturaleza, no sean reintegrables al contribuyente, deben incorporarse al valor del bien a los efectos de tomarlos como mayor base sobre la que calcular la deducible dotación a la amortización, por lo que, consecuentemente, el IVA no deducible soportado con motivo de la adquisición de elementos amortizables, por su condición de no recuperable, debería incrementar el valor del inmovilizado a los efectos de dotar una mayor amortización.

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar el alcance que debe concederse al importe del IVA soportado no deducible satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, a efectos del cálculo de dicha amortización, dentro de la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF".

SEGUNDO.-

Los términos de la controversia y la posición de las partes.

Antes de nada, debemos aclarar que el Auto de admisión ha dejado fuera del presente recurso de casación la materia relativa a la protección de los datos personales de los pacientes, de ahí que nos centremos exclusivamente en la única cuestión casacional admitida, que ha sido la que se ha apuntado en el fundamento anterior.

Con respecto a las amortizaciones, la parte recurrente en su escrito de interposición fechado el 22 de octubre de 2019, invoca el artículo 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640, 801), (en lo sucesivo, TRLIS), que señala que "serán

deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia". Por tanto, a los efectos del cálculo del rendimiento de la actividad económica, habrá de computarse necesariamente el gasto por amortización que pretende reflejar la depreciación sistemática experimentada por los elementos del inmovilizado material e intangible.

Señala, por otra parte, que el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RCL 2015, 1073), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (RCL 2004, 1795) (en lo sucesivo RIS), relativo a las normas comunes de la amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, establece que será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Añade que estos últimos conceptos los define el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (RCL 2007, 2098, 2386), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) en la segunda parte, dedicada a las Normas específicas de Registro y Valoración. Así en la segunda norma en la que se refiere al inmovilizado material se pronuncia en el siguiente sentido: "Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública".

Afirma, pues, que forman parte -entre otros- de los costes amortizables, los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material, pero sólo cuando éstos no sean directamente recuperables.

Ello lleva a sostener a la parte recurrente que el IVA soportado no deducible con motivo de la adquisición de elementos amortizables, por su condición de no recuperable, también incrementará el valor del inmovilizado a los efectos de dotar una mayor amortización. Es decir, que ese IVA soportado no deducible no se recuperará por la vía de deducción/compensación/devolución del IVA, sino que el contribuyente verá como ese esfuerzo inversor le revierte a lo largo de toda la vida útil de ese bien por la vía de la amortización deducible en su IRPF.

Por su parte, el Abogado del Estado en su escrito de oposición, fechado el 13 de enero de 2020, en cuanto a la base de amortización de los elementos del inmovilizado a efectos del IRPF, recuerda que el artículo 28.1 TRLRHL establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 de la misma Ley para la estimación directa y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, conduce a los artículos 10.3 y 19 del TRLIS, de tal manera que la deducibilidad de los gastos está condicionada, entre otros, al cumplimiento del principio de inscripción contable, de tal suerte que solo serán fiscalmente deducibles aquellos gastos que estén correctamente contabilizados o registrados.

En lo que se refiere a la amortización, trae a colación el artículo 11 TRLIS y el artículo 1.2 del RIR, señalando, en particular, que atendiendo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 12ª del (PGC), "El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto".

De ello extrae la consecuencia de que el IVA soportado no deducible forma parte de la base de amortización de los elementos de inmovilizado, precisando a continuación que la deducibilidad de cualquier gasto, como ya se ha dicho, exige el cumplimiento, entre otros, del principio de inscripción contable, de forma que el gasto debe estar correctamente contabilizado o registrado.

En consecuencia, en el supuesto del obligado tributario objeto de actuaciones inspectoras, ese IVA soportado no deducible (correspondiente a los ejercicios objeto de comprobación) no fue contabilizado como gasto o, en su caso, como mayor valor de la inversión en los ejercicios de comprobación, por lo que no tendrá la consideración de fiscalmente deducible en esos ejercicios.

