

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088865

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 2872/2022

#### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Cooperativas.** *Venta al por mayor a franquiciados por una entidad cooperativa de Consumidores y Usuarios.* En este caso, la Inspección entiende que los rendimientos obtenidos por la actividad de venta al por mayor a franquiciados han de ser calificados como rendimientos extracooperativos y, en consecuencia, aplicar a la totalidad de los mismos el tipo general del Impuesto sobre Sociedades, y, básicamente, por una razón: extralimitación material del objeto social de la cooperativa, ya que según los estatutos de la entidad vigentes en los ejercicios objeto de comprobación el objeto social recogido en los Estatutos sólo contempla la "venta al por menor de artículos alimenticios, del hogar y de uso y vestido corrientes".

Pues bien, el TEAC entiende que, como señala la Inspección, resulta claro que la entidad, como Cooperativa de Consumidores y Usuarios, tenía, en los ejercicios comprobados, un objeto social que consistía en la venta al por menor de productos de consumo corriente a las personas que tuvieran la condición de socios consumidores, no incluyéndose en el mismo la venta al por mayor ya sea a franquiciados o a otras personas o entidades. Como sostiene la Inspección, la venta al por mayor a través de la red de franquicias no estaba comprendida en el objeto social de la entidad sin que, por tanto, se pueda considerar como parte de su actividad cooperativizada y, por tanto, no puede ser considerada como parte de los resultados cooperativos, tal y como ya concluyó la Inspección.

No cabe aceptar, tampoco, a estos efectos, las alegaciones del obligado sobre que sería -esa venta al por mayor a franquiciados- una actividad complementaria de la minorista y que se realizaba en beneficio de los socios.

Asimismo, el TEAC entiende, como la Inspección, que no cabría, en ningún caso, entender dicha actividad de venta al por mayor a franquicias como parte de la actividad cooperativizada de una cooperativa de Consumidores y Usuarios, ya que, en ningún caso, los franquiciados pueden ser considerados como consumidores finales, ya sean estos últimos socios o no socios.

En el presente caso, de acuerdo con todo lo expuesto, los ingresos por ventas a franquiciados, se deben considerar como resultados extracooperativos que, como tales, no entran dentro de los ingresos ordinarios sobre los que calcular el referido promedio en función de los trabajadores socios.

Como señala la Inspección, el hecho de ser una cooperativa polivalente no implica que puede ignorar el cumplimiento de los requisitos de una cooperativa de Consumidores y Usuarios, esto es, no puede atenerse solo a su condición de cooperativa de trabajo asociado, sino que tiene que cumplir los requisitos de ambas cooperativas.

Esto es, resulta correcto que, como cooperativa polivalente de Consumidores y Usuarios y de Trabajo Asociado, los resultados cooperativos se determinen en función del promedio de trabajadores socios pero no sobre la base de cualquier renta, sino sobre la base de las ventas de la actividad cooperativizada de venta al por menor a consumidores finales -sean estos socios o no- propia de una cooperativa de Consumidores y Usuarios, y no sobre la base de cualquier venta como las ventas a franquiciados, al tratarse de una actividad que esta fuera del objeto social de la entidad y de la actividad propia de una cooperativa de Consumidores y Usuarios. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 20/1990 (NFL001670) (Régimen Fiscal Cooperativas), arts. 1, 6, 8, 12, 17, 21, 33 y 34.

Ley 27/1999 (NFL003151) (Cooperativas), arts. 1, 2, 3, 14 y 105.

Ley 27/2014 (NFL017053) (Ley IS), Disp. Final Primera.

Ley 8/2003 (NFL007923) de Valencia (Cooperativas), arts. 28, 86 y 90.

Decreto Legislativo 2/2015 (NSL019762) de Valencia (TR de la Ley de Cooperativas), art. 2.

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

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra el siguiente acuerdo dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de Liquidación, nº de referencia ..., por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, de fecha 2 de marzo de 2022, del que resulta una deuda a ingresar por importe de 10.928.077,62 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 06/04/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 05/04/2022 contra el Acuerdo de Liquidación identificado en el encabezamiento.

### Segundo.

Con fecha 4 de diciembre de 2019, por la DCTyA de la DCGC de la AEAT se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general frente a la entidad **SKLS. COOP V.** con N.I.F. ..., referidas, entre otros, al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), periodos 2016 a 2018.

En la comunicación de inicio se señalaba que, en las referidas actuaciones de carácter general, se entendía incluida la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación cuyo derecho a comprobar no hubiera prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66 bis.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT). Asimismo, se informaba al obligado de que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras sería de 27 meses, conforme a lo establecido en el apartado 1.b). 1º del artículo 150 de la propia LGT.

Como consecuencia de tales actuaciones de comprobación e investigación se formalizó, con fecha 14 de octubre de 2021, el acta de disconformidad modelo: A02 y número de referencia: ..., en la que el actuario encargado del procedimiento recogió la propuesta de regularización que estimó procedente en relación con el concepto y periodo indicados.

Presentadas alegaciones por la interesada frente a dicha propuesta, la Jefa de la Oficina Técnica dictó el 2 de marzo de 2022 (fecha en que se puso a disposición del obligado tributario en la sede / dirección electrónica habilitada al efecto), siendo notificado en la fecha de 8 de marzo de 2022 (en que el obligado accedió en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al contenido del acto objeto de notificación), el correspondiente acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, practicando liquidación definitiva de la que resultaba una deuda a ingresar por importe total de 10.928.077,62 euros, de los que 9.763.093,50 euros correspondían a la cuota y 1.164.984,12 euros correspondían a intereses de demora.

### Tercero.

En la referida acta de disconformidad y en el correspondiente acuerdo liquidación se hacen constar los siguientes hechos que dan lugar a la regularización que se practica:

La ACTIVIDAD (principal) del obligado tributario, clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 6.474, era el comercio menor productos alimenticios sup. < 400 m2.

El obligado tributario se define como cooperativa "*polivalente*" (de Consumidores y usuarios y de Trabajo Asociado)

La Inspección lleva a cabo los siguientes ajustes sobre los datos declarados por el obligado tributario:

### **- APLICACIÓN DEL TIPO GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LAS VENTAS REALIZADAS A FRANQUICIADOS.**

La Inspección entiende que los rendimientos obtenidos por la actividad de venta al por mayor a franquiciados han de ser calificados como rendimientos extracooperativos y, en consecuencia, aplicar a la totalidad de los mismos el tipo general del Impuesto sobre Sociedades.

Y, básicamente, por dos razones:

- Extralimitación material del objeto social de la cooperativa, ya que según los estatutos de la entidad vigentes en los ejercicios objeto de comprobación el objeto social recogido en los Estatutos sólo contempla la "**venta al por menor de artículos alimenticios, del hogar y de uso y vestido corrientes**".

- Coherencia con el criterio de separación de rendimientos aplicado por el propio obligado tributario en relación con la finalidad de la norma.

La Inspección entiende que los rendimientos procedentes de los servicios prestados dentro de la actividad cooperativizada por trabajadores no socios (que tienen una relación de dependencia con la cooperativa **SKLSCV** y

una limitación cuantitativa en cuanto al número de horas/año a realizar) tienen la consideración de rendimientos extracooperativos, con mayor razón los rendimientos procedentes de los servicios prestados a otras personas físicas y jurídicas que no tienen ninguna relación con ella (aparte de la meramente comercial como franquiciados) deberían tener también la consideración de extracooperativos.

## **- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN DEL 50 % COMO COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA**

El artículo 7 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre (BOE de 20 de diciembre) sobre régimen fiscal de las cooperativas, establece que tienen la consideración de especialmente protegidas las Cooperativas de Trabajo Asociado y las Cooperativas de Consumidores y Usuarios. Como tales, pueden aplicar una bonificación del 50% de la cuota íntegra del IS, prevista en el artículo 34.2 de dicha ley.

El obligado tributario **SKLSCV** se define como cooperativa "*polivalente*" (de Consumidores y usuarios y de Trabajo Asociado) y, por ello, ha aplicado la citada bonificación en todas las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades.

La Inspección entiende que la entidad no puede ser calificada como Cooperativa de Trabajo Asociado especialmente protegida ya que el artículo 8 de la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de Cooperativa exige "*que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa*" por lo que no resulta posible asociar personas jurídicas en una Cooperativa de Trabajo Asociado que pretenda ostentar la condición de "especialmente protegida" (la norma exige claramente que sólo formen parte de la cooperativa personas físicas, siendo incompatible por su propia naturaleza que las personas jurídicas puedan prestar "*su trabajo personal en la cooperativa*").

