

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088206

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 5883/2020

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Cooperativas. *Causas de exclusión de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.* En este caso, el interesado alega la ausencia de la pérdida por parte de XZV de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, debiendo aplicarse en su caso la autorización concedida en el periodo impositivo 2018, que resulta el periodo impositivo de su solicitud, sin perjuicio de que la concesión de la autorización se produzca con posterioridad.

Consiste la controversia que nos ocupa en determinar si, a efectos de considerar la pérdida de la condición de XZV como cooperativa fiscalmente protegida por disponer de participaciones en el capital social de entidades no cooperativas en un porcentaje superior al 40%, debemos atender a la fecha de la solicitud de dicha autorización, tal y como pretende el interesado, o a la fecha de la concesión de la misma, tal y como sostiene la Administración.

Pues bien, en fecha 22/11/2019 se dictó resolución expresa con carácter favorable por la Dirección General de Tributos -DGT-, concluyendo, aunque fuera del plazo, que la finalidad de la operación para la que se solicitó la autorización tenía como objetivo último coadyuvar al cumplimiento de los fines de XZV, sin que ello implicase la vulneración de los principios fundamentales que regían su actuación.

La pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida no debe quedar supeditada a que la Administración tarde más o menos tiempo en resolver, más aún cuando ello supone pasar de un periodo impositivo a otro. Y además, nada se indica en la resolución dictada por la DGT acerca del momento en que la autorización procedería a surtir efecto, pero sí que la finalidad de la operación para la que se solicitó la autorización era apta a tal fin.

Por lo tanto, respecto del supuesto de la resolución previa, exclusivamente se da la circunstancia de que no se conocía en la fecha de la presentación de la autoliquidación del periodo impositivo 2018 la resolución favorable de la DGT, sin embargo, el TEAC entiende que, sin perjuicio del desconocimiento en dicha fecha, el proceder administrativo en base al principio de buena fe de la Administración no puede perjudicar al contribuyente. Es decir, la dilación producida por la DGT no puede suponer para el interesado un perjuicio económico de tal magnitud.

Entiende el Tribunal por ello que, en base a los criterios expuestos, procede estimar las alegaciones del interesado considerando que se trata de una cooperativa fiscalmente protegida que reúne los requisitos en el año 2018, una vez examinadas en la autorización las circunstancias de su actuación, sin perjuicio de la comunicación tardía de la autorización. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas), arts. 6, 13 y 37.

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.

En fecha 16/11/2018 se firmó por parte de la entidad **XZV** Acta con Acuerdo (A11-...3) en la que se recogía la pérdida de los beneficios fiscales como Cooperativa fiscalmente protegida por determinados defectos formales en la solicitud de la autorización para participar en más de un 40 por ciento en algunas sociedades de su grupo.

Segundo.

En fecha 07/07/2020 se notificó a la entidad **XZV** Acuerdo de liquidación provisional derivado de un procedimiento de comprobación limitada iniciado mediante requerimiento en fecha 14/11/2019 por el concepto Impuesto sobre Sociedades periodo impositivo 2018.

La liquidación resultante, presentaba el siguiente detalle:

Cuota	94.109,44
Intereses de demora	3.321,18
Total a ingresar	97.430,62

Tercero.

Los órganos de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Madrid) fundamentaron su regularización resaltando lo siguiente:

<<A tenor de lo establecido en la normativa anterior, y debido a que, la entidad cooperativa, en el ejercicio objeto de la presente comprobación, no disponía de la debida autorización del órgano competente para poder participar en un porcentaje superior al 40% en el capital social de las sociedades no cooperativas, estaba incurriendo en una de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida establecida en el artículo 13.9 de la Ley 20/1990. Por tanto, no puede acogerse a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 33 de la Ley 20/1990, debiendo tributar por ello, al tipo general del Impuesto (25 por ciento).