Por tanto, será en el periodo impositivo en el que el obligado tributario proceda a la contabilización o registro de ese gasto o de esa mayor base de amortización, en el que será deducible a efectos de determinar el rendimiento neto, salvo que de ello resultara una tributación inferior o diferida respecto de la que resultaría si el gasto se integrara en el rendimiento neto del ejercicio en el que se devengó.

Concluye la Abogacía del Estado señalando que resulta incompatible incluir en la base de amortización las cuotas de IVA soportado no deducible por adquisición de los bienes de inversión, con la deducción como gasto corriente del ejercicio del IVA soportado deducible, puesto que de lo contrario se produciría una doble deducción, aunque por diversos conceptos, del mismo gasto.

TERCERO. -

El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

Tanto el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (RCL 2007, 2098, 2386), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad como el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (RCL 2007, 2102, 2419, 2151)

, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, incluyen entre las normas de registro y valoración la relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto (IGIC) y otros Impuestos indirectos (respectivamente, 12ª y 14ª norma). Su contenido es el mismo, siendo su tenor el siguiente:

"El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes [...]".

Esta es la disposición clave para la resolución del presente recurso de casación, puesto que, en efecto, se refiere al IVA soportado no deducible, que es lo la materia que ahora nos ocupa. Nótese que la regla de valoración citada se refiere tanto a los activos corrientes como a los no corrientes. Nos interesan estos últimos, que son, en resumidas palabras, aquellos activos que tienen una vida útil superior al año. Dentro de los activos no corrientes nos encontramos con los elementos del inmovilizado, entre otros, bienes muebles y útiles, equipos, máquinas, justamente el tipo de bienes sobre los que gira la controversia en el presente recurso (camillas, carros, ordenadores, equipo de aire acondicionado).

Pues bien, de conformidad con la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determinación del rendimiento de las actividades económicas en el régimen de estimación directa normal, como es el caso, que nos ocupa, se realiza aplicando las normas del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las especialidades contenidos a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del IRPF.

La determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa, en particular, en su modalidad normal, debe efectuarse partiendo de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles, aplicando los criterios fiscales de imputación, calificación y valoración pertinentes. Entre los gastos deducibles se hallan las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones. La base de la amortización está constituida por el coste de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta que se produzca su puesta en funcionamiento, o por su coste de producción. Dentro de ese coste de adquisición, como hemos dicho antes, se incluye el IVA soportado no deducible. Es sobre esa base, insistimos, incluyendo el IVA soportado no deducible, sobre la que se ha de aplicar, como es el caso, el coeficiente fijado en las tablas de amortización previstas para el elemento del inmovilizado material de que se trate (ordenadores, camillas...).

Como hemos dicho, las normas contables establecen que no "alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión"; de ahí, no cabe extraer la conclusión a la que llega la R. TEAR de Galicia. Este apartado de la norma de valoración tiene otra finalidad. Está distinguiendo entre la prorata inicial y la definitiva, en virtud de lo dispuesto en los artículos 105 y 108 LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), para decirnos que las rectificaciones que procedan, esas y no otras, no alteran las valoraciones iniciales, mandato que hace extensivo también a las rectificaciones que deriven de la regularización por los bienes de inversión (artículo 107 y siguientes LIVA) que esa la modificación del porcentaje inicial conlleva.

De lo que estamos hablando ahora es de la norma de valoración de inmovilizado material, y particularmente de su valoración inicial, de manera que, según ella, "los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción. Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública".

Lo que ha sucedido esta vez es que la administración no incluye en esa valoración inicial el IVA no soportado deducible, contrariando de ese modo las normas contables que hemos indicado.

Ahora bien, entre los principios a los que están sometidas las amortizaciones, está el principio de inscripción contable, en virtud del cual para que un gasto sea deducible fiscalmente tiene que estar previamente contabilizado. Por tanto, tratándose de amortizaciones, si en la contabilidad no figura dotación alguna al respecto, no podrá deducirse nada en ese concepto, excepto que se trate -que no es el caso esta vez- de los gastos correspondientes a la amortización libre o acelerada, que, pese a que no estén registrados en la contabilidad, sí serían fiscalmente deducibles.