Señala la Inspección que así resulta, además, de la doctrina Dirección General de Tributos, recogida en sus Consultas tributarias vinculantes V1339-09 y V1559-14. Según la Inspección, aun cuando la normativa estatal y la Dirección General de Tributos se refieren a "*socios colaboradores*" y la normativa autonómica a "*asociados*", el concepto legal es el mismo y la doctrina del órgano consultivo es aplicable en ambos casos

Tal y como se recoge en el acuerdo, la entidad **SKLSCV** contaba, en los ejercicios comprobados con hasta 234 asociados, siendo todos ellos personas jurídicas por lo que no puede considerarse, en ningún caso, como cooperativa especialmente protegida.

Adicionalmente la Inspección destaca que el capital aportado (siempre voluntario, pues no se exigen estatutariamente a los asociados aportaciones obligatorias) por asociados personas jurídicas ha ido aumentando desde un importe 3.251.041,72 euros para un número de personas jurídicas de 68 en el ejercicio 2012, hasta un importe de 7.189.634,54 euros para un número de personas jurídicas de 138 en el ejercicio 2018, según resulta de los propios datos contables.

Asimismo, la Inspección entiende que la entidad **SKLSCV** no reúne los requisitos para ser considerada una Cooperativa de Consumidores y Usuarios protegida por las siguientes razones:

1ª La aportación obligatoria de 0,10 euros que la propia entidad define como "simbólica", y que es asumida por la propia cooperativa como un gasto por publicidad, no puede ser, en modo alguno, una verdadera contraprestación que fundamente una relación jurídica obligacional de vinculación de un socio consumidor con una cooperativa de consumidores.

En la legislación de cooperativas no se señala ningún importe mínimo para la aportación social obligatoria por parte del nuevo socio, pero, sin embargo, no parece admisible que la cantidad a aportar para ser socio consumidor pueda ser meramente "simbólica" (por un reducidísimo importe de diez céntimos en este caso) y que, además, la misma no consista en una efectiva aportación patrimonial al ser asumida como gasto por la propia sociedad cooperativa.

2ª los socios consumidores no obtienen ninguna ventaja (actual o futura) por su participación en la cooperativa (con la excepción, obviamente, de los descuentos por "fidelización" como podrían obtener en cualquier otro supermercado).

3ª no existe una participación activa, real y efectiva en las decisiones por parte de los socios consumidores.

4ª un importe que supera el 99 % (por tanto, muy superior al máximo permitido por la norma legal del 50 %) de sus ventas totales se realiza a quienes no son verdaderos socios consumidores por haber realizado únicamente la "aportación" meramente simbólica de 0,10 euros indicada.

Además, entiende que, como en el caso anterior, no puede ser especialmente protegida al asociar personas jurídicas.

## **- INCORRECTA CUANTIFICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR INNOVACIÓN TECNOLÓGICA**

La Inspección señala que, según lo dispuesto en el artículo 35.2.b) LIS, la base de la deducción por innovación tecnológica está constituida por el importe de los gastos realmente efectuados que figuran contabilizados por estos conceptos en cada período impositivo, por lo que lleva a cabo un ajuste por la diferencia con respecto a

los gastos presupuestados inicialmente en los proyectos de innovación tecnológica presentados para informe motivado al Ministerio de Ciencia e Innovación.

## **- MINORACIÓN DE LA CIFRA DE NEGOCIOS DECLARADA COMO CONSECUENCIA DE LA EXISTENCIA DE CUOTAS A INGRESAR POR IVA DEBIDAS A ERRORES ARITMÉTICOS EN EL REDONDEO QUE SE REGULARIZAN EN EL ACUERDO DE LIQUIDACIÓN A23 - ....**

La Inspección señala que en la comprobación efectuada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (A23- ...), se procede a regularizar las diferencias observadas en el redondeo de las cuotas por IVA en las ventas al por menor en las tiendas propias de la cooperativa.

En consecuencia, según la Inspección, la cifra de negocios declarada por el obligado tributario en el Impuesto sobre Sociedades debe ser disminuida en el importe de las cuotas a ingresar por IVA que han sido objeto de regularización.

### **Cuarto.**

Frente al referido acuerdo se ha interpuesto, el día 5 de abril de 2022, la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central que es referenciada con el número 00/02872/2022.

Tras la preceptiva puesta de manifiesto del expediente se presentó, en fecha 7 de julio de 2022, escrito de alegaciones en base a los siguientes argumentos exclusivamente:

1ª).- Consideraciones previas.

2ª).-Consideración de **SKL** como cooperativa especialmente protegida en su condición de cooperativa de trabajo asociado.

3ª).- Calificación de **SKL** como cooperativa especialmente protegida en su condición de cooperativa de consumidores y usuarios.

4ª).- Consideración como resultados cooperativos de las ventas mayoristas realizadas a los franquiciados.

5ª).- Nulidad de la regularización relativa a la no consideración de **SKLS**. COOP. V como cooperativa especialmente protegida por vulneración de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima.

## **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:

La conformidad a derecho del acuerdo impugnando en base a las alegaciones formuladas.

### **Tercero.**

De acuerdo al orden establecido en el acuerdo de liquidación, el reclamante sostiene, en primer lugar, para oponerse a la liquidación dictada, que las ventas mayoristas realizadas a los franquiciados dan lugar a resultados que deben ser admitidos, a efectos del IS, como resultados cooperativos, y por tanto, tributar al tipo del IS reducido en lugar de al tipo general como resulta de la regularización practicada por la Inspección.

Alega el obligado, en esencia, lo mismo que ya alegó frente a la anterior regularización realizada por la Inspección en relación a los ejercicios anteriores (2012 a 2015), y así insiste en que sí que se debería entender comprendida la venta al por mayor, y más concretamente, a franquiciados, dentro de su objeto social, al ser una actividad complementaria de la de venta al por menor a los socios y como parte de su actividad cooperativizada de una cooperativa de Consumidores y Usuarios, y que la propia Ley 8/2003, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, (LCCV) en su artículo 90.3 reconoce que estas cooperativas tienen la doble condición de mayoristas y minoristas.

Asimismo sostiene que la cooperativa es polivalente, de trabajo asociado y de consumidores y usuarios, pero que, estatutariamente (artículo 4, primer párrafo), **SKL** optó por destacar el objeto social "trabajo asociado" y,

en base a ello, calcula los rendimientos cooperativos o extracooperativos, siempre en función del porcentaje de socios respecto del total plantilla, y no en función de las ventas a socios o a terceros, entre los que se encuentran también los franquiciados, por lo que la regularización resulta improcedente.

Para analizar la cuestión controvertida debemos de partir de la normativa vigente en relación a las cooperativas y de lo establecido en los estatutos de la entidad en cuanto al objeto social de la entidad.

**SKLS.C.V.** tiene su domicilio social en la Comunidad Valenciana, está inscrita en el registro administrativo autonómico de dicha comunidad y es donde desarrolla la mayor parte de su actividad, por lo que la normativa aplicable viene constituida, al efecto, por las siguientes normas:

A nivel estatal:

- La **Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas** (B.O.E. de 17 de julio de 1999), que, en su artículo 1, establece:

*"La cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley".*

En su artículo 2, la Ley citada dispone:

*"La presente Ley será de aplicación:*

*A) A las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal. (...)."*

Y el artículo 3, señala:

*"La sociedad cooperativa fijará su domicilio social dentro del territorio español, en el lugar donde realice principalmente su actividad o centralice su gestión administrativa y dirección".*

A nivel autonómico:

- **Texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, aprobado por Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo** (D.O. de la Generalitat Valenciana de 20 de mayo de 2015), vigente desde 21/05/2015.

A nivel fiscal la normativa básica aplicable es la **Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas** (B.O.E. de 20 de diciembre de 1990), en cuyo artículo 1 "Ámbito de aplicación" se dispone:

*"1. La presente Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las Sociedades Cooperativas en consideración a su función social, actividades y características.*

*2. Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes de los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra.*

*3. En lo no previsto expresamente por esta Ley se aplicarán las normas tributarias generales".*

Por su parte, la Disposición Final Primera de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, confirma expresamente la aplicación de la Ley mencionada al disponer que *"1.- Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas"*.

En cuanto a la determinación de los resultados cooperativos y extracooperativos, la referida Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, en su artículo 17, delimita los primeros de la siguiente forma:

*"En la determinación de los **rendimientos cooperativos** se considerarán como ingresos de esta naturaleza:*

*1. Los procedentes del ejercicio de la **actividad cooperativizada** realizada **con los propios socios**.*

*2. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.*

*3. Las subvenciones corrientes.*

*4. Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital en la forma prevista en las normas contables que sean aplicables.*

*5. Los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa, como socio o asociado, en otras cooperativas.*

6. Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada".

Y los rendimientos extracooperativos en su artículo 21:

"Para la determinación de los **rendimientos extracooperativos** se considerarán como ingresos de esta naturaleza:

1. Los procedentes del ejercicio de **la actividad cooperativizada** cuando fuera **realizada con personas no socios**.
2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no cooperativa.
3. **Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa**.