(...;)

La tributación al tipo general del Impuesto, sin aplicación de los beneficios fiscales de la Ley 20/1990 se producirá mientras se mantengan las circunstancias que darían lugar a la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

(...;)

*En primer lugar, está Dependencia se reitera en todos sus extremos en los argumentos anteriormente transcritos y que sirvieron de base para la práctica de la Propuesta de liquidación. Es decir, la entidad solicitó el 28-12-2018 la autorización preceptiva para participar en la mercantil **TW SAU** en un porcentaje superior al 40%, pero dicha autorización no se obtuvo hasta el 22-11-2019, por lo que ni a la fecha del devengo del impuesto, ni al tiempo de presentar la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2018, se disponía de la preceptiva autorización. Por tanto y en la medida en que en el ejercicio 2018 se dan uno de los supuestos establecidos por Ley, que determinan la no aplicación del régimen fiscal de cooperativas fiscalmente protegidas, la entidad en dicho ejercicio no puede aplicarse los beneficios fiscales establecidos en la normativa para dicho régimen.*

Cuarto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación referenciado, interpone en fecha 31/07/2020 reclamación económico administrativa nº 5883/20 frente al presente Tribunal Económico Administrativo Central, solicitando la anulación del mismo formulando la alegación siguiente:

- **Única:** **XZV** no ha incurrido en causa alguna de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, no pudiendo perjudicar al solicitante la dilación del Ministerio de Economía y Hacienda en la concesión de la autorización. Por lo tanto la entidad tiene derecho en el periodo impositivo 2018 a la aplicación del régimen fiscal previsto para las cooperativas especialmente protegidas.

Quinto.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias se inició en fecha 03/09/2020 el correspondiente procedimiento sancionador, por la posible comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. El procedimiento sancionador da lugar a la imposición de un sanción del 50% tras la calificación de la conducta como LEVE, con el siguiente detalle:

Base de la sanción	94.109,44 euros
% Sanción	50%
Sanción resultante	47.054,72 euros
Reducción 30%	14.116,41 euros
Reducción 25%	8.234,57 euros

Sanción reducida	24.703,74 euros
-------------------------	-----------------

El Acuerdo de resolución del expediente sancionador se notificó a la entidad en fecha 12/02/2021.

Sexto.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de resolución del expediente sancionador, interpone en fecha 11/03/2021 la presente reclamación económico administrativa nº 2279/2021 frente al Tribunal Económico Administrativo Central, solicitando la anulación de la misma en base a las siguientes alegaciones:

- Primera: Que no concurre la circunstancia de la que deriva la sanción al entender que el incumplimiento de un requisito formal, no puede acarrear la pérdida del régimen de cooperativas fiscalmente protegidas.
- Segunda: Que el sujeto pasivo ha demostrado en todo momento la diligencia debida para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual determina que no ha incurrido en causa de negligencia o culpabilidad que permitan la imposición de la sanción.

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.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a derecho de la liquidación provisional dictada por los órganos de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Madrid), dando respuesta a las alegaciones planteadas por el interesado en el presente recurso.

Cuarto.

El interesado alega la ausencia de la pérdida por parte de **XZV** de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, debiendo aplicarse en su caso la autorización concedida en el periodo impositivo 2018, que resulta el periodo impositivo de su solicitud, sin perjuicio de que la concesión de la autorización se produzca con posterioridad; el interesado manifiesta al respecto lo siguiente:

*<<La cuestión crítica a analizar, que no se observa en la Motivación, ya que no se procede a revisar objetivamente la documentación aportada, es si el requisito formal de contar con la autorización para participar en **XZR SAU** se puede entender cumplido, pese a que dicha autorización se obtuviera formalmente una vez finalizado el período impositivo, dado que la autorización de que se trata únicamente tiene efectos declarativos, al limitarse a constatar que dicha participación coadyuva al cumplimiento de los fines cooperativos, como entiende este contribuyente, también en el ejercicio 2018.*

(...;)

El artículo 37 de la Ley 20/1990 establece que

"Las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en la presente Ley se aplicarán a las cooperativas protegidas y, en su caso, a las especialmente protegidas, sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute.

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 (...;)"

Tras la firma del Acta de Acuerdo referenciada con anterioridad, se asumía la pérdida de la protección fiscal de la Cooperativa por defectos formales, relativos a la no solicitud de autorización para la participación en algunas sociedades para los ejercicios objeto de inspección.

Para subsanar dicho defecto formal, dentro del ejercicio 2018 (momento en el que se firma el acta), de modo que pudiera ser efectiva dentro de ese ejercicio, se procedió a solicitar una autorización a la Dirección General de Tributos que reconociera que las participaciones en dichas sociedades coadyuvaban al fin cooperativo y que, por tanto, no perdería la condición de cooperativa fiscalmente protegida por el hecho de mantener participaciones superiores al 40% en entidades no cooperativas.