A la vista de todo ello y ajustándonos a las circunstancias del caso enjuiciado, procede declarar que el importe del IVA soportado no deducible satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, forma parte del precio de adquisición de tales bienes y, por tanto, de la base de la amortización sobre la que se aplicará el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de

amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF.

CUARTO.-

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación

Como se recordará, el objeto de la controversia se ciñe al tratamiento que debe concederse al importe del IVA soportado no deducible, satisfecho en la adquisición de bienes de inversión, a efectos de incluir la correspondiente amortización, dentro de la determinación del rendimiento neto de la actividad profesional de un contribuyente en el del IRPF, siendo nuestro pronunciamiento el que se refleja después. El resto de las cuestiones a las que se refieren los actos recurridos son ajenas al presente recurso de casación.

Por las razones expuestas, y teniendo en cuenta que los bienes de inversión estaban contabilizados, declaramos haber lugar al presente recurso de casación, con lo cual la sentencia recurrida se casa y se anula, y, correlativamente se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 15336/2017 interpuesto por don ... y doña ..., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 27 de abril de 2017, en relación con liquidación y sanción derivada de ella, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ejercicios 2008 a 2011, en la medida en que estimamos la pretensión de que el IVA soportado no deducible relativo a la adquisición de bienes de inversión se incluya en la base sobre la que ha de aplicarse el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio, fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional del interesado en el IRPF; si bien es preciso aclarar que, como quiera que la inspección sí ha admitido como gasto deducible del ejercicio correspondiente del IRPF las mismas cuotas de IVA soportado no deducibles, la modificación de las bases de amortización de los bienes de inversión para incluir ese IVA soportado no deducible, y la consiguiente deducción de un mayor gasto de amortización, debe llevar aparejada la eliminación de la deducción de ese gasto de IVA soportado no deducible de los años regularizados con objeto de evitar deducir doblemente, aunque por distintos conceptos, su importe.

(...)

FALLO

(...)

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 15336/2017, interpuesto por don J... y doña ..., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 27 de abril de 2017, que se anula, y con él los actos administrativos recurridos, en la medida en que se estiman sus pretensiones en los términos expresados en el fundamento de derecho cuarto>>.

Así, lo único que esta sentencia confirma es que el IVA soportado no deducible relativo a la adquisición de bienes de inversión se incluye en la base sobre la que ha de aplicarse el coeficiente que corresponda para calcular las amortizaciones de los mismos, siempre que tales cuotas de IVA no deriven de la regularización de la prorrata definitiva y con la matización de que las mismas no se hayan deducido ya como gasto en el ejercicio correspondiente.

Obsérvese que la sentencia invocada viene a reforzar el principio de inscripción contable, toda vez que concluye que "tratándose de amortizaciones, si en la contabilidad no figura dotación alguna al respecto, no podrá deducirse nada en ese concepto"; si bien, a diferencia de lo que la reclamante sostiene, nada dice la citada sentencia sobre la obligación de la Administración de corregir la contabilidad, como tampoco puede deducirse tal facultad de la Administración del alegado artículo 131 de la LIS, que establece que "A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley", el cual a su vez dispone que "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

A la vista de todo lo anteriormente expuesto, hemos de concluir que aquellas cuotas de IVA soportadas regularizadas por la Inspección como no deducibles podrán ser deducidas como mayor gasto en el Impuesto sobre Sociedades, siempre que: 1) No hayan sido admitidas como deducibles en el IVA por este TEAC como consecuencia de la estimación parcial de la resolución antes transcrita y 2) Que se proceda, de conformidad con la NRV 22ª, a corregir el error en su contabilidad, dando con ello cumplimiento al requisito de inscripción contable recogido en el artículo 11.3 de la LIS, que establece:

"3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a

excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable".

Por lo tanto, se desestiman las alegaciones de la interesada en este punto, confirmando que es ella y no la Administración quien deberá subsanar la falta de inscripción contable de las cuotas de IVA no deducibles derivadas de las actuaciones inspectoras relativas a dicho Impuesto, para así poder considerarlas como mayor gasto deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando tales cuotas no hayan sido admitidas como deducibles en el IVA por este TEAC como consecuencia de la estimación parcial de la resolución antes transcrita, con objeto de evitar, como señala el Tribunal Supremo, que se deduzca la entidad doblemente, aunque por distintos conceptos, su importe.

Octavo.

Subsidiariamente, en caso de no apreciar las pretensiones indicadas en la alegación 1, alega la reclamante que **procedería excluir determinados gastos no generales a la hora de aplicar el artículo 15.3 de la Ley Fiscal de Cooperativas**. En concreto, considera que los "gastos generales" a que se refiere el artículo 15.3 deben interpretarse como gastos indirectos no estructurales, que no influyen en el funcionamiento normal y ordinario de la entidad, por lo que deben excluirse aquéllos que tuvieran una naturaleza extraordinaria o coyuntural.

Al respecto, señala la Inspección lo siguiente en el acuerdo impugnado:

<<En primer lugar, cabe destacar por parte de esta Oficina Técnica que no es que la Inspección haya considerado gastos generales todos aquellos en que incurre la cooperativa distintos del coste directo de ventas, sino que ha partido de los datos declarados por el propio obligado tributario y ha respetado la calificación y el reparto hecho por éste.

Dice así el artículo 16 de la Ley 20/1990:

"Artículo 16. Partidas que componen la base imponible

1. Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos.

2. Son resultados cooperativos los rendimientos determinados conforme a lo previsto en la sección siguiente de este Capítulo.

3. Son resultados extracooperativos los rendimientos extracooperativos y los incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refiere la Sección 3ª de este Capítulo.

4. Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa".

Como decimos, el actuario ha respetado no sólo la clasificación y la distribución de las distintas partidas de ingresos y gastos efectuadas por el contribuyente, sino también los criterios de imputación de gastos generales que él mismo encontró "fundados".

Dicho lo cual, procedemos a analizar las partidas que recoge el cuadro de gastos extraordinarios que ahora presenta el obligado tributario.

En cuanto a las tres primeras líneas del cuadro ("Multas y Sanciones", "Indemnizaciones" y "Dotaciones por Insolvencias") así como la última ("Atenciones y Donaciones"), dado que son gastos que se repiten todos los años, entendemos que no se puede defender su carácter extraordinario.

En cuanto a la fila de Gastos Extraordinarios (cuenta 678000) el obligado tributario no ha aclarado a qué se refiere dicho importe de 144.947 euros en 2016 y 11.597 euros en 2017.

Por último, la fila del cuadro identificada como "Gratificación Extraordinaria cambio de Sede" se relaciona con las cuentas contables 640002 y 642002. Pues bien, la primera de ellas se denomina "Pagas Extra" y la segunda "SS Paga Extra". A falta de una mayor aclaración, los gastos de personal no parece que deban ser excluidos de los gastos ordinarios o generales de la cooperativa.

Por todo ello, no podemos estimar la presente alegación.>>

Frente a ello, insiste la reclamante en el carácter extraordinario o coyuntural de los gastos que la Inspección ha considerado como gastos generales, señalando lo siguiente:

- Las "multas, sanciones, indemnizaciones, dotaciones de insolvencias, y atenciones y donaciones" son gastos que no influyen en el funcionamiento normal y ordinario de la entidad, con independencia de que se puedan repetir de forma puntual en determinados ejercicios.

- Los "gastos extraordinarios" derivan, por un lado, de una provisión para hacer frente a la potencial indemnización que tendría que soportar la Cooperativa por la demanda de responsabilidad civil presentada por un tercero y, por otro, de un proyecto fallido para abrir un Cash & Carry. La excepcionalidad de estos gastos hace que no pueda englobarse dentro de la categoría de gastos generales.

- La "gratificación extraordinaria" se corresponde con un premio a los empleados por los perjuicios que el cambio de sede en 2016 les causó. Se trata de un gasto extraordinario y excepcional, que posiblemente se producirá una sola vez en toda la vida de la Cooperativa.

El citado artículo 15.3 de la Ley Fiscal de Cooperativas establece lo siguiente:

"1. Las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado.

2. Se entenderá por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones.

Cuando no se produzcan operaciones significativas entre partes independientes dentro de la zona que, conforme a las normas estatutarias, actúe la cooperativa, el valor de mercado de las entregas efectuadas por los socios se determinará rebajando del precio de venta obtenido por ésta el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación realizadas.

El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.

La cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles a las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra se valorará por la renta usual de la zona para dichas cesiones.

3. No obstante lo dispuesto en el número anterior, cuando se traten de cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministro a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplicará este último. En las cooperativas agrarias se aplicará este sistema tanto para los servicios y suministros que la cooperativa realice a sus socios como para que los socios realicen o entreguen a la cooperativa".

Así, la regla de valoración al precio efectivamente pactado con el límite del coste, contemplada en el artículo 15.3, implica que, en las operaciones propias de la actividad cooperativizada realizada con socios, la sociedad puede obtener beneficios, pero no incurrir en pérdidas porque el coste opera como un límite mínimo, debiendo tener en cuenta no sólo los costes directos sino también la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad.

Dicho esto, lo que aquí se discute es qué debe entenderse por gastos generales, habiendo considerado como tales la Inspección todos aquéllos en que incurre la cooperativa distintos del coste directo de ventas, y que, en el presente caso, se corresponden con los siguientes conceptos: multas, sanciones, indemnizaciones, dotaciones de insolvencias, atenciones y donaciones, gastos extraordinarios y gratificación extraordinaria por cambio de sede, los cuales suponen un total de 359.360,00 euros, 788.636,00 euros 1.619.234,00 euros y 675.666,00 euros, respectivamente en 2014, 2015, 2016 y 2017. Por su parte, la reclamante alega que se deben excluir todos ellos, al tener naturaleza extraordinaria o coyuntural.

Pues bien, comúnmente, se engloban dentro de la categoría de gastos generales todos aquellos gastos corrientes de una empresa que no se atribuyen directamente a la producción de un producto o servicio, pero que son necesarios para el funcionamiento de la empresa. Por tanto, los gastos generales abarcan los costes en los que

se incurre para apoyar las operaciones de la empresa sin estar directamente relacionados con un producto o servicio específico. De forma habitual, estos gastos generales se clasifican en dos grandes categorías:

- Gastos generales fijos: Son aquéllos que permanecen estáticos durante un largo periodo de tiempo y no cambian con las fluctuaciones de la actividad empresarial. Ejemplos de gastos generales fijos son, entre otros, el alquiler, la amortización, las primas de seguros, los salarios del personal de oficina y el coste de las licencias.
- Gastos generales variables: Consisten en costes que fluctúan en función del nivel de actividad de la empresa, aumentando o disminuyendo en proporción al volumen de operaciones. Algunos ejemplos de gastos generales variables son, entre otros, el material de oficina, los honorarios legales, los gastos de envío, los gastos de marketing y los gastos de mantenimiento.

Como puede observarse, todos los gastos citados son gastos corrientes de una empresa. En contraposición con ellos, encontramos los llamados gastos extraordinarios, los cuales pueden definirse como gastos que, si bien se producen a raíz de una actividad empresarial o como consecuencia de ésta, son excepcionales, o no habituales o no se pueden prever, ya que se suceden de forma puntual.

Pues bien, según entiende este TEAC, los gastos tenidos en cuenta por la Inspección a la hora de aplicar el artículo 15.3 de la Ley Fiscal de Cooperativas (recordemos: multas, sanciones, indemnizaciones, dotaciones de insolvencias, atenciones y donaciones, provisión para hacer frente a una potencial indemnización y a un proyecto fallido y las gratificaciones extraordinarias por cambio de sede) no pueden calificarse como generales sino como extraordinarios, pues a pesar de estar relacionados con la actividad de la empresa, no son de carácter corriente ni necesarios para su funcionamiento habitual, por lo que debemos estimar las alegaciones de la reclamante en este punto y minorar el ajuste efectuado por la Inspección en el importe de los citados gastos (359.360,00 euros, 788.636,00 euros 1.619.234,00 euros y 675.666,00 euros, respectivamente en 2014, 2015, 2016 y 2017).

Noveno.

Subsidiariamente, en caso de no apreciar las pretensiones indicadas en la alegación anterior, alega la interesada que **procedería realizar un ajuste de signo contrario en los socios de XZ al objeto de "compensar" la corrección al alza del resultado cooperativo realizado en la cooperativa, toda vez que dicha corrección derivaría de las operaciones realizadas con los socios**. Considera que este ajuste en sede de los socios encontraría su fundamentación jurídica en un doble sustento:

- En virtud del instituto del ajuste bilateral previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades: El ajuste impuesto por el artículo 15.3 de la Ley Fiscal de Cooperativas sigue exactamente la misma técnica y operativa que el previsto en los artículos 16 del TRLIS y 18 de la LIS en relación con las operaciones entre entidades vinculadas.

- Como manifestación del principio de regularización íntegra y prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración: Dichos principios obligan a ésta a ajustar en los socios de **XZ** la corrección valorativa practicada en la Cooperativa a fin de evitar la doble imposición que, de otra forma se produciría.

La Inspección desestimó tales alegaciones motivando lo siguiente en el acuerdo de liquidación ahora impugnado:

<<Invoca el obligado tributario el artículo 18.12 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, que dice así:

"(...)"

Como acabamos de decir, el artículo 18 de la LIS consagra el ajuste bilateral en el caso de regularización a valor de mercado de operaciones entre partes vinculadas.

Pues bien, en el presente caso, ni se está valorando a valor de mercado, ni estamos ante partes vinculadas.

En efecto, precisamente, la regla de valoración que en esta regularización se está aplicando es la del artículo 15, apartado 3, de la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de Cooperativas ("se computará como precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubiera realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad") que se separa, para determinadas operaciones y para determinadas cooperativas, de la regla de valoración general que contempla el apartado 1 de ese mismo artículo ("Las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado"). Por tanto, en la presente regularización, no estamos aplicando valoración a precio de mercado.

Además, tampoco estamos valorando operaciones entre partes vinculadas.

En efecto, en el caso de **XZ**, ningún socio tiene una participación en el capital de la cooperativa igual o superior al 5% (en 2014) o al 25% (a partir de 2015). La relación de socios de cada ejercicio, junto con sus respectivas aportaciones, fue remitida a la Inspección en fecha 26 de febrero de 2019.

Normalmente, los socios participaban con la aportación mínima obligatoria (3.005,06 euros hasta 2015, 4.000 euros a partir de dicho año), si bien podían aumentar su participación con entregas voluntarias.

En el año 2014, por ejemplo, el socio que más aportó de los 1.179 socios que figuran en la relación aportada, participaba en el capital social de la cooperativa con 16.587,12 euros. En este año, la cifra total de capital social era de 4.187.995,19 euros (3.518.925,74 euros de capital obligatorio y 669.069,45 euros de capital voluntario). Es decir, el socio que más participación tenía sólo poseía un 0,0039 del capital social. Ningún socio tenía, pues, la condición de vinculado de acuerdo con los criterios del TRLIS.

En 2017, la mayor aportación al capital social, fue de 34.003,99 euros cuando la cifra total de capital social era de 3.915.188,27 euros (3.539.106,26 euros de capital obligatorio y 376.082,01 euros de capital voluntario). Esto implica que el socio que más participación tenía en la cooperativa sólo tenía un 0,0087 % del capital. Ningún socio tenía la condición de vinculado con la cooperativa, de acuerdo con los criterios del artículo 18.2 de la LIS.

En consecuencia, no procede acceder a lo que solicita el obligado tributario porque ni estamos en presencia de operaciones entre partes vinculadas, ni estamos valorando a valor de mercado.

Pero es que, además, aun cuando estuviéramos en la regla del artículo 15.1 de la Ley 20/1990 (es decir, valor de mercado) y aunque los socios tuvieran un grado de participación suficiente para ser considerados vinculados, **no está prevista en la normativa de cooperativas la aplicación del ajuste bilateral que reclama el obligado tributario.**

Como bien dice el interesado en sus alegaciones, la normativa general del IS es de aplicación subsidiaria para aquello que no esté específicamente regulado en la Ley 20/1990 (art. 1.3). Por el contrario, para lo que sí está expresamente regulado para las sociedades cooperativas, no es necesario acudir a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del principio de especialidad.

La Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, dice así:

"El régimen fiscal especial resultante responde a los siguientes principios: 1º Fomento de las Sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.

2º Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.

3º Reconocimiento de los principios esenciales de la Institución Cooperativa.

4º Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas".

Y continúa diciendo:

"De acuerdo con estos principios cabe señalar dos tipos de normas entre las contenidas en la presente Ley:

Existen, de una parte, normas incentivadoras contenidas en su Título IV, que establecen beneficios tributarios en atención a la función social que realizan las cooperativas, en cuanto que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones efectuadas con esta finalidad.

De otra parte, existen normas técnicas, de ajuste, que adaptan las características y regulación social específica de las cooperativas a los términos de las normas tributarias. Son las contenidas en el Capítulo Cuarto del Título II, «Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades», a las que hay que añadir las contenidas en el Título III, «De los socios y asociados», siendo una de sus características principales la de su aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente que no hayan sido descalificadas y, en su caso, a sus socios y asociados.

A efectos de la aplicación de estas normas de ajuste es indiferente que la cooperativa tenga o no derecho a los beneficios fiscales que establece la Ley".

Entre las denominadas por la Ley "normas de ajuste o técnicas" (que adaptan las normas tributarias generales a las características y función social específicas de las cooperativas), la primera contenida en el Capítulo Cuarto del Título II, «Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades» es, precisamente, el artículo 15, titulado "Valoración de las operaciones cooperativizadas". Todos los apartados de dicho artículo se refieren a lo mismo: valoración de las operaciones entre la cooperativa y sus propios socios. Existe, pues, una norma específica de valoración para las operaciones de la cooperativa con sus socios, por lo que no es necesario acudir al artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ("Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán...").

También se incluyen entre las normas técnicas o de ajuste las previstas en el Título III de la Ley, que contiene algunas reglas especiales de tributación para los socios de las cooperativas bajo la denominación "De los socios y

asociados de las cooperativas". En el artículo 30 se recogen las normas especiales para la tributación de socios personas físicas en el IRPF (calificación de los retornos cooperativos, no deducción de pérdidas sociales atribuidas a los socios, valoración de la renta generada en caso de transmisión o reembolso de aportaciones sociales en el Impuesto sobre el Patrimonio), en el artículo 31 las normas especiales para la tributación de socios personas físicas en el Impuesto sobre el Patrimonio (valoración de participaciones). Y en el artículo 32 se contiene una regla especial de ajuste para la aplicación al socio -tanto si es persona física en el IRPF, como jurídica, en el IS- de la deducción por doble imposición de dividendos.

En definitiva, la Ley 20/1990 contiene en su artículo 15 una norma especial de valoración de operaciones cooperativizadas entre la sociedad y el socio, no siendo necesario, en relación con esta cuestión, acudir a las normas generales del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, no son aplicables ni el artículo 16 del RDL 4/2004, ni el 18 de la Ley 27/2014, como invoca el interesado.

Se reproducen, a continuación, tres extractos de consultas de la Dirección General de Tributos. En todas ellas, se llega a la misma conclusión: la norma especial de valoración de las operaciones de la cooperativa con sus socios es el artículo 15 de la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas, sin que haya que remitirse, a estos efectos, a la normativa general del Impuesto sobre Sociedades. (...)>>.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho OCTAVO anterior, no procederá analizar la presente alegación, habiendo estimado este Tribunal las pretensiones del interesado en lo que respecta al ajuste del artículo 15.3 de la Ley Fiscal de Cooperativas practicado por la Inspección.

Por lo expuesto:

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas