

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092253

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 330/2023, de 21 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 347/2021

#### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Cooperativas. Dotación al Fondo de Reserva Obligatorio (FRO).** A juicio de la Sala las alegaciones del recurrente han de ser rechazadas, pues no sólo se distingue en el modelo de declaración del impuesto entre los resultados cooperativos y extra cooperativos, sino que en la normativa aplicable se distingue entre excedente cooperativos y extra cooperativos, la dotación al FRO es también diferente para el caso de uno y otro resultado, así como el tipo impositivo aplicado a la base imponible correspondiente al excedente cooperativo es distinto al que se aplica al excedente no cooperativo. Así pues, de ello se deduce que al diferenciarse ambos resultados, las pérdidas también han de diferenciarse. Por tanto, en base a lo anteriormente expuesto, la Sala entiende que las pérdidas cooperativas sólo minoran los beneficios cooperativos y las pérdidas extra cooperativas los beneficios extra cooperativos. En consecuencia, al no haber aplicado la dotación del 15% sobre los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, la cooperativa ha perdido el carácter de cooperativa fiscalmente protegida. [Vid., STS, de 20 de diciembre de 2013, recurso nº 2943/2010 (NFJ053260)].

#### PRECEPTOS:

Ley 20/1990 (Régimen fiscal de Cooperativas), arts. 13, 16y }F37}.

Ley 58/2003 (LGT), art. 136.

Ley 11/2010 de Cooperativas de Castilla-La Mancha, art 88.

#### PONENTE:

*Doña Gloria Gonzalez Sancho.*

Magistrados:

Don RAQUEL IRANZO PRADES

Don JAIME LOZANO IBAÑEZ

Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE

Don GLORIA GONZALEZ SANCHO

#### T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00330/2023

Recurso núm. 347 de 2021

Toledo

S E N T E N C I A Nº 330

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta

D.ª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D.ª Gloria González Sancho

En Albacete, a veintiuno de diciembre de dos mil veintitrés.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 347/2021 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de NUESTRA SEÑORA DE PEÑARROYA SOCIEDAD COOPERATIVA DE CASTILLA-LA MANCHA, representada por el Procurador Sr. Fernández Manjavacas y dirigida por el Letrado don Francisco José Seseña Aparicio, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO SOCIEDADES; siendo Ponente la Iltrma. Sra. Magistrada D.ª Gloria González Sancho.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por la representación procesal de la actora se interpuso en fecha 28 de abril de 2021, recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 26 de marzo de 2021 que desestima la reclamación contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2015, clave de liquidación A4585018206000177.

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.

Suplica a la Sala dicte Sentencia por la que, estimando el presente recurso sobre la base de los motivos alegados: a) Se anule y deje sin efecto la Resolución de fecha 26 de marzo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha dictada en el Procedimiento 45-02461-2019 y, por ende, se anule y deje sin efecto las liquidaciones provisionales practicadas por la AEAT sobre el Impuesto sobre Sociedades del Ejercicio 2015 realizado por la Cooperativa, y se devuelva a esta entidad la cantidad de 14.484,23 euros, que fueron abonadas en su momento.

#### Segundo.

Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

#### Tercero.

Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicadas las declaradas pertinentes, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

La Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 26 de marzo de 2021 desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el recurrente al razonar:

"En el presente caso, a juicio de este Tribunal, en las cooperativas especialmente protegidas existe una clara diferenciación entre los resultados cooperativos y extracooperativos, de manera que, si se examina el propio modelo de declaración del impuesto, en la página 19 diferencia ambos resultados, detallando tanto los ingresos como los gastos, así como la dotación al Fondo de Reserva también distinguiendo su dotación de resultado cooperativos y extracooperativos. En consecuencia, a juicio de este Tribunal, y a efectos de verificar si se ha cumplido el requisito de la dotación al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción habrá

que considerar las pérdidas de ejercicios anteriores compensando las mismas entre sí, es decir, las pérdidas cooperativas sólo minorarán los beneficios cooperativos y las extracooperativas los beneficios de esta otra índole, puesto que si la norma diferencia claramente ambos resultados, las pérdidas han de ser igualmente diferenciadas e independientes, siendo esta interpretación la que resulta también de la lectura del artículo 69 de los Estatutos, el cual regula en dos apartados diferentes las dotaciones a realizar según cada uno de los resultados, cooperativos y extracooperativos. En consecuencia, procede desestimar sus pretensiones, confirmando el acuerdo impugnado".

La liquidación provisional concluye al no efectuar la dotación obligatoria al FRO, la cooperativa habría incurrido en el ejercicio en la circunstancia determinante de la pérdida de la consideración de fiscalmente protegida como establece el artículo 13.1 de la Ley 20/1990, lo que determina la aplicación del régimen tributario general y la privación de los beneficios fiscales disfrutados como recoge el artículo 37 de la Ley 20/1990, en este caso, implicaría la aplicación del tipo de gravamen general para todos los resultados y la improcedencia de la bonificación del artículo 34.2 de la citada Ley.

Y, en segundo lugar, no existiría saldo de cuotas negativas por pérdidas de cooperativas de ejercicios anteriores ni tampoco saldo de deducciones de la DT 24ª.7 de la LIS, pendientes de aplicación al inicio del período, al haber sido ambos saldos ya aplicados en la liquidación del ejercicio 2014.

El demandante alega, en síntesis, los siguientes motivos de impugnación:

- Infracción de los artículos 97- 116 y 136- 140 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 87 a 115 y 163- 165 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de tributos.

Afirma la demandante que la Administración demandada con la liquidación practicada se ha excedido de los ámbitos y límites del procedimiento de comprobación limitada previsto en los citados artículos, al haber utilizado datos de otros y distintos ejercicios económicos al que era objeto de comprobación, e incluso utilizando una liquidación provisional del año 2014 que ya fue objeto de comprobación.

Sostiene que se ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido con infracción del derecho de defensa del obligado tributario con manifiesta indefensión al no poder combatir las aplicaciones hechas por la Administración y aportar la documentación justificativa de su actuación.

- Infracción de los artículos 29, 30 y 31 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La Administración compensa bases imponibles. Afirma que si la ley hubiera seguido el criterio de la Administración debería haber determinado una cuota líquida cooperativa y una cuota líquida extra cooperativa, y por ende unas pérdidas cooperativas y unas pérdidas extra cooperativas, pero solo determina una cuota íntegra previa para a continuación permitir las compensaciones establecidas en el texto y determinar una cuota íntegra y sobre la misma aplicar las bonificaciones y deducciones previstas.

Dentro de las compensaciones permitidas por la Ley establece la compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas, sin diferenciar entre pérdidas cooperativas y pérdidas extra cooperativas, por lo que la Administración no puede diferenciar donde la ley no diferencia.

- Infracción de los artículos 86, 87, 88 y 89 de la Ley 11/2010, de 14 de noviembre de Cooperativas de Castilla-La Mancha en relación con la infracción de los artículos 69 y 70 de los Estatutos Sociales de la Cooperativa.

- Infracción de los artículos 13 y 16 de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre de Régimen Fiscal de las Cooperativas.

La Cooperativa no pudo en ningún momento realizar la dotación al FRO y FEP ya que los socios de la Cooperativa en la reunión de la asamblea aprobaron que lo primero que había que hacer con los resultados positivos era compensar las pérdidas de ejercicios anteriores, sin que sea admisible el criterio de la Administración sobre la dotación de los fondos obligatorios se imponga sobre lo establecido en los estatutos sociales y lo acordado por los socios en beneficio de la Cooperativa.

El Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso en base a los motivos que se exponen en la resolución del TEAR recurrida y los fundamentos que se desarrollan en el acuerdo de liquidación girado por la Agencia Tributaria. Por otro lado, aduce que, como ha señalado las Sentencias de la Audiencia Nacional 352/2016 de 21 de julio, y 20 de junio de 2019 (rec. 504/2017) al encontrarnos ante un régimen fiscalmente privilegiado, deben cumplirse las condiciones legales exigidas.

## Segundo.

Señala el demandante que el procedimiento utilizado por la Administración resulta inadecuado al haber utilizado datos de distintos ejercicios económicos al que era objeto de comprobación.

Dicho motivo ha de ser desestimado. De conformidad con el artículo 136 de la Ley General Tributaria, en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria puede realizar las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto. Por tanto, el examen no solo se refiere a la declaración que este siendo objeto de comprobación sino a otras declaraciones ya presentadas que pueden permitir a la Administración advertir posibles irregularidades en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

Por tanto, la Administración tributaria puede utilizar datos de otros ejercicios para determinar la falta de dotación al Fondo de Reserva Obligatorio en el año 2015. Por otro lado, entendemos que no se ha causado indefensión al recurrente pues ha podido realizar alegaciones y aportar, en su caso, la documentación que estimara pertinente. Así se indicó en la propuesta de liquidación provisional.

### Tercero.

Como señala el Abogado del Estado, la Administración concluye que al no haberse efectuado la dotación obligatoria al FRO, la cooperativa habría incurrido en el ejercicio en la circunstancia determinante de la pérdida de la consideración de fiscalmente protegida como establece el artículo 13.1 de la Ley 20/1990, lo que determina la aplicación del régimen tributario general y la privación de los beneficios fiscales disfrutados como recoge el artículo 37 de la Ley 20/1990. Por tanto, la cuestión que se trata consiste en determinar si debía haberse efectuado dotación o no al Fondo de Reserva Obligatorio.