Dentro de éstos se comprenderán los procedentes de las Secciones de Crédito de las Cooperativas, con excepción de los resultantes de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas públicas".

En cuanto a la tributación de dichos resultados cooperativos y extracooperativos el artículo 33 de la Ley 20/1990 establece:

"Artículo 33. Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas

2. En el Impuesto sobre Sociedades se aplicarán los siguientes tipos de gravamen:

- a) A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los **resultados cooperativos** se le aplicará el tipo del **20 por 100**.
- b) A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los **resultados extracooperativos** se le aplicará el **tipo general**".

En relación a la actividad cooperativizada, el artículo 2 del Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, aprobado por Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, establece:

"Artículo 2. Concepto legal de Cooperativa.

A los efectos de esta ley, es cooperativa la agrupación voluntaria de personas físicas y, en las condiciones de la ley, jurídicas, al servicio de sus personas socias, mediante la explotación de una empresa colectiva sobre la base de la ayuda mutua, la creación de un patrimonio común y la atribución de los resultados de la actividad cooperativizada a los socios y socias en función de su participación en dicha actividad.

Cualquier actividad económico-social lícita podrá ser objeto de la cooperativa.

A los efectos de esta ley, se entiende por **actividad cooperativizada** la constituida por el conjunto de las prestaciones y servicios que, sin mediar ánimo de lucro, realiza la cooperativa con las personas socias, **en cumplimiento del fin** de la cooperativa.

Las cooperativas podrán realizar con terceras personas operaciones propias de su actividad cooperativizada, en las condiciones fijadas en esta ley".

En cuanto al objeto social de la entidad, los estatutos de la misma, en los ejercicios objeto de comprobación, establecían lo siguiente:

- Por una parte en el artículo 2 de sus Estatutos Sociales, **SKLS.C.V** se define como una cooperativa polivalente:

"**SKLS.Coop.V.**, como Cooperativa de consumidores y usuarios con socios trabajadores, y, por tanto, con el carácter de cooperativa "**polivalente**", de **consumidores y usuarios** y de **trabajo asociado**, se estructura en base a dos comunidades, la de socios consumidores y la de socios trabajadores. Ambas comunidades procuran la mejor consecución del objeto social de la Cooperativa, en la forma prevenida en los Estatutos".

Esta posibilidad está prevista en el artículo 86.3 de la Ley Valenciana de Cooperativas que atribuye la denominación de "**polivalentes**" a este tipo de cooperativas:

"3. La regulación de las distintas clases de cooperativas no impedirá la libre delimitación de su objeto social por los estatutos de cada cooperativa y la creación de cooperativas polivalentes cuyo objeto social comprenda actividades de distinta clase, sin perjuicio de destacar las actividades principales a los efectos legales oportunos".

En el ámbito estatal (artículo 105 de la Ley 27/1999) este tipo de cooperativas se denominan "**integrales**":

"Se denominarán cooperativas integrales aquellas que, con independencia de su clase, su actividad cooperativizada es doble o plural, cumpliendo las finalidades propias de diferentes clases de cooperativas en una misma sociedad, según acuerdo de sus Estatutos y con observancia de lo regulado para cada una de dichas actividades. En dichos casos, su objeto social será plural y se beneficiará del tratamiento legal que le corresponda por el cumplimiento de dichos fines"

- En el artículo 4 de sus Estatutos Sociales, se delimita el objeto social de **SKLSCV** para cada una de las actividades que desarrolla:

"Habida cuenta de que "**SKLS.Coop.V.**" está conformada por dos comunidades de socios, consumidores y usuarios, y socios trabajadores, sin perjuicio igualmente de su consideración legal de Cooperativa de Consumidores y Usuarios, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 86-3 de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana se establece como Cooperativa Polivalente, destacando el objeto social "trabajo asociado" a los efectos legales pertinentes y conforme se regula en los presentes estatutos, siendo de aplicación las normas legales reguladores de ambos tipos de cooperativas. Por tanto, **su objeto social es doble**, de la manera que a continuación se indica:

1.- El objeto de esta entidad, por lo que se refiere a la comunidad de socio consumidores y usuarios, es **procurar artículos alimenticios y de uso y vestido corrientes para las necesidades de sus socios y de quienes con ellos conviven**, en las mejores condiciones económicas posibles y, en consecuencia, la realización de cuanto fuese antecedente y consecuente de ello. También es objeto social de la cooperativa desarrollar las actividades necesarias para una mejor información, educación y defensa de los legítimos intereses de los consumidores y usuarios, de acuerdo con la legislación vigente.

2.- Asimismo e igualmente, el objeto social de la Cooperativa, por lo que se refiere a la comunidad de socios trabajadores, es procurar a los mismos puestos de trabajo estables mediante la prestación del trabajo personal de estos últimos en la Cooperativa.

Por lo que, **teniendo la Cooperativa como actividad comercial la venta al por menor** de artículos alimenticios, del hogar y de uso y vestido corrientes, los rendimientos derivados de la venta producidos por los socios trabajadores, tanto a socios consumidores como a terceros, tendrán la consideración de rendimientos cooperativos, dado que la actividad cooperativizada en este caso es la prestación del trabajo cooperativo".

Pues bien, como ya concluimos respecto de los mismos hechos pero en relación al IS de los ejercicios previos 2012 a 2015 (Resolución de 22/09/2022 dictada en el marco del expediente RG 6194/2019), este TEAC entiende que, como señala la Inspección, resulta claro que **SKLSCV**, como Cooperativa de Consumidores y Usuarios, tenía, en los ejercicios comprobados, un **objeto social** que consistía en la **venta al por menor** de productos de consumo corriente a las personas que tuvieran la condición de socios consumidores, no incluyéndose en el mismo la venta al por mayor ya sea a franquiciados o a otras personas o entidades.

En este sentido, en el Informe de Gestión que acompaña a las Cuentas Anuales de 2016, se dice al respecto:

"...;nuestra cooperativa sigue siendo una de las principales cadenas de **distribución comercial minorista** a nivel nacional...;"

"**SKL** es una cooperativa polivalente, integrada por dos comunidades de socios diferenciadas (socios trabajadores y socios consumidores, denominados comercialmente "socios- clientes"), pero ambas con un objetivo común, cual es la mejora del bienestar de las personas."

Sin embargo, en las Memorias de la sociedad depositadas en el Registro Mercantil se ha señalado un objeto social para **SKLS.C.V.** más extenso del que se deduce del tenor literal de los Estatutos indicando que:

"La actividad económica principal realizada por la cooperativa es la **venta al por menor** de artículos alimenticios y de uso corriente a través de una red de supermercados. También desarrolla la **venta al por mayor** de dichos artículos a través de **la red de franquicias** existente".

Como sostiene la Inspección, la venta al por mayor a través de la red de franquicias no estaba comprendida en el objeto social de la entidad sin que, por tanto, se pueda considerar como parte de su actividad cooperativizada y, por tanto, no puede ser considerada como parte de los resultados cooperativos, tal y como ya concluyó la Inspección.

A estos efectos, el artículo 21 de la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, establece que son rendimientos extracooperativos "Los obtenidos de actividades económicas o **fuentes ajenas a los fines específicos** de la cooperativa"

No cabe aceptar, tampoco, a estos efectos, las alegaciones del obligado sobre que sería - esa venta al por mayor a franquiciados - una actividad complementaria de la minorista y que se realizaba en beneficio de los socios, y que, por ello, se debería entender comprendida en el artículo 2 de las estatutos cuando hace referencia a:

*El objeto de esta entidad, por lo que se refiere a la comunidad de socio consumidores y usuarios, es procurar artículos alimenticios y de uso y vestido corrientes para las necesidades de sus socios y de quienes con ellos conviven, en las mejores condiciones económicas posibles y, en consecuencia, la realización de cuanto fuese antecedente y consecuente de ello. También es objeto social de la cooperativa desarrollar las actividades necesarias para una mejor información, educación y defensa de los legítimos intereses de los consumidores y usuarios, de acuerdo con la legislación vigente.*

Prácticamente cualquier tipo de actividad (inmobiliaria, financiera extraordinaria por actuar como broker, etc) se podría amparar en la interpretación del obligado, sin que se diera lugar a actividad extracooperativa alguna.

Como señala la Inspección al respecto, con un razonamiento que comparte este TEAC:

*"la aplicación de lo dispuesto en el artículo 13 de la vigente Ley General Tributaria al disponer "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de...;...; las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales" impide una interpretación extensiva en la que se entiendan comprendidas en el objeto social de SKLSCV actividades que no se recogen expresamente en los estatutos sociales con el fin de que disfruten de un régimen fiscal ventajoso."*

Asimismo este TEAC entiende, como la Inspección, que no cabría, en ningún caso, entender dicha actividad de venta al por mayor a franquiciados como parte de la actividad cooperatizada de una cooperativa de Consumidores y Usuarios, ya que, en ningún caso, los franquiciados pueden ser considerados como consumidores finales, ya sean estos últimos socios o no socios.

Cabe ratificar, por ello, las siguientes manifestaciones de la Inspección:

*"...el fin de toda Cooperativa de Consumidores y Usuarios es satisfacer las necesidades de consumo **directo y finalista**. Normalmente, serán los propios socios de la cooperativa los "destinatarios finales" de sus operaciones. Ello no excluye la posibilidad de que la cooperativa pueda suministrar sus productos a terceros no socios, pero siempre que sean también "destinatarios finales" de dichas ventas.*

*Es decir, la venta de bienes y servicios de la cooperativa podrá efectuarse tanto a socios como a terceros no socios (con ciertos límites) siempre que tengan, unos y otros, el carácter de consumidores finales. Lo cual, evidentemente, no ocurre cuando la cooperativa vende sus productos a un franquiciado quien, a su vez, los vende a terceros.*

*La normativa autonómica, además, precisa que sólo podrán ser socios de este tipo de cooperativas aquellas personas, físicas o jurídicas, que "tengan el carácter de **consumidores**, de conformidad con el Estatuto de Consumidores y Usuarios de la Comunidad Valenciana" (art. 90.2).*

*Dicha norma es la Ley 2/1987, de 9 de abril, que ya en su Exposición de Motivos deja clara su intención:*

*"No es otra la trayectoria mantenida en el seno de las Comunidades Europeas, cuyas Instituciones han sentido en distintas ocasiones los oportunos criterios armonizadores, como fiel trasunto de la unánime preocupación por la protección e información de quienes son **destinatarios finales** del mercado de bienes y servicios, en situación de eventual indefensión o inferioridad".*

*En el artículo 3º de dicha Ley se contiene la definición de consumidor o usuario:*

### **"Artículo 3.º**

1. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, es consumidor o usuario toda persona física o jurídica que adquiere, utiliza o disfruta, **como destinatario final**, bienes, servicios, actividades o funciones, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de quienes los produzcan, vendan, presten o distribuyan.

2. **No tendrán la consideración de consumidores y usuarios** las personas físicas o jurídicas que **no se constituyan en destinatarios finales**, sino que adquieran, almacenen, utilicen o disfruten bienes o servicios con el fin de integrarlos en la organización o ejercicio de una actividad empresarial, profesional o de prestación de servicios, incluidos los públicos".

*Este mismo concepto de "socio consumidor" lo recoge SKLSCV en el artículo 6 de sus Estatutos:*

a) Las personas naturales que, con capacidad de obrar suficiente, deseen obtener, en las mejores condiciones de calidad, medida, oportunidad, información y precio, los bienes y servicio **para el consumo y uso de ellos** y de las personas que convivan con aquellos.

(...;)

*Igualmente, podrán ser socios consumidores aquellas personas jurídicas que tengan el **carácter de consumidores** con arreglo a lo dispuesto en el Estatuto de Consumidores y Usuarios de la Comunidad Valenciana".*

El fin propio de una Cooperativa de Consumidores y Usuarios es el suministro de bienes y servicios a consumidores finales (sean socios o no socios), por lo que se puede concluir que la venta a quien no tiene tal condición, actuando la cooperativa como mayorista, **no puede formar parte de la actividad cooperativizada** puesto que no se desarrolla en cumplimiento del fin para el que una cooperativa de este tipo ha sido constituida.

En el Modelo de Contrato de Franquicia aportado por el obligado tributario en el curso de las actuaciones de inspección de los ejercicios anteriores, se dice que la representante de la cooperativa interviene "...; en nombre y representación de la entidad **"SKL S. COOP. V."**, cuya actividad económica es la distribución comercial minorista con base alimentaria y la mayorista a su red de franquicias". Esta distribución "mayorista a su red de franquicias" podrá formar parte de la actividad económica que desarrolla la cooperativa, pero no de lo que es, propiamente, la actividad económica "cooperativizada" de una Cooperativa de Consumidores y Usuarios.

Y, como figura en el artículo 21.3 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, son rendimientos extracooperativos "Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa".

Abundado en lo anterior, la Inspección señala, con acierto a juicio de este TEAC, más adelante:

"La actividad cooperativizada es la causa por la que se constituye una cooperativa al servicio de sus socios. En una Cooperativa de **Consumidores** y Usuarios, y de acuerdo con la normativa estatal (art. 88 Ley 27/1999) y autonómica (art. 90 TRLC), la actividad cooperativizada es satisfacer las necesidades de **consumo** básico de sus **socios** como **destinatarios finales**.

La cooperativa podrá realizar otras operaciones pero, si son distintas de aquélla o si el destinatario no es consumidor final, no serán en cumplimiento de su objeto social o actividad cooperativizada. Y, como es lógico, en este último caso, no pueden disfrutar de un régimen fiscal especialmente ventajoso que tiene como objeto proteger la posición de debilidad o indefensión en la que se encuentran en el mercado los consumidores y usuarios (Exposición de Motivos de la Ley 2/1987)."

Por último, y tal y como también señala la Inspección, carecería de sentido considerar la venta a franquiciados como parte de la actividad cooperativizada de una cooperativa de consumidores y usuarios cuando una franquicia, al no ser consumidor final, nunca puede ser socio de la referida cooperativa aunque ella quisiera, por lo que las ventas a la red de franquicias no pueden dar lugar a resultados que puedan o deban tener la condición de resultados cooperativos a efectos fiscales.

Como sostiene la Inspección:

"...la Ley autonómica establece que, si no se es consumidor directo o destinatario final de los productos de la cooperativa, **no se puede adquirir la condición de socio** de la misma (art. 90.2 del Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, aprobado por el Decreto Legislativo 2/2015).

Una de las formas de **SKLS.C.V** de gestionar la venta de sus mercancías es mediante la extensión de su red de franquicias. Los franquiciados **no tienen ninguna relación** con la cooperativa (ni laboral, ni participan en el capital social) aparte de la puramente comercial actuando como **franquiciados** de ésta, vendiendo los productos adquiridos previamente al franquiciador **SKLSCV**, utilizando la marca "Charter" (propiedad de la cooperativa) y realizando los descuentos correspondientes a los clientes con tarjeta de fidelización de la mencionada cooperativa.

Como se recoge en el Modelo de Contrato de Franquicia aportado:

"QUINTA.- VINCULACION.- La cooperación que por este contrato se establece entre las partes no implica de ninguna manera la existencia de relaciones ni dependencia laborales, no existiendo identificación de empresa ni de patrimonio, quedando la empresa franquiciadora total y absolutamente desvinculada de la empresa franquiciada ante cualquier supuesto de sucesión de empresa o subrogación, así como de responsabilidad civil, mercantil, laboral, penal, tributaria o análoga, consecuencia de la actuación de ésta última, o de sus trabajadores, colaboradores o representantes".

La propia sociedad en las actuaciones de comprobación precedentes reconoció esa independencia de los franquiciados respecto a la actividad de la compañía cuando, en el apartado 8.2 b) de la manifestación segunda del escrito de manifestaciones nº 5 de fecha 19-09-2017 presentado por el obligado tributario en Sede Electrónica con RGE ..., se indica, textualmente, que:

"**SKL** no es responsable de las ventas de cada franquiciado o suministrado, sino que se limita a suministrarles la mercancía, conforme al correspondiente contrato de franquicia o de suministro, siendo el franquiciado o suministrado quien asume el riesgo y ventura de su negocio, por cuanto que ni los franquiciados ni suministrados forman parte de la estructura de Consum ...;"

*En consecuencia, un franquiciado -que no es consumidor final porque compra al por mayor los productos de la cooperativa para, a su vez, venderlos por su cuenta y riesgo al consumidor final nunca podrá ser socio consumidor de la misma."*

No cabe, tampoco, aceptar la alegación del obligado de que tiene reconocida legalmente su condición de mayorista y que, por ello, la venta a franquicias se debería reconocer como parte de su actividad cooperativa con independencia de lo que establezcan los estatutos, ya que, como se recoge en el acuerdo liquidatorio, el hecho de que la Ley señale que la cooperativa tenga "la doble condición de mayoristas y minoristas" no significa que la venta al por mayor forme parte del objeto social o de la actividad cooperativizada de **SKLSCV** por lo ya expuesto, sin perjuicio, claro está, de que la cooperativa pueda actuar como mayorista (pero, en este caso, los resultados de dicha actividad no formarán parte, a efectos fiscales, de los resultados cooperativos sino de los extracooperativos).

Tampoco cabe aceptar la alegación del obligado de que se trata de una cooperativa polivalente, de trabajo asociado y de consumidores y usuarios, pero que, estatutariamente (artículo 4, primer párrafo), **SKL** optó por destacar el objeto social "trabajo asociado" y, en base a ello, calcula los rendimientos cooperativos o extracooperativos, siempre en función del porcentaje de socios respecto del total plantilla, y no en función de las ventas sean a quien sean.

Aun cuando la entidad determine sus resultados cooperativos en base al porcentaje de trabajadores socios y no socios, existen actividades que, por su naturaleza, el propio obligado entiende que no forman parte de la actividad cooperativizada y no entran a determinar dicho promedio .

Así, como se señala en el acuerdo de liquidación:

*"...para el cálculo de los **ingresos extracooperativos**, **SKLSCV** ha tenido en cuenta, en primer lugar, los importes que corresponden a los rendimientos específicamente extracooperativos por naturaleza. A dicha cifra se añade el importe de los ingresos ordinarios extracooperativos, que son los derivados de la actividad realizada por los **trabajadores que no son socios** de la cooperativa y que se obtienen aplicando al resultado total "común" el porcentaje que representan dichos trabajadores no socios sobre el total de trabajadores de **SKLSCV** (socios y no socios)."*

En el presente caso, de acuerdo a todo lo expuesto, los ingresos por ventas a franquiciados, como sucedería, por ejemplo, con los ingresos inmobiliarios que se pudieran obtener por arrendamientos o por la venta de inmuebles, se deben considerar como resultados extracooperativos que, como tales, no entran dentro de los ingresos ordinarios sobre los que calcular el referido promedio en función de los trabajadores socios.

Como señala la Inspección, el hecho de ser una cooperativa polivalente no implica que puede ignorar el cumplimiento de los requisitos de una cooperativa de consumidores y usuarios, esto es, no puede atenerse solo a su condición de cooperativa de trabajo asociado, sino que tiene que cumplir los requisitos de ambas cooperativas.

Esto es, resulta correcto que, como cooperativa polivalente de Consumidores y Usuarios y de Trabajo Asociado, los resultados cooperativos se determinen en función del promedio de trabajadores socios pero no sobre la base de cualquier renta, sino sobre la base de las ventas de la actividad cooperativizada de venta al por menor a consumidores finales (sean estos socios o no) propia de una cooperativa de consumidores y usuarios, y no sobre la base de cualquier venta como las ventas a franquiciados, al tratarse de una actividad que esta fuera del objeto social de la entidad y de la actividad propia de una cooperativa de consumidores y usuarios.

Como señala la Inspección la venta al por mayor -cuyo fin es, en palabras del propio representante, "*el aumento de la cifra de negocios*"- no puede ser nunca el fin propio de una cooperativa de consumidores, ni hay justificación alguna para que los beneficios obtenidos en esta actividad gocen de un tratamiento fiscal beneficiado.

Se deben confirmar, por ello, las manifestaciones de la Inspección:

*"Resulta llamativo que el obligado tributario manifieste en sus alegaciones que el objeto social de la cooperativa **SKL** no es la venta al por menor y que "la venta al por mayor a franquiciados es actividad cooperativizada". Considera que tanto la venta al por menor como la venta al por mayor a través de una red de franquicias son ambas "actividades económicas o comerciales" que sirven para cumplir con el doble objeto social de la cooperativa.*

*Manifiesta el obligado que las ventas al por mayor a franquiciados son una línea de negocio que no sustituye la venta al por menor, sino que la complementa y refuerza. Permite el acceso de sus productos a localizaciones geográficas a las que no llegan los puntos de venta propios. Pero, según dice, "evidentemente no es esa la finalidad del contrato de franquicia, sino el aumento de la cifra de negocios, del número de puestos de trabajo estable en **SKL** y el aumento del beneficio de **SKL** que redundan en aumento de renta de sus socios trabajadores y en la mejora de los precios de venta de los productos a sus socios consumidores".*

*De esta forma, las ventas a franquiciados (que generan unos beneficios que no pueden obtenerse, según reconoce en sus alegaciones, con las ventas minoristas) contribuyen directamente a cumplir el doble objeto social de la cooperativa: suministrar artículos alimenticios y de uso a mejores precios como cooperativa de consumidores y usuarios y procurar a sus socios puestos de trabajo estables como cooperativa de trabajo asociado.*

Estas afirmaciones chocan frontalmente con la definición de actividad cooperativizada del ya citado artículo 2 del TRLCCV:

"A los efectos de esta ley, se entiende por **actividad cooperativizada** la constituida por el conjunto de las prestaciones y servicios que, **SIN MEDIAR ÁNIMO DE LUCRO**, realiza la cooperativa con las personas socias, **en cumplimiento del fin** de la cooperativa".

Es cierto que con este tipo de operaciones se obtiene un rendimiento económico que le puede permitir, como dice el representante, ofrecer más puestos de trabajo estables a los socios trabajadores o productos a mejor precio a los socios consumidores. Pero igualmente obtendría un beneficio que le permitiría alcanzar esos mismos objetivos vendiendo ventajosamente un terreno o unas acciones y no por ello este tipo de operaciones forman parte de la actividad cooperativizada.

Lo que queremos decir es que no todas las operaciones que le permitan obtener un beneficio (que se puede destinar, **o no**, a ofrecer más puestos de trabajo o productos más baratos) son actividades "comerciales" (como él las denomina) que "refuerzan el objeto social de la cooperativa".

La venta al por mayor -cuyo fin es, en palabras del propio representante, "el aumento de la cifra de negocios"- no puede ser nunca el fin propio de una cooperativa de consumidores, ni hay justificación alguna para que los beneficios obtenidos en esta actividad gocen de un tratamiento fiscal beneficiado. ¿Por qué va a tributar menos el beneficio obtenido en dicha actividad cuando la realiza una cooperativa que cuando la realiza una sociedad mercantil? En cambio, sí está justificado que los beneficios que obtiene una cooperativa en las actividades directamente relacionadas con el suministro de bienes de consumo básico a consumidores finales a precios más ventajosos que los de mercado estén incentivados fiscalmente porque se protegen los intereses de la parte más débil de la cadena: el consumidor final.

La cooperativa, no hay impedimento alguno, podrá ejercer dicha actividad de venta al por mayor y podrá incluirse formalmente en los Estatutos sociales (como ya lo ha hecho **SKL** desde 2019), pero no puede formar nunca parte de la actividad cooperativizada incentivada fiscalmente.

Además, recordemos que en una Cooperativa de Consumidores y Usuarios "las aportaciones que constituyan la contraprestación efectuada por los socios a cambio de la entrega de bienes o prestación de servicios corporativizados, presentes o futuros, se entienden realizadas **en términos de compensación de costes**" (norma décima de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas) lo cual significa que no debería obtener beneficios, sino únicamente cubrir sus costes (en el mismo sentido, la regla de valoración de artículo 15 de la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas). El beneficio lo obtendrían, en tal caso, sus socios consumidores a los cuales se les entregarían los productos al coste.

Por tanto, el fin de maximizar el beneficio realizando cualquier actividad bajo el argumento de que ese excedente puede servir para crear más puestos de trabajo u ofrecer productos a menor precio, no es el propio de una Cooperativa de Consumidores y Usuarios."

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado, debiendo confirmarse que el resultado de la ventas a franquiciados no puede considerarse como parte del resultado cooperativo.

#### Cuarto.

En contra del segundo gran ajuste por la Inspección a la hora de dictar el acuerdo liquidatorio al que se refiere el presente expediente, referido a la pérdida de la condición de cooperativa especialmente protegida, el reclamante defiende, en sus alegaciones presentadas ante este TEAC, como ya hiciera en el marco de la reclamación interpuesta, ante este mismo órgano, frente a la regularización que le fue practicada por el IS de los ejercicios anteriores 2012 a 2015 en la que se incluyó esta misma consideración por parte de la Inspección - y que ha examinado este TEAC en la Resolución ya citada de 22/09/2022 - que se le debería reconocer como cooperativa especialmente protegida tanto en su vertiente de cooperativa de trabajo asociado como en su vertiente de cooperativa de consumidores y usuarios.

A estos efectos, defiende que la interpretación correcta de la Ley, y del resto de la normativa aplicable en materia de cooperativas, es que el hecho de que puedan existir asociados personas jurídicas en un cooperativa de trabajo asociado y de consumidores y usuarios no es obstáculo para su consideración como cooperativa especialmente protegida.

Como ya manifestamos en esa citada resolución de 22/09/2022, por la que resolvimos la reclamación tramitada con RG 6184/19 referida a la liquidación practicada a cargo de la entidad por el IS los ejercicios anteriores (2012 a 2015) para analizar la cuestión controvertida es claro que se debía partir de la normativa aplicable.

La Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de Cooperativas establece un distinto tratamiento fiscal en cuanto a beneficios tributarios, según la consideración de la cooperativa como protegida o especialmente protegida.

Así, en su exposición de motivos se manifiesta:

"Reconocimiento a toda cooperativa, regularmente constituida y que, a lo largo de su vida social cumpla determinados requisitos que pueden ser definidos como inherentes a la Institución Cooperativa, de unos beneficios fiscales básicos que incentiven de manera sustancial la constitución de nuevas entidades y el funcionamiento de las ya existentes, como son los que el artículo 33 reconoce a las entidades configuradas como **cooperativas protegidas** en el artículo 6 de la presente Ley.

Articulación de un **doble nivel de protección**, de tal forma que las cooperativas clasificadas como de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios, por su actuación en estos sectores, por la capacidad económica de sus socios y el mayor acercamiento al principio mutualista, disfruten de unos beneficios adicionales, señalados en el artículo 34, lo que lleva a la existencia de unas **cooperativas especialmente protegidas**, como escalón o fase superior al que pueden acceder las cooperativas protegidas mencionadas en el Capítulo Segundo del Título II de la presente Ley".

Las cooperativas protegidas se regulan en el artículo 6 de la Ley 20/1990 en que se establece:

"Artículo 6. 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".

Las cooperativas protegidas tributan a un tipo del 20% sobre los resultados cooperativos, estableciendo al efecto el artículo 33 de la Ley 20/1990:

"Artículo 33. Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas

(...;)

2. En el Impuesto sobre Sociedades se aplicarán los siguientes tipos de gravamen:

a) A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos se le aplicará el tipo del 20 por 100.

b) A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general".

Por lo que se refiere a las cooperativas especialmente protegidas, estas se regulan en el artículo 8, en cuanto a las Cooperativas de Trabajo Asociado y en el artículo 12, en cuanto a las Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Por lo que se refiere a las cooperativas especialmente protegidas, estas se regulan en el artículo 8, en cuanto a las Cooperativas de Trabajo Asociado y en el artículo 12, en cuanto a las Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Así, el referido artículo 8 establece lo siguiente en relación a las Cooperativas de Trabajo Asociado:

"Artículo 8. Cooperativas de Trabajo Asociado

Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas de Trabajo Asociado que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que asocien a **personas físicas** que presten su **trabajo personal** en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros.

2. Que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengadas, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos no excedan del 200 por 100 de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena.

3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 por 100 del total de sus socios. Sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado.

El cálculo de este porcentaje se realizará en función del número de socios y trabajadores asalariados existentes en la cooperativa durante el ejercicio económico, en proporción a su permanencia efectiva en la misma.

La cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder su condición de especialmente protegida, siempre que el número de jornadas legales realizadas por estos trabajadores durante el ejercicio económico no supere el 20 por 100 del total de jornadas legales de trabajo realizadas por los socios.

(...;)"

Por su parte, el artículo 12, en cuanto a las Cooperativas de Consumidores y Usuarios señala:

### **"Artículo 12. Cooperativas de Consumidores y Usuarios**

Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas de Consumidores y Usuarios que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que **asocien a personas físicas** con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio, bienes cuya entrega no esté gravada en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo incrementado.
2. Que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no supere el límite establecido en el artículo 8, apartado 2, de esta Ley.
3. Que las **ventas efectuadas a personas no asociadas**, dentro del ámbito de las mismas, **no excedan del 10 por 100 del total de las realizadas** por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50 por 100, si así lo prevén sus estatutos.
4. No serán de aplicación las limitaciones del apartado anterior, ni las establecidas en el artículo 13.10, a aquellas cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo, cumpliendo respecto de éstos con lo establecido en el artículo 8.3".

El principal beneficio fiscal de las cooperativas especialmente protegidas es que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 34.2 de la Ley 20/1990, disfrutan de una bonificación en el IS del 50% de la cuota íntegra.

La Inspección viene considerando que SKLSCV no puede ser considerada como cooperativa especialmente protegida de trabajo asociado por el hecho de contar con asociados personas jurídicas, lo que no sería posible para tener tal condición según la normativa aplicable, siguiendo lo dispuesto por la doctrina de la Dirección General de Tributas en una serie de consultas, así como por lo afirmado por este TEAC y por el Tribunal Supremo, sin perjuicio, no obstante, de admitir que, a estos efectos, no es contrario a la Ley estatal de Cooperativas, ni a la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, el hecho de que las Cooperativas de Trabajo Asociado puedan contar con personas jurídicas que sean socios colaboradores (art. 14 de la Ley 27/99 de Cooperativas) o asociados (art. 28 LCCV), según la terminología de una u otra ley:

Art. 28 del TRLCCV:

### **"Artículo 28. Personas Asociadas.**

1. Si los estatutos lo prevén, la cooperativa, **de cualquier clase que sea**, podrá incorporar asociados asociadas, **personas físicas o jurídicas**, que realicen aportaciones a capital social de carácter voluntario. (...) **No realizarán operaciones cooperativizadas con la cooperativa".**

Art. 14 de la Ley 27/99:

### **"Artículo 14. Socios colaboradores**

Los Estatutos podrán prever la existencia de **socios colaboradores** en la cooperativa, **personas físicas o jurídicas**, que, **sin poder desarrollar o participar en la actividad cooperativizada propia** el objeto social de la cooperativa, pueden contribuir a su consecución."

No obstante, y es la clave en la cuestión que nos ocupa, la conclusión de la Inspección es clara: el hecho de contar con personas jurídicas implica que la cooperativa únicamente pueda ser considerada, a efectos fiscales, como una "cooperativa protegida" pero no como "cooperativa especialmente protegida", ya que el artículo 8 de la Ley 20/1990 es bastante claro al exigir que estas últimas sólo asocien a personas físicas, al señalar:

**Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas de Trabajo Asociado que cumplan los siguientes requisitos:**

1. **Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros (...)"**

De dicho artículo se deduce, según la Inspección:

- Que no resulta posible asociar personas jurídicas en una Cooperativa de Trabajo Asociado que pretenda ostentar la condición de "*especialmente protegida*". Y ello porque la norma exige claramente que sólo formen parte de la cooperativa personas físicas.
- Que los asociados han de prestar "*su trabajo personal en la cooperativa*", lo cual resulta incompatible con la propia naturaleza de personas jurídicas.

En los mismos términos que la Inspección se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1339-09, de 8/06/2009:

*"En el supuesto concreto planteado, la consultante, cooperativa de trabajo asociado especialmente protegida, se está planteando incorporar a la misma **socios colaboradores**, los cuales por imperativo legal no podrán realizar la actividad cooperativizada principal, sino que únicamente colaborarán en la consecución del objeto social de la cooperativa.*

*En las cooperativas de trabajo asociado la actividad cooperativizada es el trabajo, dado que tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros. Por tanto, en la medida en que los socios colaboradores no pueden realizar la actividad cooperativizada, no podrán prestar su trabajo personal en la cooperativa de trabajo asociado.*

*Con arreglo a lo anterior, en caso de que la sociedad consultante asocie una persona, física o jurídica, **en calidad de socio colaborador**, la cual no podrá prestar su trabajo personal en la misma para producir en común bienes o servicios para terceros, **al no poder realizar, por imperativo legal, la actividad cooperativizada, no cumpliría con el requisito establecido en el artículo 8.1 de la Ley 20/1990, previamente transcrito, por lo que dicha Cooperativa perdería su condición de especialmente protegida.***

*No obstante, dado que la presencia de socios colaboradores está prevista en el artículo 27 de la Ley 18/2002 (Ley de Cooperativas de Cataluña), la consultante tendría, en el período impositivo en el que asociara a socios colaboradores, la consideración de cooperativa protegida con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6.1 de la Ley 20/1990 previamente transcrito".*

Y en la consulta V1559-14, de 13/06/2014:

*"En el supuesto concreto planteado, la consultante, cooperativa de trabajo asociado especialmente protegida tiene una persona jurídica con la consideración de **socio colaborador**, los cuales de acuerdo con la norma sustantiva no realizan la actividad cooperativizada principal, sino que únicamente contribuirán en la consecución del objeto social de la cooperativa.*

*En las cooperativas de trabajo asociado la actividad cooperativizada es el trabajo, dado que tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros. **Por tanto, en la medida en que los socios colaboradores no pueden realizar la actividad cooperativizada, no podrán prestar su trabajo personal en la cooperativa de trabajo asociado.***

*Con arreglo a lo anterior, en el presente caso en el que la sociedad consultante se encuentra asociada a una persona jurídica, en calidad de socio colaborador, la cual no puede prestar su trabajo personal en la misma para producir en común bienes o servicios para terceros, **al no poder realizar, por imperativo legal, la actividad cooperativizada, no cumpliría con el requisito establecido en el artículo 8.1 de la Ley 20/1990, previamente transcrito, por lo que dicha Cooperativa no podrá adquirir la condición de especialmente protegida en tanto forme parte de la misma el socio colaborador"**.*

Pues bien, como ya señalábamos en nuestra resolución referida al IS de los ejercicios 2012 a 2015, liquidado a cargo de la entidad, este TEAC entiende que se debe confirmar el criterio de la Inspección, ya que, de lo expuesto en el artículo 8 de ley 20/1990, resulta claro que, fiscalmente, el requisito para ser "*especialmente protegida*" es que sólo haya personas físicas que presten su trabajo personal, sin que puedan existir, por ello, socios colaboradores o asociados personas jurídicas.

Este TEAC, además, ya se había pronunciado, en ese sentido, en resolución R.G. 8241/2015, de 16/01/2019, disponible para su consulta en DYCTEA, al examinar un expediente que si bien estaba específicamente referida a socios colaboradores personas jurídicas, cabe considerar también aplicable al presente supuesto, en que se trata de una entidad que cuenta con asociados personas jurídicas, ya que, como se ha expuesto, éstos son una figura equivalente al socio colaborador persona jurídica.

Así, en esa referida resolución manifestábamos:

*"La Inspección no ha cuestionado la posibilidad de que de acuerdo con la Ley 2/1998 (Ley de Cooperativas de Extremadura) 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**".

Además, como también señala la Inspección, la sentencia del Tribunal Supremo de 24/01/2012 (rec. n.º 2289/2008) afirma que, incluso aunque el socio que se incorpora a la cooperativa fuera una sociedad civil, sin personalidad jurídica propia, se perdería la consideración de cooperativa especialmente protegida.

Hay que abundar en que es doctrina administrativa de este Tribunal (resolución del 06/02/2014 RG 01437/2011), 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.

Dice esa STS de 20/12/2013:

*"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.">>*

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado, confirmándose que **SKLSCV**, al contar con varios asociados personas jurídicas, no puede ser considerada, en términos fiscales, como una cooperativa de trabajo especialmente protegida.

## Quinto.

La Inspección considera, asimismo, que **SKLSCV** tampoco puede ser considerada, a efectos fiscales, como una cooperativa especialmente protegida de consumidores y usuarios ya que, además de lo anterior (el hecho de agrupar a personas jurídicas hace perder a la cooperativa su consideración de especialmente protegida) un importe muy superior al 50% del total de las operaciones se realiza con terceros no socios.

Es decir la Inspección entiende **SKLSCV** incumple los requisitos previstos en el apartado 1 y 3 del artículo 12 de la Ley 20/1990, que volvemos a exponer:

## "Artículo 12. Cooperativas de Consumidores y Usuarios

**Se considerarán especialmente protegidas** las Cooperativas de Consumidores y Usuarios que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que **asocien a personas físicas** con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio, bienes cuya entrega no esté gravada en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo incrementado.
2. Que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no supere el límite establecido en el artículo 8, apartado 2, de esta Ley.
3. Que las **ventas efectuadas a personas no asociadas**, dentro del ámbito de las mismas, **no excedan del 10 por 100 del total de las realizadas** por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50 por 100, si así lo prevén sus estatutos.
4. No serán de aplicación las limitaciones del apartado anterior, ni las establecidas en el artículo 13.10, a aquellas cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y, al menos, 50 socios de consumo por cada socio de trabajo, cumpliendo respecto de éstos con lo establecido en el artículo 8.3".

En cuanto a ese incumplimiento que se aprecia de lo dispuesto en el transcrito apartado 3, la Inspección señala, en esencia, los siguientes hechos relevantes de la estructura y actividad de la entidad:

1º) Que la aportación obligatoria de 0,10 euros, que la propia entidad define como "simbólica" y que es asumida por la propia cooperativa como un gasto por publicidad, no puede ser en modo alguno una verdadera contraprestación que fundamente una relación jurídica obligacional de vinculación de un socio consumidor con una cooperativa de consumidores.

Admite la Inspección que, en la legislación de cooperativas, no se señala ningún importe mínimo para la aportación social obligatoria por parte del nuevo socio, pero, sin embargo, entiende que no parece admisible que la cantidad a aportar, para ser socio consumidor, pueda ser meramente "simbólica" - en este caso, el importe de 0,10 euros - siendo especialmente relevante que la misma, además, no consista en una efectiva aportación patrimonial de los socios, al ser asumida como gasto por la propia sociedad cooperativa.

2º) Que los socios consumidores no obtienen ninguna ventaja (actual o futura) por su participación en la cooperativa (con la excepción, obviamente, de los descuentos por "fidelización" como podrían obtener en cualquier otro supermercado).

3º) Que no existe una participación activa, real y efectiva en las decisiones por parte de los socios consumidores.

4º) Que un importe que supera el 99 % (por tanto, muy superior al máximo permitido por la norma legal del 50 %) de sus ventas totales se realiza a quienes no son verdaderos socios consumidores por haber realizado únicamente la "aportación" meramente simbólica de 0,10 euros indicada.

Pues bien, este TEAC entiende que la Inspección no ha motivado suficientemente que **SKLSCV** incumpla el referido requisito del artículo 12.3 de Ley 20/1990, ya que no se puede concluir, de lo expuesto, de forma inequívoca, que los socios consumidores, que **SKL** considera como tales, no puedan ostentar dicha condición, y ser tratados como tales a todos los efectos, al haberse cumplido por la entidad con los requisitos legalmente establecidos con los mismos para su consideración como socios; esto es, de lo expuesto por la Inspección en el acuerdo liquidatorio no se puede concluir que dichos socios no pudieran participar en las Asambleas Generales de la entidad, o que no obtuvieran ventajas especiales derivadas de su condición de socios aun cuando fuese en forma de descuento, sin que tampoco exista ninguna norma o regla legal que determine que por el mero hecho de que su aportación a la cooperativa sea simbólica ya no puedan ser considerados como socios o pierdan su condición de tales.

No obstante, ese TEAC entiende, eso sí, como la Inspección, que, de acuerdo a los mismos motivos ya expuestos en en anterior FUNDAMENTO DE DERECHO al analizar si podía considerarse como una "cooperativa de trabajo especialmente protegida", **SKL SCV** ha incumplido el requisito señalado en el apartado 1 del artículo 12, al asociar a personas jurídicas, y por tanto no puede ser considerada como una Cooperativa de Consumidores y Usuarios especialmente protegida.

## Sexto.

Por último, el obligado alega que la Inspección, con su regularización, incumple la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima. A estos efectos señala que existe un acta de conformidad suscrita en el año 2004 relativa al IS de los ejercicios 1999 a 2002 (A01-...), en la cual, tras haberse desarrollado unas actuaciones inspectoras de alcance general para la comprobación de ese tributo y esos ejercicios, se concluyó que la entidad sí cumplía los requisitos para aplicar el régimen fiscal de las cooperativas especialmente protegidas.

Frente a la referida alegación hay que señalar, como ya hicimos en nuestra anterior resolución, referida a la regularización del IS de los ejercicios 2012 a 2015, que la doctrina de los actos propios es un principio de creación jurisprudencial vinculado con el respeto a los principios de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima que impiden a la Administración, frente a una misma y única realidad, adoptar resoluciones contradictorias cuando no existen circunstancias nuevas que lo justifiquen.

En este sentido, el Tribunal Supremo (sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) en sentencia núm. 1503/2016, de 22 junio, (recurso de casación núm. 2218/2015), determina (el subrayado y negrita es nuestro):

*<<No resulta fácil distinguir el principio de confianza legítima de otros principios como el de buena fe o el de seguridad jurídica.*

*Es más que evidente que entre esos tres conceptos hay una estrecha relación. La buena fe, concepto quizá más fácil de sentir que de definir, en cuanto principio jurídico tiene muy distintas manifestaciones. En lo que ahora importa, implica una exigencia de coherencia con la confianza que en los demás ha podido razonablemente originar la conducta anterior de la Administración.*

*El alcance del principio de confianza legítima ha sido perfilado en la sentencia de esta Sala de 13 de mayo de 2009 (cas. 2357/2007 (RJ 2009, 5445) ).*

*El artículo 3.1 párrafo segundo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , en la redacción que le dio la Ley 4/1999, de 13 de enero (RCL 1999, 114 y 329) dispone que: "Igualmente (las Administraciones Públicas) deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima"*

*Pero aceptando que ese principio, junto con el de la buena fe, vinculan a las Administraciones Públicas en las relaciones que entablan con los ciudadanos y los administrados, no es posible concluir que ese principio deba en todo caso jugar a favor de estos y en perjuicio de las Administraciones, sino que en cada caso la obligación de respeto que del mismo se deduzca para el proceder de la Administración habrá de estar en relación con las circunstancias que concurren, sin que en él se puedan amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante, confiado en esa pretendida confianza.*

*Así, en sentencia de 15 de abril de 2002 (RJ 2002, 6496) , (rec. De casación núm.77/1997), en esa línea, la Sala expresó que el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo , 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001 ). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.*

*En ese sentido, el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.*

*Al respecto, resulta oportuno recordar la doctrina de nuestra jurisprudencia sobre los actos propios. « [...]*

*En la STC. De 21 de abril de 1988, n.º 73/1988 (RTC 1988, 73), se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de "venire contra factum proprium" surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundamentalmente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (f.ºj.º 1.º y 2.º), 13 de febrero de 1992 (f.ºj.º 4.º), 17 de febrero , 5 de junio y 28 de julio de 1997 . La Ley 4/1999 (RCL 1999, 114) , de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512) , altera la redacción del artículo el 3º, cuyo n.º 1, párrafo 2º, pasa a tener la siguiente redacción: "Igualmente, deberán (las*

Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: "En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente ».

Además, la doctrina de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley ( arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 , 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, modificada por Ley 4/1999 ), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que, normalmente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos.

La Administración tributaria puede resultar obligada a observar hacia el futuro la conducta seguida en anteriores ejercicios, pero ha de tratarse de actos anteriores inequívoco y definitivos.

Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, la protección de la confianza legítima y la vinculación por los actos propios requiere la presencia de dos presupuestos:

-) El acto propio ha de ser la consecuencia de una actividad inspectora desarrollada con plenitud, real o potencial, de modo que al calificar una operación, la Administración cuente con la totalidad de los datos, sin que hubiere elementos desconocidos u ocultados.

-) No han de existir datos nuevos relevantes surgidos a posteriori.

La protección de la confianza legítima y los actos propios no operan si la actividad comprobadora de la Administración tributaria es parcial, si faltaban elementos determinantes para la correcta calificación jurídica del negocio o conjunto de negocios.>>

Al principio de confianza legítima se refiere el mismo Tribunal en su Sentencia número 1006/2018, de 13 junio, (recurso de casación núm. 2800/2017), disponiendo:

<<Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurran determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016 (RJ 2016, 4311) , dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015 , con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.>>

En definitiva, conforme la doctrina reseñada, el principio de confianza legítima implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos. Desde dicha perspectiva, en palabras de Tribunal Supremo Sentencia núm. 1539/2017 de 11 octubre, recurso de casación núm. 1714/2016:

*<<Se contempla las actuaciones inspectoras no aisladamente con referencia y trascendencia respecto del concreto periodo y concepto investigado, sino con vocación de trascender estos para proyectarse y quedar vinculada en cuanto a actuaciones futuras.>>*

*En esa misma Sentencia delimita los límites de aplicación del citado principio estableciendo (el subrayado es nuestro):*

*<<Ahora bien, si con carácter general dentro en el ámbito de las relaciones de Derecho público prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, que se quebraría de entender válidas las actuaciones de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de la existencia de un precedente de ésta, en el ámbito tributario, por su propia naturaleza y la proyección aflictiva que su aplicación genera, alcanza especial intensidad este principio, único en el que cabe desenvolverse el principio de confianza legítima; por tanto, la confianza legítima generada por actuación propia tiene su proyección en el ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no respecto de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho público, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos; la confianza debe ser legítima, esto es, dentro de la legalidad.*

*En definitiva, la aplicación del principio de legalidad impide utilizar la doctrina de los actos propios para perpetuar situaciones antijurídicas y autoriza a la Administración Tributaria a modificar criterios anteriores, siempre que ofrezca una fundamentación suficiente debidamente motivada.>>*

Así, la falta de regularización en ejercicios anteriores, no impide que el hecho en cuestión pueda ser regularizado posteriormente, no produciéndose una vulneración de la Teoría de los actos propios, puesto que, para que se produzca, es necesario que exista un primer acto de la Administración declarativo de derechos, que afecte al hecho controvertido, y que haya generado confianza. Lo contrario, implicaría vetar cada actuación Administrativa a practicar en el futuro por no haber efectuado dicha regularización en el pasado.

En estos términos, se ha pronunciado también este Tribunal Económico-Administrativo Central en diversas resoluciones, destacando la Resolución de 26 de enero de 2017 (RG 3439/2013).

Pues bien, en el presente caso, es claro que en la comprobación efectuada respecto de la entidad en relación al IS de los ejercicios 1999 a 2002 no se analizó la cuestión controvertida (si la entidad podía considerarse, o no, una cooperativa especialmente protegida a efectos fiscales), sin perjuicio de que, en cualquier caso, en el presente caso, se aprecia suficientemente motivado el criterio que defiende la Inspección para no considerar a **SKL SCV** como una cooperativa especialmente protegida a efectos fiscales para el IS de los ejercicios comprobados.

A estos efectos, como señala la Inspección en el acuerdo de liquidación:

**"...consta la incoación al obligado tributario en el año 2004 de un acta de conformidad número 73871056, relativa al Impuesto sobre Sociedades, por los periodos 1999 a 2002. Por tanto, dichas actuaciones se refirieren a periodos distintos y ciertamente muy alejados de los ahora regularizados. Asimismo, en dicho acuerdo no se hace mención alguna ni son objeto de análisis las operaciones aquí analizadas; no consta de forma expresa e inequívoca el criterio administrativo sobre las operaciones en cuestión. No obstante, aun en el caso de que se admitiera la existencia de un pronunciamiento tácito o implícito, lo que no cabe admitir es que el criterio ahora sostenido carece de justificación, puesto que, conforme a lo argumentado en el acta e informe de disconformidad y en los fundamentos precedentes de este Acuerdo, ha de entenderse suficientemente motivado; motivación de la que carece el Acta de Conformidad citada.**

**Por tanto, no existe un acto de liquidación que ahora se revoque y modifique.**

(...;)

**En resumen:**

- En el Acta de Conformidad incoada en 2004 por los ejercicios 1999 a 2002 (A01 73871056) la Inspección no entra a valorar la condición de **SKLS.C.V** como cooperativa fiscalmente protegida. No contiene ningún pronunciamiento sobre el régimen fiscal de la cooperativa en dichos años, sino que simplemente mantiene la calificación que ha considerado el interesado.

- Se trata de unas **actuaciones de comprobación realizadas en 2004**, es decir, hace dieciocho años, siendo múltiples los pronunciamientos judiciales y administrativos que se han producido durante estos años en relación con las cuestiones que aquí se abordan y que se han relatado en el presente Acuerdo, los cuales permiten concluir que la regularización efectuada en el mismo se ajusta a la legalidad.

En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, procede desestimar las alegaciones del obligado tributario relativas a la violación del principio de seguridad jurídica y la prohibición de ir contra los actos propios."

No cabe aceptar, por tanto, las alegaciones del obligado, al no haber existido un acto inequívoco previo de la inspección confirmando expresamente que cumplía todos los requisitos para ser una cooperativa especialmente protegida."

No existe, por tanto, en las regularizaciones practicadas por el IS de los ejercicios anteriores a los que son ahora objeto de comprobación, ninguna afirmación o consideración en el que la Inspección justifique o afirme que la entidad cumplía todos los requisitos para ser una cooperativa especialmente protegida, por lo que, en definitiva, no se tiene constancia de acto previo alguno en el que la Administración tributaria se pronunciase expresamente sobre dicha cuestión, quedando vinculada a tal declaración de voluntad, sin que, por tanto, se pueda entender que existiese un acto inequívoco y concluyente de la Administración que confirmase la actuación previa del obligado y que condicionase la regularización a la que se refiere el presente expediente.

Y, en todo caso, como señala la Sentencia de 11 de octubre de 2017 (rec.1714/2016) del Alto Tribunal, en virtud de la cual (el subrayado es nuestro):

*De todo lo actuado se colige que la parte actora consideró la no sujeción de los "Call Tv" en base a signos externos de carácter objetivo, la respuesta de la EPELEA, cuya competencia y autoridad en la materia que nos ocupa ya se ha puesto de manifiesto, y la actuación inspectora vista en la regularización de los períodos de 2005 a 2008, suficientemente concluyentes para inducir a confiar en la apariencia de legalidad que revela las citadas actuaciones.*

*Lo cual conduce al conflicto por el enfrentamiento entre el principio de confianza legítima con el de el interés público, debiéndose decantar el mismo a favor del interés público, al poseer este prevalencia y primacía sobre la confianza legítima. No puede obviarse que el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo, sometido al principio de legalidad, es definido en el artículo 20 de la LGT , «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», otorgándole la ley la función de configurar el tributo, y como se ha puesto de manifiesto, así los pronunciamientos jurisprudenciales, los "Call Tv", en los períodos que nos ocupa, en cuanto "rifa", configuraban el hecho imponible que lo sujetaban a la tasa; **es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013, consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior.***

*Todo lo cual ha de llevarnos a rechazar las pretensiones de la demandante.>*

Se desestiman, por tanto, las alegaciones del obligado sobre la vulneración de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas