

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072415

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2019

Vocalía 2.^a

R.G. 8241/2015

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Cooperativas. Causas de exclusión del Régimen Especial de Cooperativas Fiscalmente Protegidas. El régimen fiscal de las cooperativas se encuentra definido en la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), y en lo no establecido por ésta en lo establecido en la normativa general que regula el Impuesto sobre sociedades. Es claro que el régimen fiscal privilegiado de las cooperativas fiscalmente protegidas se establece por la mencionada Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), y es esta Ley la que de forma clara y precisa establece los requisitos que han de cumplir estas para acogerse al citado régimen privilegiado, las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y las consecuencias de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, sin que exista la incertidumbre jurídica que invoca el interesado. Así, en el presente caso no se discute si la cooperativa cumple con las condiciones establecidas en la Ley 2/1998, de Extremadura (Sociedades Cooperativas) sino si cumple las condiciones requeridas para acogerse al régimen fiscal establecido en la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas). Fijado por tanto el régimen jurídico, es preciso pronunciarse sobre los requisitos que la Administración entiende incumplidos en este caso, que se encuentran recogidos en los arts. 9, 13.7 y 13.10 de la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), y cuyo incumplimiento provoca que no se le pueda aplicar el régimen fiscal privilegiado que dicha Ley establece.

Pues bien, el art. 13.7 de la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), es muy claro cuando establece que se pierde la condición de cooperativa fiscalmente protegida cuando no se imputen las pérdidas del ejercicio económico o se imputen vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los Acuerdos de la Asamblea General y, basta la concurrencia de una de las causas que determinan la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, reguladas en el mencionado art. 13, para que se pierda tal condición, ahora bien, puntualmente en el ejercicio en que concurren, no definitivamente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), arts. 6, 7, 9 y 13.

Ley 2/1998 de Extremadura (Sociedades Cooperativas), arts. 19, 61 y 62.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 183 y 191.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, se reúne el Tribunal Económico-Administrativo Central en Sala para fallar el recurso de alzada interpuesto por D. **Cx...** en representación de **XZ S. COOP.**, con CIF ... y domicilio en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 10 de junio de 2015, recaída en los expedientes acumulados 06/00019/2014 y 06/00070/2014, relativo el primero de ellos a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, y el segundo a la sanción conexas.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por Acuerdo del Inspector Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Extremadura de 5/12/2013 se liquidó el impuesto por el ejercicio 2008 confirmando la propuesta contenida en el Acta **A-02 nº ...** incoada el 25-4-08, en la que se liquidaba el impuesto.

Esto aplicándose a la entidad el tipo de gravamen general por entender que había incumplido alguno de los requisitos necesarios para disfrutar del régimen de cooperativas fiscalmente protegidas y de la incorrecta compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores en una actuación de carácter parcial, limitándose las

actuaciones a comprobar la compensación de cuotas por pérdidas cooperativas de ejercicios anteriores y a la verificación del cumplimiento de los requisitos para ser considerada cooperativa fiscalmente protegida. La liquidación girada en el acta A-02 y confirmada en el Acuerdo del Inspector Regional importaba la cantidad de 231.596,64 euros (incluidos los intereses de demora).

Contra dicho Acuerdo la entidad presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura a la que se le asignó el número 06/00070/2014

Segundo.

El 5 de diciembre de 2013 el Inspector Regional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Extremadura dictó Acuerdo de imposición de sanción, por importe de 91.052,37 euros, por la comisión de la infracción de dejar de ingresar la deuda tributaria determinada en el procedimiento de comprobación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2008.

Contra dicho acuerdo la entidad presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura a la que se le asignó el número 06/00019/2014.

Tercero.

Previo Acuerdo de acumulación de la referidas reclamaciones, con fecha 29 de mayo de 2015 el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura emitió su fallo desestimando ambas reclamaciones y confirmando los Acuerdos de liquidación y sancionador impugnados. Dicho fallo fue notificado al reclamante con fecha 22 de junio de 2015.

Contra dicho fallo la entidad presentó con fecha 20 de julio de 2015 recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura para su remisión al Tribunal Económico Administrativo Central.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación.

Segundo.

En relación con el acto de liquidación del Impuesto de Sociedades de 2008, confirmado por el TEAR de Extremadura, el recurso de alzada presentado por la entidad reclamante pretende su anulación porque entiende que no procede la aplicación estricta del artículo 13 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que establece las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegidas en base a diversas interpretaciones no siempre coherentes entre sí.

Reclama el recurrente que el artículo 6.1 de la Ley 20/1990, *“efectúa claramente una remisión al cumplimiento de la normativa sustantiva que sea de aplicación, es decir en este caso la Ley de Cooperativas Extremeñas”*, y señala que el artículo 13 de la Ley 20/1990, al regular las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegidas, está entrando a regular cuestiones sustantivas que están atribuidas a la norma autonómica.

Además señala que la aplicación literal del artículo 13 genera *“una considerable incertidumbre jurídica”* y que *“no cualquier incumplimiento de la normativa cooperativa debería generar el efecto de pérdida del régimen fiscal, sino que dicho incumplimiento debería ser de tal naturaleza que desnaturalizara a la cooperativa, eliminando la razón que justifica que se le aplique un tratamiento especial del resto de sociedades.”*

Es doctrina administrativa de este Tribunal (resolución del 06/02/2014), que se apoya en lo sentenciado por el Tribunal Supremo de 20/12//2013, que la legislación básica de las cooperativas se encuentra establecida en la Ley 27/1990, de Cooperativas, y en las normas complementarias autonómicas, y que su régimen fiscal se encuentra definido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal, y en lo no establecido por ésta en lo establecido en la normativa general que regula el Impuesto sobre sociedades.

STS de 20 de diciembre de 2013

“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.”>>.

El artículo 6.1 de la Ley 20/1990 establece:

“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”.

El artículo 7 de la Ley 20/1990 establece:

“Artículo 7. *Cooperativas especialmente protegidas: Su consideración tributaria.*

Se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- a) .../...
- b) Cooperativas Agrarias.
- .../...

En cuanto a las cooperativas de segundo y ulterior grado se estará a lo dispuesto en el artículo 35.”

El artículo 9 de la Ley 20/1990 establece:

“Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas Agrarias que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que asocien a personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extiendan estatutariamente la actividad de la Cooperativa.

También podrán ser socios Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra protegidas, Sociedades Agrarias de Transformación de las contempladas en el número tres de la Disposición Adicional Primera de esta Ley, Entes Públicos, Sociedades en cuyo capital participen mayoritariamente los Entes Públicos y comunidades de bienes y derechos, que reúnan las condiciones del párrafo anterior, integradas, exclusivamente, por personas físicas. (...)

El artículo 13 de la Ley 20/1990 establece:

Artículo 13. *Causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.*

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

1. .../...

7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea general.

.../...

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.

A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas.

.../..."

Por todo ello es claro que el régimen fiscal privilegiado de las cooperativas fiscalmente protegidas se establece por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, y es esta Ley la que de forma clara y precisa establece los requisitos que han de cumplir estas para acogerse al citado régimen privilegiado, las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida y las consecuencias de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, sin que exista la incertidumbre jurídica que invoca el reclamante.

En el presente caso no se discute si la cooperativa cumple con las condiciones establecidas en la Ley de Cooperativas de Extremadura sino si cumple las condiciones requeridas para acogerse al régimen fiscal establecido en la Ley 20/1990.

Fijado por tanto el régimen jurídico, es preciso pronunciarse sobre los requisitos que la Administración entiende incumplidos en este caso, que se encuentran recogidos en los artículos 9, 13.7 y 13.10 de la Ley 20/1990, que hemos reproducido anteriormente, y cuyo incumplimiento provoca que no se le pueda aplicar el régimen fiscal privilegiado que dicha Ley establece.

Tercero.

Con objeto de comprobar si se cumplía el requisito establecido en el artículo 9 de la Ley 20/1990, relativo a la condición de los socios de las cooperativas agrarias especialmente protegidas, la Inspección de los Tributos requirió la identificación de los socios de la cooperativa solicitando que aportara el libro registro de los socios y, de forma especial, una explicación sobre las cuentas del Fondo social a nombre de sociedades que figuran el libro diario, sin que la cooperativa aportara dicho libro ni facilitara la explicación demandada.

El artículo 105 .1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", por lo que es a la entidad a quien, a solicitud de la Administración, le corresponde acreditar el cumplimiento de todos los requisitos que permiten la aplicación de los beneficios fiscales pretendidos. Al no haberse aportado el libro de socios ni darse explicación sobre determinadas cuentas del Fondo social a nombre de sociedades, a pesar

de haber sido requerido para ello, hay que entender que no se acreditó que la Cooperativa respetaba los requisitos establecidos en el artículo 9 de la Ley 20/1990 sobre la condición de los socios de la Cooperativa.

Es más, en el recurso presentado en nombre de la entidad se afirma que es claro que hay personas jurídicas que son socios de la Cooperativa y que *“son claramente conocidos por el actuario puesto que los recoge en las propias diligencias cuando se refiere al Fondo social”*. Es decir que reconoce claramente que hay un incumplimiento de lo establecido en el artículo 9 de la Ley 20/1990. En su descargo señala que la aceptación de esos socios se hace al amparo de lo establecido en el artículo 19 de la Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura. La Inspección no ha cuestionado la posibilidad de que de acuerdo con la Ley 2/1998 las sociedades puedan ser socios de cooperativas sino que esa circunstancia hace que no cumplan con el requisito establecido en la Ley 20/1990 para la aplicación del régimen fiscal privilegiado. Tampoco parece válido el argumento de que *“la cooperativa no puede **no aceptar** la solicitud de ingreso en la misma a una sociedad mercantil, puesto que vulneraríamos nuestra propia norma sustantiva que así lo permite”*.

La Ley extremeña establece la posibilidad, pero no la obligatoriedad de tener que aceptar a socios sociedades, ya que de acuerdo con lo establecido en su artículo 14.1.f) son los estatutos de la sociedad cooperativa los que deben establecer los requisitos para la admisión de los socios. Es decir, son los estatutos los que regulan los requisitos para poder ser socio y, si admiten la posibilidad de que las sociedades sean socios, corren el riesgo de incumplir el requisito establecido en el artículo 9 de la Ley 20/1990 y por tanto, si alguno de sus socios es sociedad, no podrán acogerse al régimen fiscal privilegiado.

Por ello no puede estimarse la alegación planteada.

Cuarto.

El artículo 13.7 de la Ley 20/1990, que hemos reproducido “in supra”, es muy claro cuando establece que se pierde la condición de cooperativa fiscalmente protegida cuando no se imputen las pérdidas del ejercicio económico o se imputen vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los Acuerdos de la Asamblea General.

En el expediente consta que los estatutos de la cooperativa prevén en su artículo 53 unos criterios de aplicación de excedentes idénticos a los establecidos en el artículo 62 de la Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura, según el cual: *“1. Los resultados netos del ejercicio, previa deducción de impuestos, se destinarán a cubrir pérdidas de ejercicios anteriores, si existieran. Del excedente restante se destinará un 30 por 100 a dotar los Fondos obligatorios, distribuyéndose de la siguiente forma: (...)”*.

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 consta que el resultado obtenido, que ascendió a 1.882.024,21 euros, fue distribuido del siguiente modo: 636.829,84 euros al Fondo de Reserva Obligatorio, 1.223.002,00 euros a capital y 22.192,37 euros a compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Pues bien, tal como señala la Inspección, si en el ejercicio 2006 se obtuvo un resultado negativo de 589.938,22 euros, de los cuales 390.767,97 euros fueron compensados con el excedente neto de 2007, quedaba pendiente de compensación para el ejercicio 2008 la cantidad de 199.170,25 euros.

Dado que el resultado positivo del ejercicio 2008 fue de 1.882.024,21 euros, acuerdo con los Estatutos había que destinarlos en primer lugar a la compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores si existieran; es decir que debían haberse compensado los 199.170,25 euros que procedentes del ejercicio 2006 estaban pendientes de compensación. Siendo así que sólo se realizó una compensación pérdidas por importe de 22.192,37 euros se incumplió el requisito previsto en el artículo 13.7 de la Ley 20/1990, por lo que tampoco puede estimarse la alegación sobre este punto.

Quinto.

El artículo 13.10 de la Ley 20/1990, establece como causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida *“La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas de contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización”*. La Ley 2/1998, de Sociedades Cooperativas de Extremadura en su artículo 61.2 refuerza el mandato de contabilización separada de dichas operaciones cuando ordena *“2. Figurarán en la contabilidad, en cuenta aparte, y se destinarán al Fondo de*

Reserva Obligatorio, los beneficios obtenidos de las actividades cooperativizadas que realicen con terceros no socios,...)”.

La Inspección considera incumplido dicho requisito de contabilización separada ya que a los actuarios les ha sido imposible identificar, en los libros diarios aportados, las operaciones cooperativizadas con terceros no socios, u otra actividad extracooperativizada realizada por la sociedad.

La entidad reclamante considera cumplido el citado requisito, y señala en prueba de ello la existencia en su contabilidad de la cuenta número 60100004, denominada “Compra de materias primas de tomates a terceros”, cargada por un importe total de 325.684,51 euros, y añade que a partir de ella puede determinarse el resultado extracooperativo, para lo cual primero calcula que supone un 3,152% del total de las compras realizadas y aplica después dicho porcentaje a la base imponible total (casilla 552), de 2.004.223,72 euros, obteniendo así el citado resultado extracooperativo (casilla 554), que asciende a 63.776,09 euros.

En este punto es preciso incidir sobre el requisito de contabilización separada establecido por la Ley 20/1990, en su artículo 13.10 que se refiere a las operaciones cooperativizadas con terceros y que, por interpretación “a contrario”, no obliga a la contabilización separada de las operaciones “no cooperativizadas” con terceros. El criterio por tanto no es la mera realización de operaciones con terceros sino la realización de operaciones “cooperativizadas” con terceros.

En el Balance de Sumas y Saldos que consta en el expediente las cuentas se agrupan hasta el nivel de tres dígitos por lo que no aparecen de forma diferenciada la cuenta 60100004 que es donde anota las compras de tomate a terceros según manifiesta la entidad recurrente en sus reclamaciones. En el libro diario correspondiente a 2008 se observan 6 apuntes en la cuenta 60100004; el primero es un asiento de ajuste del 30/06/2008, los cuatro siguientes son asientos por facturas de K (TF/11, TF/12 el día 15/09/2008 y TF/15, y TF/16 el día 14/10/2008) y el último el asiento de cierre del ejercicio de 30/06/2009 por importe de 325.684,51 euros.

La entidad reclamante considera que sí ha cumplido el requisito de contabilización separada de las operaciones cooperativizadas con terceros. En el expediente no consta que se haya probado que se hayan realizado operaciones cooperativizadas con terceros no permitidas por las leyes, ni la existencia de operaciones cooperativizadas que no se hayan registrado o que las operaciones contabilizadas no sean operaciones cooperativizadas con terceros. Lo que sí consta es que la entidad inspeccionada no entregó, a pesar de haber sido requerida a ello, el Libro registro de socios, lo que es un presupuesto necesario para que un tercero, como es en este caso la Inspección de Hacienda, pueda diferenciar las operaciones con socios de las operaciones con terceros, sean estas cooperativizadas o no.

Pero la obligación establecida en el artículo 13.10 de la Ley 20/1990 no se limita a imponer la contabilización de las operaciones cooperativizadas con terceros sino que señala que es causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida “el incumplimiento de las normas de contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización”. Dado que el artículo 13.1 de La Ley 20/1990 establece como causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida el “no efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio,..., en los supuestos, condiciones y por la cuantía exigida en las disposiciones cooperativas”, debemos interpretar que el artículo 13.10 no reitera la obligación de la dotación al Fondo de Reserva Obligatoria sino que se refiere a la contabilización separada de los resultados de estas operaciones cooperativizadas con terceros para destinar ese resultado al Fondo de Reserva Obligatorio.

En este punto es preciso atraer la atención sobre la determinación de los resultados de las operaciones cooperativizadas con terceros. La entidad reclamante señala en sus escritos de alegaciones la imposibilidad de identificar gastos diferenciados cuando los tomates comprados a terceros se confunden en el proceso de transformación con los tomates comprados a los socios y por ello acude a un sistema de atribución de gastos comunes en función de los importes de las compras. El método no parece el mejor ya que lo hace en función del importe de la compra en lugar de hacerlo en función del volumen (peso) del producto lo que alejaría del método el sesgo que provoca considerar como comparables un precio entre vinculados con el precio entre terceros. Pero en cualquier caso la entidad entiende que respeta los principios de asignación de ingresos y gastos directos y la imputación de los ingresos y gastos comunes establecidos en la norma Decimoquinta, del Capítulo V de la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre aspectos contables de las Sociedades Cooperativas. Lo que no respeta la Entidad es la obligación que establece esa norma Decimoquinta de que se detallarán en la Memoria los criterios de asignación e imputación utilizados.

En resumen, la entidad ha recogido en la cuenta 60100004 las compras de tomate fresco a no socios y ha recogido en su contabilidad una determinación de resultados diferenciada entre resultados cooperativos y no

cooperativos pero no ha presentado el libro de socios y no ha incluido en su memoria los criterios de asignación e imputación utilizados, lo que pone en entredicho que haya aportado los elementos que permitirían acreditar el cumplimiento de la obligación de contabilización separada de las operaciones cooperativizadas son terceros y determinación de su resultado que exige el artículo 13.10 de la Ley 20/1990.

Sexto.

En cuanto a la sanción, el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece los dos elementos, objetivo y subjetivo, de la infracciones tributarias cuando señala que *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”*.

Respecto del elemento objetivo, en el presente caso se debe tener en cuenta en primer lugar, que el artículo 191 de la Ley General Tributaria establece lo siguiente:

“Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

La infracción tributaria 2. será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación. (...)”

De acuerdo con lo razonado en los Fundamentos de Derecho anteriores, en el presente caso, en el período objeto de inspección, no se cumplen todos los requisitos previstos por la norma para la calificación del sujeto como cooperativa fiscalmente protegidas ya que concurren diversas causas que determinan la inaplicabilidad del régimen de las cooperativas fiscalmente protegidas. Resulta claramente acreditado en el expediente administrativo el incumplimiento objetivo de la norma ya que por la parte reclamante se ha presentado la declaración correspondiente al periodo 2008 sin cumplir con todos los requisitos previstos por la norma para su consideración como cooperativa fiscalmente protegida, lo cual determina que la cuota del impuesto debía calcularse aplicando el tipo general del mismo, pudiéndose decir que la presunción de certeza de que gozan las declaraciones tributarias queda extinguida cuando la Administración prueba, y este Tribunal confirma, que el contenido de la declaración presentada no se ajustaba a Derecho, dando con ella lugar a dejar de ingresar una cuota por importe de 194.104,76 euros, sin incurrir en ocultación.

En consecuencia, considera este Tribunal que se han cometido las infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, siendo correcta su calificación como leve, concurriendo el elemento objetivo necesario para sancionar.

La prueba de la culpabilidad es el elemento sobre el que se plantea mayor litigio en materia de infracciones y sanciones tributarias.

En el presente caso la entidad recurrente considera que su actuación no es merecedora de sanción alguna, puesto que su conducta está basada en el ordenamiento y en una interpretación razonable de la norma que la regula por lo que concentra su pretensión en la ausencia del elemento subjetivo de la sanción, es decir, considera que no se ha probado la existencia de algún tipo de culpabilidad en su conducta. La entidad reclamante aduce la existencia de una variada y contradictoria normativa de las cooperativas introducida por la regulación realizada por las Comunidades Autónomas, *“introduciendo una diversidad incompatible con un régimen fiscal pensado para una regulación uniforme en el territorio nacional”*.

En el Fundamento de Derecho Segundo ya hemos fijado el criterio administrativo y jurisprudencial que nos indica que la legislación básica de las cooperativas se encuentra establecida en la Ley 27/1990, de Cooperativas y

en las normas complementarias autonómicas y que su régimen fiscal se encuentra definido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal, y en lo no establecido por ésta en lo establecido en la normativa general que regula el Impuesto sobre sociedades con el criterio sobre la legislación aplicable.

Los mandatos legislativos incluidos en los artículos 9, 13.7 y 13.10 de la Ley 20/1990, que hemos reproducido anteriormente, y cuyo incumplimiento provoca que no se le pueda aplicar el régimen fiscal privilegiado que dicha Ley establece, son claros y precisos. Además la entidad recurrente no presenta en sus alegaciones ninguna interpretación razonable y razonada que permita defender que sí se han cumplido los requisitos a los que se refieren los citados artículos 9, 13.7 y 13.10, por lo que no puede entenderse que concurra la causa excluyente de la responsabilidad a la que se refiere la doctrina del Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia; no nos encontramos ante un error interpretativo sino ante un incumplimiento.

El artículo 183.1 de la Ley 58/2003 admite la comisión de infracciones por acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia. La ley ha impuesto al contribuyente reclamante la obligación de practicar las operaciones de liquidación tributaria. El contribuyente debe cumplir su obligación empleando el cuidado y aplicación necesarios so pena de incurrir en negligencia.

En el Acuerdo de resolución del expediente sancionador se motiva la existencia de la negligencia del contribuyente cuando se indica que el contribuyente no ha observado la normativa aplicable para la correcta declaración del impuesto. Para aplicar el tipo impositivo privilegiado debe ser consciente de que cumple los requisitos impuestos por la ley lo que le obliga, cuando menos, a tener una conducta activa de cuidado sobre esos extremos.

En el presente caso se ha probado que existen no una, sino tres causas, que impiden la aplicación del régimen de las cooperativas fiscalmente protegidas. La entidad reclamante, si quiere acogerse al régimen privilegiado, es porque sabe que hay una ley que lo establece y esa misma ley es la que fija los requisitos que debe de cumplir. La conducta exigible, salvo que se quiera incurrir en negligencia, es constatar que no se incumplen esos requisitos y probarlo, cuando sea requerido para ello por la Inspección de Hacienda cosa que en el presente caso tampoco sucede cuando no se aporta el libro registro de los socios.

Tal y como tiene establecido este Tribunal Económico Administrativo en su Resolución de 31 de octubre de 2002 la negligencia *“no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma”*. Tal y como señaló el expediente sancionador, y reiteró el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, la conducta de la entidad reclamante no se ha ajustado a lo que le era exigible por lo que se aprecia negligencia culposa.

Por todo ello, en relación con la sanción objeto de la reclamación, debe desestimarse la pretensión de la entidad recurrente y declarar ajustado a derecho el fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura.

Por cuanto antecede,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en relación con el recurso de alzada número 00/8241/2015

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando el fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de fecha 29 de mayo de 2015 resolviendo de forma acumulada las reclamaciones 06/00019/2014 y 06/00070/2014, así como las liquidaciones tributaria y sancionadora subyacentes.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.