Pues bien, el artículo 69 de los Estatutos de la Cooperativa recoge:

" 2. De los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores, y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará al Fondo de Reserva Obligatorio y al fondo de Formación y Promoción una cuantía global del quince por ciento de los referidos excedentes. Hasta que el Fondo de Reserva Obligatorio alcance un importe idéntico al del capital social, se destinará a éste como mínimo un diez por ciento. Superada esta proporción, la cuantía global de la dotación obligatoria a estos dos fondos se cifrarán en un diez por ciento de los excedentes cooperativos y se destinará, al menos, un cinco por ciento al Fondo de Promoción y Formación. La distribución entre ambos fondos la acordará la Asamblea General.

3. De los resultados obtenidos como consecuencia de operaciones realizadas por la cooperativa con terceros no socios y beneficios extraordinarios, una vez deducidas las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de la consideración del Impuesto de Sociedades, se destinará al menos un veinte por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio".

En el mismo sentido, se regula en el artículo 88 de la Ley 11/2010 de Cooperativas de Castilla-La Mancha.

El recurrente aportó informe en el que se manifiesta que sería ilógico destinar beneficios al fondo de reserva obligatorio en caso de existir pérdidas en ejercicios anteriores. Asimismo, señala que la interpretación que hace el Tribunal y la administración de que solo un resultado negativo cooperativo de otros ejercicios puede compensar otros resultados cooperativos positivos del propio ejercicio, y lo mismo para los extra cooperativos, no tiene cabida en el modelo 200 del impuesto de sociedades. Aduce que el programa permite compensar primero las pérdidas negativas de ejercicios anteriores, sin que dé ningún fallo o advertencia de un posible error.

Pues bien, a juicio de la Sala las alegaciones del recurrente han de ser rechazadas al compartir los razonamientos de la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de 26 de marzo de 2021. No sólo se distingue en el modelo de declaración del impuesto entre los resultados cooperativos y extra cooperativos, sino que en la Ley 11/2010 de Cooperativas de Castilla-La Mancha y en el artículo 69 de los Estatutos de la Cooperativa, se distingue entre excedente cooperativos y extra cooperativos, la dotación al FRO es también diferente para el caso de uno y otro resultado, así como el tipo impositivo aplicado a la base imponible correspondiente al excedente cooperativo es distinto al que se aplica al excedente no cooperativo. Por tanto, de ello se deduce que al diferenciarse ambos resultados, las pérdidas también han de diferenciarse.

Asimismo, conviene traer a colación la STS 20 de diciembre de 2013 (rec. 2943/2010) que, en relación con la causa prevista en el art. 13.10 de la Ley 20/1990, señala:

" 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.

Una de estas exigencias es la doble contabilidad en la que consten de manera clara, por un lado, las operaciones de la entidad con los socios cooperativos y, por otro, las realizadas con terceros no socios de la cooperativa. Y no podría ser de otro modo, puesto que la tributación privilegiada del 20% es sólo aplicable a la base imponible determinada por el primer resultado contable, nunca a los segundos supuestos que deberán tributar al tipo general que les corresponda según el volumen de las operaciones realizadas. Por ello, resulta especialmente

relevante que en la cuantificación de los resultados de la actividad se contabilicen los ingresos y gastos de cada una de ellas por separado.

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

Tal es la razón por la que se contempla de manera tajante en el artículo 13.10 de la Ley 20/1990 que «será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida incurrir en alguna de las circunstancias que se relacionan a continuación: (...) la realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida».

Esta obligación de contabilización separada de los resultados contables cooperativos y extra cooperativos ha sido una constante en nuestro ordenamiento jurídico; a ella se referían los artículos 83 y 128 (entre otros y en función del tipo de cooperativas) de Ley 3/1987, General de Cooperativas (BOE de 8 de abril), y ha sido reiterada por el artículo 57.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE de 17 de julio).

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.".

Por tanto, en base a lo anteriormente expuesto, entendemos que las pérdidas cooperativas sólo minoran los beneficios cooperativos y las pérdidas extra cooperativas los beneficios extra cooperativos. En consecuencia, al no haber aplicado la dotación del 15% sobre los excedentes contabilizados para la determinación del resultado cooperativo, la cooperativa ha perdido el carácter de cooperativa fiscalmente protegida conforme al art. 13.1 de la Ley 20/1990.

Final del formulario

#### **Cuarto.**

De conformidad con lo establecido en el art. 139 de la Ley Jurisdiccional se imponen las costas a la parte actora; y atendiendo a las circunstancias del caso y grado de complejidad, se limitan las costas, referido exclusivamente a los honorarios de Letrado por defensa jurídica, a la cantidad máxima de 2.000 €.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

**1.º** Desestimamos el recurso contencioso-administrativo.

**2.º** Se imponen las costas al recurrente con el límite aludido en el Fundamento de Derecho Cuarto.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Il.ª Sra. Magistrada D.ª Gloria González Sancho, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a veintinueve de diciembre de dos mil veintitrés.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.