Dicho extremo es así reconocido en la propia resolución tal y como se puede leer a continuación: "Primero: La entidad cooperativa **XZV**, solicita de este Ministerio de Hacienda autorización para participar en más del 40% del capital de la entidad **XZR**, S.L. sin que ello signifique la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida."

Dicha resolución también indica que: "Séptimo: El tercer párrafo del artículo 13.9 de la Ley 20/1990 establece que: "El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades."

En el marco de la competencia atribuida al Ministerio de Hacienda en el precepto transcrito, delegada en la Directora General de Tributos por Orden de 18 de noviembre de 1999, este Centro Directivo se limita exclusivamente a verificar que las participaciones, respecto de las que se solicita autorización, coadyuvan al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no suponen una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades, de acuerdo con documentación aportada por la entidad solicitante.

Se observa, en consecuencia, que la finalidad de la participación para la que se solicita la autorización tendrá como "objetivo último coadyuvar al cumplimiento de los fines de **XZV**, sin que implique la vulneración de los principios fundamentales que rigen la actuación de estas." Finalmente concluye indicando: "CONCEDER a **XZV**, la autorización para participar en un porcentaje superior al 40% del capital social de las entidades (...)"

De aquí se desprende que:

La Dirección General de Tributos ha reconocido que durante el ejercicio 2018 se cumple el hecho objetivo de que las participaciones coadyuvan al fin cooperativo y su tenencia no implica la vulneración de los principios fundamentales que rigen la actuación cooperativa; De otro lado, la resolución concede la autorización para participar en un porcentaje superior al 40% del capital social de las entidades, declarando de ese modo que no existe motivo para la pérdida del régimen de cooperativa fiscalmente protegida. Dicho con otras palabras, la resolución NO tiene eficacia constitutiva, pues no autoriza el acceso a un régimen fiscal que es de aplicación obligatoria si se cumplen los requisitos objetivos legalmente previstos, sino que se limita a constatar que no concurre la circunstancia que podría causar la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida prevista en el artículo 13.9 de la citada Ley 20/1990.

No se incumple el requisito formal establecido en el repetido artículo 13.9 de la Ley 20/1990, ya que se ha obtenido la autorización que constata la concurrencia de las circunstancias de que las participaciones analizadas coadyuvan al fin cooperativo y su tenencia no implica la vulneración de los principios fundamentales que rigen la actuación cooperativa, tanto respecto al ejercicio 2018 como para el de 2019, al no haberse modificado ninguno de los datos relevantes y que la Dirección General de Tributos tuvo en cuenta.

Dado que en el ejercicio 2018 se cumplían todos los requisitos para el disfrute del régimen de cooperativas fiscalmente protegidas, sin que concurrieran las circunstancias que pueden determinar la exclusión por mantener las participaciones a que se refiere el artículo 13.9 de la Ley 20/1990, como reconocería la Dirección General de Tributos, el contribuyente optó por aplicar los beneficios fiscales que le correspondían.

Cabe recordar que el régimen es aplicable salvo que la Administración no autorice dicha aplicación, y dadas las conversaciones y trabajo realizado en el ejercicio 2019, esta parte entendía que: i) se produciría la constatación de que las participaciones coadyuvan al fin cooperativo y su tenencia no implica la vulneración de los principios que rigen la actuación cooperativa, como efectivamente ocurrió y que: ii) no había ninguna causa objetiva de exclusión en el momento de presentación de la autoliquidación del impuesto, pues estaba solicitada la autorización a la fecha de devengo del impuesto.

Frente a dichos argumentos, la Resolución impugnada no ofrece razonamiento alguno, más allá de señalar que la autorización "...; obtenida con posterioridad, no puede producir efectos con anterioridad a la fecha en que la misma se produce, por lo que no tiene incidencia en el ejercicio objeto de la liquidación". De ese modo, la Administración tributaria intenta mantener el prejuicio de que la autorización de que se trata tiene efectos constitutivos y, en consecuencia, solo produce sus efectos a partir de la fecha en que se notifica, lo que es incorrecto y carece de fundamento legal alguno. A este respecto, debe tenerse en cuenta que:

i) Las autorizaciones tienen, como regla, carácter meramente declarativo, puesto que su otorgamiento viene a corroborar la inexistencia de lesión hacia el interés que se quiere proteger al establecerla. Por eso, si concurren

las circunstancias materiales necesarias para la obtención de la autorización, el hecho de que se haya concedido con retraso no puede impedir el acceso al régimen jurídico que corresponda.

ii) Eso es lo que ocurre en el caso de la autorización prevista en el artículo 13.9 de la Ley 20/1990, en que para evitar que las participaciones en entidades no cooperativas vulneren los principios de actuación de las cooperativas, se exige autorización para participaciones superiores al 40 por 100. Pero la función de la autorización no es otra que constatar que "...;tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades". Por eso, si ello se constata respecto a un momento temporal -en nuestro caso el ejercicio 2018- que se cumplía la finalidad de la norma, es irrelevante la fecha de la autorización, debiendo prevalecer la constatación material o sustantiva de que se cumplían los requisitos para que la tenencia de la participación no conllevara la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

En nada obsta a dicha conclusión el hecho de que el procedimiento de obtención de la autorización pudiera entenderse desestimado por el transcurso del plazo para resolver, como pretende la Motivación de la Resolución impugnada, cuando dice: "Uno. Los procedimientos que se relacionan a continuación podrán entenderse desestimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa:

(...;)

66. Procedimiento para la autorización de porcentajes de participación en el capital social de entidades no cooperativas superiores a los previstos en el artículo 13.9 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas".

Resulta confuso para este contribuyente lo que la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes ha querido mantener, pues parece como si se nos reprochara no haber entendido tácitamente desestimada la solicitud de autorización. Ese reproche carece de sentido, pues la Administración está obligada a resolver todos los procedimientos de aplicación de los tributos, conforme al artículo 103 de la LGT, por lo que el contribuyente tiene derecho a esperar que se produzca la resolución expresa, como reconoce la jurisprudencia, sin que le pueda perjudicar el retraso en resolver de la Administración. Máxime, cuando -como es el caso- se tiene una fundada expectativa en obtener una decisión favorable, como ocurría en el caso que nos ocupa, dado que el 22 de noviembre de 2019, se recibió el escrito de la Secretaria de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, oficio n.º de referencias 2019-00084 por el que resuelve conceder a **XZV** el derecho a participar en un porcentaje superior al 40 por ciento del capital social de todas las sociedades en las que directamente o indirectamente participe en más de ese porcentaje, encabezando la lista, **XZR SLU**. Igualmente, cabe indicar que se aplicó el régimen, ya que durante el periodo de revisión del expediente la Administración competente estaba recabando información respecto de todas las entidades participadas, directa e indirectamente, lo que evidenciaba la solicitud se estaba considerando y no sería desestimada por silencio administrativo.

Por ello, en definitiva, dado que dicha autorización es un acto de voluntad expresa, en que la Administración competente declara que **XZR SLU** y demás entidades participadas coadyuvan desde 2018 a los fines cooperativos, no se puede privar a dicha entidad del régimen de cooperativa fiscalmente protegida sobre la base de que pudo impugnar la desestimación tácita de la autorización que se habría producido por el transcurso del plazo.

Porque ello hubiera carecido de sentido, dado que esta parte sabía que reunía los requisitos necesarios para no verse privada de dicho régimen especial en el ejercicio 2018, como expresamente declaró la Administración tributaria, aunque fuera con algún retraso; de manera que no se puede dar a dicha autorización efectos constitutivos, para privar a **XZV** del régimen de cooperativa fiscalmente protegida que le corresponde por no producirse la causa de pérdida que se discute en el ejercicio 2018, por mucho que ello solo se declarase en 2019.

Dispone el artículo 6 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas que:

Art. 6.º Cooperativas protegidas: Su consideración tributaria.

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.

Asimismo el artículo 13 de la misma ley, señala en lo que aquí respecta que:

Art. 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:

(...)

9. Participación de la cooperativa, en cuantía superior al 10 por 100, en el capital social de Entidades no cooperativas. No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 40 por 100 cuando se trate de Entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa.

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas Entidades.

En base a lo dispuesto, el TEAC ha reconocido en su resolución de fecha 06/02/2014 (RG 1437/11), confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20/12/2013 (rec. nº 2943/2010), en la que se dispone que basta la concurrencia de una de las causas que determinan la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, reguladas en el artículo 13 de la Ley 20/1990, para que se pierda tal condición; ello puntualmente en el ejercicio en que concurren, no definitivamente

Disponiendo por su parte el artículo 37 de la referida Ley 20/1990, lo siguiente:

<<Las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en la presente Ley se aplicarán a las Cooperativas protegidas y, en su caso, a las especialmente protegidas, sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute.

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.º, 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.>>

Consiste la controversia que nos ocupa en determinar si, a efectos de considerar la pérdida de la condición de **XZV** como cooperativa fiscalmente protegida por disponer de participaciones en el capital social de entidades no cooperativas en un porcentaje superior al 40%, debemos atender a la fecha de la solicitud de dicha autorización, tal y como pretende el interesado, o a la fecha de la concesión de la misma, tal y como sostiene la Administración.

Con fecha 28/12/2018 la entidad cooperativa **XZV**, solicita de este Ministerio de Hacienda autorización para participar en más del 40% del capital de la entidad **XZR**, S.L. sin que ello signifique la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, resolviendo al efecto con fecha 22/11/2019 lo siguiente:

<<En relación con la solicitud formulada ante la Dirección General de Tributos para obtener la autorización para que entidades cooperativas puedan participar en el capital social de entidades no cooperativas, le comunico que se ha dictado la siguiente resolución:

*"Examinada la solicitud formulada por la entidad cooperativa **XZV**, NIF F28140119, conforme a lo establecido en el artículo 13.9 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, Ley 20/1990), por la que se solicita autorización para participar en el capital social de entidades no cooperativas en proporción superior al 40%, este Ministerio ha considerado:*

*Primero: La entidad cooperativa **XZV**, solicita de este Ministerio de Hacienda autorización para participar en más del 40% del capital de la entidad **XZR**, S.L. sin que ello signifique la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.*

(...;)

*Séptimo: Se observa, en consecuencia, que la finalidad de la operación para la que se solicita la autorización tendrá como objetivo último coadyuvar al cumplimiento de los fines de **XZV**, sin que implique la vulneración de los principios fundamentales que rigen la actuación de estas.*

En virtud de todo lo anterior, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 9 del artículo 13 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, he RESUELTO: CONCEDER a **XZV**, la autorización para participar en un porcentaje superior al 40% del capital social de las entidades siguientes:

XZR S.L.U.
QPE S.A.
XM, S.A.
KJ, S.A.
XD, S.A.U.
DDF, S.A.
XG, S.A.
GH, S.A.
XC, S.A.U.
XCC, S.A.
KKL, S.A.
XE, S.A.
MN, S.A.
QPA, S.A.
QPM, S.A.
RF, S.L.U.
XF, S.L.U.
ST, S.A.
VT, S.A.
WK, S.A.
XS, S.A.
LB, S.L.
YS, S.A.U.
ST, S.A.
XR, S.A.
LP, S.A.
MJ, S.A.U.
OT, S.L.U.
WB, S.L.
FC, S.A.
UZ, LDA.
OG, UNIPessoal LDA>>.

Quinto

Así las cosas, esta cuestión ha sido previamente analizada por el presente TEAC en resolución de fecha 01/06/2020 (RG 531/17) acordando estimar las pretensiones del solicitante al considerar que no se había producido una pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida al reunir los requisitos, sin perjuicio de que la resolución de la autorización fuera posterior; el presente Tribunal fundamentó su resolución en base a los siguientes hechos:

De acuerdo con lo anterior, considera este Tribunal que procede estimar las pretensiones del reclamante y ello en base a las apreciaciones siguientes:

(...)

La pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida no debe quedar supeditada a que la Administración tarde más o menos tiempo en resolver, más aún cuando ello supone pasar de un periodo impositivo a otro.

Nada se indica en la resolución dictada por la Dirección General de Tributos acerca del momento en que la autorización procedería a surtir efecto, pero sí que que la finalidad de la operación para la que se solicitó la autorización era apta a tal fin.

En este mismo sentido procede traer a colación la sentencia n.º 546/2004 de 23 julio, (rec. n.º. 708/2001) del TSJ de Aragón, en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

<<En el caso enjuiciado, la resolución recurrida estima improcedentes las reducciones y bonificaciones fiscales aplicadas en la declaración, tras constatar que la recurrente es titular de una participación del 50% del capital de una entidad no cooperativa y que en el período comprendido entre el 1 de julio de 1993 y el 30 de junio de 1994

no estaba autorizada por el Ministerio de Economía y Hacienda para detentar dicha participación, ya que la autorización no la obtuvo hasta el 15 de marzo de 1995, circunstancia que determina la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

No obstante lo anterior, la parte recurrente pone de manifiesto que la Administración, que demora la resolución de la solicitud de autorización formulada el 7 de septiembre de 1993 hasta el 7 de octubre de 1994, en poco más de cinco meses la Administración resuelve antitéticamente dicha solicitud de la recurrente, denegándola el 7 de octubre de 1994 y autorizándola el 15 de marzo de 1995, revelando con ello que la denegación inicial no era conforme a derecho. Planteada en los anteriores términos la controversia y a pesar de que son formalmente correctos los razonamientos de la Administración demandada para fundar la conformidad a derecho de la resolución recurrida -afirma que la solicitud inicial fue denegada por un acto que devino firme y que la autorización de 1995, que sirve para que la actora goce de un régimen bonificado, no extiende su aplicación a período pretéritos-, debe señalarse que el desistimiento por la recurrente del recurso Contencioso-Administrativo contra la denegación de la autorización, tuvo su causa y razón de ser en el reconocimiento extrajudicial de la pretensión formulada, aunque ciertamente fuera al estimar una solicitud de fecha posterior con el mismo contenido, por lo que materialmente no cabe admitir que la resolución denegatoria deviniera firme y consentida, con los efectos negativos para la recurrente que la Administración pretende y si bien es cierto que, en principio, las autorizaciones producen efectos de futuro si no se dispone lo contrario, también lo es que la autorización de 15 de marzo de 1995 lo que pone de manifiesto es que la resolución inicial desestimatoria no era conforme a derecho disconformidad a derecho que deriva de un acto propio de la Administración demandada, sin que se estime procedente que la dilación en la resolución pueda perjudicar al solicitante.

Por lo expuesto ha de rechazarse que proceda estimar improcedentes las reducciones y bonificaciones fiscales aplicadas en la declaración en base a la falta de autorización para participar en un 50% en Gasóleos Teruel.>>

De acuerdo con lo anterior, considera este Tribunal que procede estimar las pretensiones del reclamante.

En aplicación de lo dispuesto previamente, sin perjuicio de las diferencias que se producen respecto a la resolución citada previamente, la finalidad que se pretende es aplicable al supuesto objeto de la presente reclamación en los siguientes términos:

- En fecha 22/11/2019 se dictó resolución expresa con carácter favorable por la Dirección General de Tributos, concluyendo, aunque fuera del plazo, que la finalidad de la operación para la que se solicitó la autorización tenía como objetivo último coadyuvar al cumplimiento de los fines de **XZV**, sin que ello implicase la vulneración de los principios fundamentales que regían su actuación.
- La pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida no debe quedar supeditada a que la Administración tarde más o menos tiempo en resolver, más aún cuando ello supone pasar de un periodo impositivo a otro.
- Nada se indica en la resolución dictada por la Dirección General de Tributos acerca del momento en que la autorización procedería a surtir efecto, pero sí que que la finalidad de la operación para la que se solicitó la autorización era apta a tal fin.

Por lo tanto, respecto del supuesto de la resolución previa, exclusivamente se da la circunstancia de que no se conocía en la fecha de la presentación de la autoliquidación del periodo impositivo 2018 la resolución favorable de la DGT, sin embargo este TEAC entiende que, sin perjuicio del desconocimiento en dicha fecha, el proceder administrativo en base al principio de buena fe de la Administración no puede perjudicar al contribuyente. Es decir, la dilación producida por la Dirección General de Tributos no puede suponer para el interesado un perjuicio económico de tal magnitud.

Entendemos por ello que en base a los criterios expuestos procede estimar las alegaciones del interesado considerando que se trata de una cooperativa fiscalmente protegida que reúne los requisitos en el año 2018, una vez examinadas en la autorización las circunstancias de su actuación, sin perjuicio de la comunicación tardía de la autorización.

Sexto.

La anulación de la liquidación, con los argumentos manifestados por este Tribunal, procede la anulación del Acuerdo de resolución del expediente sancionador que deriva del mismo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas