

PROBLEMÁTICA FISCAL DE LAS COOPERATIVAS AGRARIAS DE ELABORACIÓN DE VINO

Carlos Lamoca Pérez

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El fenómeno cooperativo español necesita de un urgente *aggiornamiento*, tanto de sus normas mercantiles como estrictamente fiscales, a fin de adaptarlo a los nuevos escenarios económicos internacionales. En este trabajo se analizan algunos de los problemas que el desfase empresa-fiscalidad plantea en los actuales momentos de crisis económica para las bodegas-cooperativas. Son problemas puntuales derivados casi exclusivamente de las crónicas dificultades de financiación de las cooperativas españolas. Diferimiento en el pago del precio de la uva, dificultades en la fijación de tal precio como expresión del precio de mercado y su hipotética incidencia en la creación de probables retornos cooperativos, caducidad del derecho a repercutir las compensaciones de IVA en el régimen especial de la agricultura, problemas de decalaje en la tributación por IRPF de los socios cooperativistas...

El trabajo, aún centrado en los problemáticos efectos fiscales que la actual situación económica origina a las cooperativas agrarias de elaboración de vino, no puede dejar de analizar siquiera someramente los empresariales y operativos que este tipo de entidades sufren en estos momentos de inevitable mutación de modelos económicos ostensiblemente trasnochados. Protección versus proteccionismo, competitividad versus ayudas indiscriminadas, profesionalización y modernización versus tradicionalismo y anclaje, han de ser las claves ineluctables por las que discurra la nueva regulación de las cooperativas agrarias.

Palabras clave: dificultades financieras, modernización, profesionalización, *management* y elaboración versus producción.

Fecha de entrada: 03-07-2012 / *Fecha de aceptación:* 30-08-2012 / *Fecha de revisión:* 01-12-2012

TAX PROBLEMS OF AGRICULTURAL COOPERATIVES WINEMAKING

Carlos Lamoca Pérez

Inspector de Hacienda del Estado

ABSTRACT

The Spanish cooperative phenomenon needs an urgent aggiornamiento both its fiscal rules as strictly commercial, in order to adapt to the new international economic scenarios. This paper discusses some of the problems the company-tax gap arises in the current difficult economic times for wineries-cooperatives. There are specific problems derived almost exclusively from chronic financial difficulties of Spanish cooperatives. Deferral of payment of the price of grapes, difficulties in setting such a price as an expression of the market price and its hypothetical effect on returns likely creating cooperative, forfeiture of the right to pass on the VAT compensation scheme in the special agriculture, offset problems in personal income taxation for cooperative partners...

The work, still focused on the problematic tax purposes, the current economic situation, agricultural cooperatives originates winemaking, can not fail to analyze even briefly, the business and operational entities such suffering right now inevitable mutation ostensibly outdated economic models. Protection versus protectionism, competitive versus indiscriminate aid, professionalization and modernization versus traditionalism and anchor, the keys have to be inevitable that runs by the new regulation of agricultural cooperatives.

Keywords: financial difficulties, modernization, professionalization, management and developing production versus.

Fecha de entrada: 03-07-2012 / Fecha de aceptación: 30-08-2012 / Fecha de revisión: 01-12-2012

Sumario

1. Antecedentes de hecho
2. Determinación de los precios de compra de la uva. Retornos cooperativos
3. Valoración de las existencias
4. Momentos temporales de facturación de recibos. Reintegro de las compensaciones por IVA soportado
 1. Situaciones de hecho
 2. IVA. Análisis y conclusiones
 - 2.1. Previsiones normativas
 - 2.2. Análisis y conclusiones
 3. Conclusiones respecto del Impuesto sobre Sociedades
 4. Conclusiones respecto de IRPF
5. Recomendaciones de futuro. Diagnósis

1. ANTECEDENTES DE HECHO

Es costumbre muy extendida en las cooperativas agrarias de elaboración de vino el fijar sus resultados de explotación por cosechas o añadas, de tal forma que cada cosecha lleva sus propios gastos e ingresos incorporados, con independencia o, al menos, con poca dependencia tributaria de los momentos temporales en que aquellos se producen. Esta peculiar forma de actuación conlleva a algunas prácticas que, en poco, se compadecen con los principios tributarios y las normas contables. Las podemos concretar en las siguientes:

- 1.^a Una de ellas sería la de fijar los precios de compra de la uva de una cosecha determinada con base en el precio que alcanza el vino procedente de tal cosecha, cuando este se vende. En tanto que eso ocurre, la cooperativa va haciendo anticipos a cuenta de la liquidación definitiva que la cosecha produzca cuando sea totalmente enajenada. Se busca pues que el precio de venta del vino sirva para remunerar tanto a los cooperativistas por la entrega de la uva como a los factores de producción que han intervenido en la obtención del vino elaborado. Comoquiera que el capital en este tipo de entidades viene a ser, en muchos casos, un mero formalismo, no es infrecuente encontrarse con situaciones en las que, remunerados los medios de producción directa, el precio definitivo que se fija a la uva entregada por los cooperativistas absorba el resto de excedentes hasta llegar a un resultado de explotación cero o cercano al cero.
- 2.^a El procedimiento de agotamiento de excedentes mediante fijación del precio de compra de la uva lleva inevitablemente a valorar las existencias finales, no por el coste de elaboración (las más de las veces desconocido por falta de información analítica del sistema contable), sino por el de «valoración del vino de la cosecha». O lo que es lo mismo por el precio de venta de tal vino elaborado descontado este en el importe correspondiente a gastos de elaboración.
- 3.^a La necesidad de que cada cosecha ofrezca sus resultados de forma individualizada provoca el que todo lo que se facture por entrada de uva sea provisional y que, solamente cuando la cooperativa dispone del *cash in flow* que ha producido la cosecha se pueda permitir pagar a los socios por las entregas de uva recibidas. Es ese el momento en el que se emite el recibo por la compensación correspondiente, descontando, eso sí, los que hayan podido ser emitidos anteriormente como «anticipos a cuenta de la liquidación definitiva».

2. DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE COMPRA DE LA UVA. RETORNOS COOPERATIVOS

Como se ha dicho ya, la práctica normal en este tipo de entidades suele llevar a que el excedente individualizado de cada cosecha se destine a financiar y por este orden de preeminencia, primero, los gastos corrientes y costes de elaboración y, segundo y con el sobrante obtenido, el precio de compra de la uva. Normalmente no se retribuye el capital productivo, salvo en algún caso en que se hace de forma testimonial, ni por tanto se declara excedente empresarial (positivo o negativo), salvo en algún caso y de forma testimonial. El método de fijación del precio de compra de la uva determina pues una magnitud residual que, en unos casos (precio por encima del de mercado), supondrá la existencia de excedentes positivos y paralelamente una distribución de retornos cooperativos; y, en otros (precio por debajo del mercado), en una atribución directa de pérdidas societarias a los cooperativistas o, lo que es lo mismo, una aportación de estos últimos que no obtiene respuesta contable formalizada y destinada a la reposición de pérdidas. A su vez, la valoración de las existencias finales de vino quedará contaminada por la forma en que se cuantifica el precio de compra de la uva.

Esa forma de actuación obedece a la interpretación que, normalmente y dentro de determinados ámbitos del sector, se da al artículo 15 de la Ley 20/1990 de Régimen fiscal de las Cooperativas entendiéndose a este respecto que, en todo caso, el precio acordado para las entregas de uva ha de considerarse que coincide con el precio de mercado. Estos ámbitos interpretativos se apoyan a su vez en la Consulta vinculante V1970/2010 (NFC039167), de 10 de septiembre de 2010 de la Subdirección General de Impuestos sobre las personas jurídicas, que sienta el que las operaciones cooperativizadas entre los socios y la cooperativa agraria y entre esta y sus socios deben valorarse al precio pactado entre ellos o al precio de coste si este fuese inferior. Partir de este procedimiento e interpretación abre la puerta a que la práctica totalidad del teórico resultado de explotación positivo pueda ser objeto de distribución a través del precio que se fija para la compra de uva. Y viceversa, a que los teóricos resultados de explotación negativos se enjuguen con un menor precio de compra de la uva, renunciando así los socios de forma implícita a vender a precio de mercado y efectuando, también de forma implícita, una reposición de pérdidas a la cooperativa.

En nuestra opinión, la interpretación que ha de darse al artículo 15 de la Ley 20/1990 de Régimen fiscal de las Cooperativas, ha de contextualizarse y tener en cuenta lo previsto:

- En los artículos 18.1, 13.6 y 20 de la misma ley.
- En el artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004).
- En los artículos 16 a 21 ter del Real Decreto 1793/2008 que modifica el Capítulo V del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Teniendo como ley especial la Ley 20/1990 y como normas supletorias las mencionadas, hay que llegar a la conclusión de que las operaciones realizadas por las cooperativas con sus so-

cios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado, entendiéndose por tal el precio normal de los bienes que sea concertado entre partes independientes en dichas operaciones. Asimismo y conforme al artículo 18.1, tales importes adecuados al valor de mercado tendrán la consideración de gastos deducibles. Paralelamente y a tenor del artículo 20, no tendrán la consideración de deducibles los excesos de valor asignados en cuentas a las entregas de bienes efectuadas por los socios.

Se concluye pues que el precio de compra de la uva ha de corresponderse con el de mercado entre partes independientes, máxime teniendo en cuenta que tal independencia mercantil no es predicable de una relación socio-sociedad en la que es altamente probable que exista siempre coincidencia de intereses.

Por lo que respecta al criterio mantenido en la Consulta vinculante V1970/2010 (NFC039167) que anteriormente se ha mencionado, entendemos que tal criterio ha de entenderse aplicable en los estrictos términos que el tenor literal del artículo 15.3 de la Ley 20/1990 lo fija. Esta norma recoge exclusivamente supuestos de operaciones de servicios o suministros realizados sociedad-socios o bien socios-sociedad. Ello plantea dos problemas interpretativos:

- 1.º Por una parte, el delimitar si la operación de entrega-recogida de uva es un servicio que bien efectúan las cooperativas a los socios (servicio: recogida de uva) o un suministro que hacen los socios a tales cooperativas. Entendemos que la entrega de uva es simplemente una operación de compraventa convenida entre socios y sociedad. Esta uva, que pasa a ser propiedad exclusiva de la sociedad, es elaborada por la misma hasta la obtención del vino correspondiente, el cual también es vendido por la sociedad como propietaria que es del mismo y no por los socios. Es más, aun en el hipotético caso de que no se elaborara ni se vendiese tal vino, los socios seguirían siendo acreedores de la sociedad por la uva entregada. Dista mucho por tanto tal entrega de ser un suministro en sentido estricto, entendido este como un periódico aporte de materiales a la cooperativa.
- 2.º Por otra parte, la norma obliga a computar como precio aquel por el que efectivamente se hubiera realizado la operación, «... siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad». Si concluyésemos que estamos ante un suministro socio-sociedad habría que comparar el precio efectivamente fijado con el coste del suministro ¿Cuál es tal coste, evidentemente, en el socio que efectúa la entrega? ¿Tendrían que contar con tal dato individual y personalizado las cooperativas para fijar el precio con cada socio que aporte uva a la misma? Es razonable pues concluir que la venta de uva a la cooperativa es eso estrictamente, una operación de compraventa y no un suministro.

Concluir, por el contrario, que el artículo 15.3 abre la puerta a que, siempre que el precio de compra de la uva no sea inferior al coste de su producción, ha de entenderse que es definitivo

y que no cabe modificación del mismo, supondría abrir una puerta a que todas las cooperativas agrarias fijasen precios de compra que supusieran, de facto, la distribución de todos los resultados que pudiesen obtener como tales cooperativas. O lo que es lo mismo, que nunca existirían retornos a favor de los cooperativistas, dado que el precio serviría como vehículo preciso para distribuir aquellos como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades y como ingreso sometido generalmente a módulos en el caso de los socios.

No puede ser esa la consecuencia querida por la norma y por ello tampoco la interpretación que cabe dar al mencionado artículo 15.3 ni la extensión que cabe atribuir a la Consulta vinculante V1970/2010 (NFC039167). Antes al contrario, la interpretación ha de ser estricta y literal, a fin de salvaguardar la vigencia de los artículos 20 y 28.2 de la Ley 20/1990, en los que se prevé que no son gastos deducibles «el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes...». Artículo este (art. 20) en el que claramente se diferencia entre entregas de bienes y suministros como operaciones diferenciadas y con naturaleza propia y distinta una de otra. Esos excesos de valor en cuenta, sobre los de mercado, tendrán la consideración de retorno anticipado tal y como prevé el artículo 28 de la Ley 20/1990. La finalidad del precepto al poner como tope del precio el coste de producción es que no se acuerden precios de transferencia, principalmente entre cooperativa y socios, mediante los cuales la cooperativa facilite servicios o suministros a los socios, originando pérdidas en aquella por hacerlo por debajo del coste de producción de tales servicios y suministros. Y a la inversa, que los socios hagan lo propio originando pérdidas en ellos mismos trasladando los beneficios a la cooperativa a tipo reducido.

3. VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS

Ya hemos puesto de manifiesto que la práctica observada a la hora de fijar el precio de compra de la uva haciéndolo depender directamente del precio de venta del vino elaborado provoca el que las existencias finales queden valoradas mediante procedimientos que suplantán el coste de producción real (generalmente desconocido analíticamente en la contabilidad interna) por un valor lo más cercano posible al de mercado del vino. Las consecuencias son obviamente rechazables desde el punto de vista normativo tanto contable como fiscal.

Por una parte, el Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades establece en su artículo 10.3 que: «En el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas».

Por otra el Plan General Contable regula que «Las existencias deben valorarse según coste de producción incorporando tanto costes directos como indirectos que sean identificables y participen en

el proceso productivo». Desde el 1 de enero de 2008, cuando se trate de bienes cuyo coste de producción no pueda ser identificable de modo individualizado, las existencias deben valorarse por el método del precio medio o coste medio ponderado (se acepta el método FIFO aunque no el método LIFO).

Normativamente, es pues el coste de elaboración el que ha de servir como referencia valorativa y no el de recuperación a través de la venta del vino.

4. MOMENTOS TEMPORALES DE FACTURACIÓN DE RECIBOS. REINTEGRO DE LAS COMPENSACIONES POR IVA SOPORTADO

1. SITUACIONES DE HECHO

El supuesto general de hecho pasa porque las cooperativas recogen la uva en el año n y emiten el recibo de la compra en el año n+1 o en los años n+2, n+3 o siguientes, según entienda se va vendiendo el vino procedente de la uva comprada en el año n.

El recibo lo emite la cooperativa. Esto es fundamental dado que reside en la propia cooperativa la facultad de emitir o no tal documento salvo que el cooperativista se lo exija. Exigencia esta que las más de las veces se diluye corporativamente, toda vez que el acuerdo de pago de las entregas de uva y subsiguientemente de las compensaciones por IVA se suele tomar unilateralmente por el consejo rector o a lo sumo en asamblea general por mayoría simple. Y una vez tomado se torna vinculante. A nuestro juicio, de forma errónea en lo que afecta al pago de las compensaciones, toda vez que estas se enmarcan dentro de la relación jurídico-tributaria y sus elementos, como regula el artículo 17.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no pueden ser alterados por actos o convenios de los particulares, si bien puedan producir consecuencias jurídico-privadas, como ahora veremos.

Siguiendo con los hechos, vamos a diferenciar los cuatro hechos con trascendencia tributaria que se dan en este tipo de transacciones a fin de otorgarles a cada uno de ellos las consecuencias que estimamos son de rigor. Estos serían:

- Repercusión del impuesto: el impuesto lo repercute el socio-agricultor a la cooperativa.
- Reintegro de las compensaciones: la cooperativa emite el recibo y reintegra las compensaciones al socio-agricultor.
- Deducción del impuesto: por doble partida, el impuesto lo deduce, de una parte el socio agricultor cuando es reintegrado por la compensación; y de otra Y AL MISMO TIEMPO, la propia cooperativa al deducirse la compensación pagada.

Para situar el problema es preciso tener en cuenta la presunción legal que subyace en el régimen especial de la agricultura de IVA. Al efecto, la Ley 37/1992 presume de que todos los obligados

tributarios acogidos a tal régimen especial soportan cuotas de IVA superiores a las que van a repercutir. En razón de ello, se arbitra un sistema que permite aligerar las obligaciones formales de los agricultores, eximiéndoles no solo de la obligación de emitir factura (el recibo lo emite el receptor de los bienes y servicios) sino también de presentar la correspondiente declaración y calcular el neto de cuotas a devolver o compensar que resultaría de tal declaración. De otro lado y comoquiera que no existe tal declaración-solicitud de devolución de cuotas soportadas en exceso sobre las repercutidas, la norma legal obliga al receptor de los bienes y servicios a hacerse cargo del pago de la compensación. La devolución de cuotas para el agricultor es pues inmediata sin tener que esperar a que sea la Administración tributaria la que efectúe la misma. En cuanto a la cooperativa, emitido el recibo por el reintegro de las compensaciones, tales, se consideran cuotas soportadas a deducir en sus declaraciones.

En el momento en que se efectúa el reintegro de las compensaciones se dan pues cuatro hechos con trascendencia tributaria en IVA:

- 1.º El agricultor repercute por fin las cuotas correspondientes a sus entregas, si bien sin expresión de su importe y sí solo del resultado PRESUMIDO LEGALMENTE a devolver de su recibo-declaración. Es una repercusión implícita en el acto de reintegro de las compensaciones. Recupera así el IVA soportado en todas sus adquisiciones.
- 2.º Por el mero hecho de obtener el reintegro de la compensación hay que presumir que el agricultor ha deducido implícitamente todas las cuotas soportadas por las entregas que ahora efectúa.
- 3.º Aquella repercusión y esta deducción, ambas implícitas por imperativo legal, traen como consecuencia una devolución de cuotas soportadas, también por imperativo legal, en forma de compensación.
- 4.º La cooperativa obtiene un documento (el recibo emitido por ella misma) que le da derecho a deducir el importe de la compensación pagada como cuota soportada por IVA.

Por último y como hecho con trascendencia tributaria, es preciso tener en cuenta que las cooperativas suelen calificar de anticipo del pago de la cosecha cualquier tipo de pagos que vayan haciendo a los socios, por ende siempre posteriores a la entrega de la uva.

2. IVA. ANÁLISIS Y CONCLUSIONES

2.1. Previsiones normativas

2.1.1. Repercusión del impuesto

Son de tener en cuenta las siguientes normas:

Ley 37/1992:

Artículo 75: En las entregas de bienes el impuesto se devengará en el momento de la puesta a disposición: año n. Además hay que considerar que en los casos de operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes percibidos.

Artículo 88.tres: La repercusión del impuesto se efectuará al tiempo de expedir y entregar la factura.

Artículo 88.cuatro: Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Real Decreto 2402/1985 (Decreto de facturas):

Artículo 6: Las facturas deberán ser emitidas en el momento de realizarse la operación o cuando el destinatario sea empresario, en el plazo máximo de 30 días a partir de dicho momento. Las operaciones se entenderán realizadas según los criterios del artículo 75 de la Ley 37/1992 de IVA. Toda factura o documento equivalente deberá ser remitida a su destinatario en el mismo momento de su expedición, o bien cuando el destinatario sea empresario, en los 30 día siguientes.

Artículo 2.4: A efectos de este real decreto las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del IVA.

2.1.2. Reintegro de las compensaciones

Ley 37/1992:

Artículo 131: El reintegro de las compensaciones se efectuará por el adquirente de los bienes.

Real Decreto 1624/1992 que aprueba el Reglamento del IVA:

Artículo 48.2: El reintegro de las compensaciones a efectuar por parte del adquirente de los bienes se realizará en el momento de la entrega de tales bienes, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que les sirve de base. El reintegro se efectuará mediante un recibo que el adquirente deberá expedir por duplicado y que deberá ser firmado por el transmitente, al cual se entregará copia del mismo. «No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio y en proporción a ellos».

2.1.3. Deducción del impuesto soportado

Ley 37/1992:

Artículo 97: Uno: Solamente se podrá ejercitar el derecho a la deducción cuando se esté en posesión de la factura o documento justificativo, que cumplan los requisitos reglamentarios. Dos: Los documentos que no cumplan todos y cada uno de los requisitos reglamentarios no justificarán el derecho a la deducción.

Artículo 98.uno: El derecho a la deducción nace en el momento del devengo de las entregas: año n.

Artículo 99.tres: El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo en que el titular haya soportado la repercusión o en las siguientes siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el momento del devengo (momento de la entrega: año n).

Artículo 99.cuatro: Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que se reciba la correspondiente factura.

Artículo 100: El derecho a la deducción caduca cuando no se hubiere ejercitado en los plazos previstos en el artículo 99.

Artículo 134.tres: Para ejercitar el derecho a deducir las compensaciones, el adquirente deberá estar en posesión del recibo emitido por él mismo en la forma y requisitos establecidos en el artículo 49 del reglamento.

Real Decreto 2402/1985 (Decreto de facturas):

Artículo 8 bis, apartados 2 y 3: Los sujetos que deban efectuar el reintegro de las compensaciones deberán emitir un recibo equivalente a la factura con los datos y requisitos del artículo 49 del RIVA. Lo dispuesto en este real decreto con respecto a las facturas será igualmente exigible en relación con los recibos.

2.2. Análisis y conclusiones

El recibo debe emitirse en el momento del devengo o en los 30 días posteriores a este devengo. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo. La deducción de las cuotas repercutidas se puede hacer en cuatro años. El reintegro de las compensaciones ha de hacerse en el momento de la entrega de los bienes, aunque el pago efectivo se puede convenir se haga en otro momento posterior.

Las conclusiones provisionales serían en principio las siguientes:

- 1.^a Que el modo de facturación de las cooperativas puede suponer un diferimiento en el ingreso del IVA en la medida en que las cuotas soportadas por la emisión de los recibos sean mayores que las que corresponderían al IVA repercutido por la cooperativa.
- 2.^a Que los recibos emitidos en los años n+1 o n+2, son recibos emitidos irregularmente y sin los requisitos temporales que exige la Ley 37/1992, el RIVA y el Real Decreto 2402/1985. Solamente las rectificativas pueden emitirse fuera de esos plazos.
- 3.^a Que pudiera haberse perdido el derecho a repercutir y por lo tanto no habría obligación de soportar tal repercusión. No se admitiría la deducibilidad de las cuotas soportadas en el año n+1 y en los sucesivos procedentes de operaciones devengadas en el año n.
- 4.^a Que no se ha cumplido con el deber de reintegrar las compensaciones en el momento del devengo cualquiera que sea el día fijado para el pago efectivo.
- 5.^a Que no procede calificar de anticipo o pagos anticipados los que las cooperativas vienen haciendo a los socios por la uva ya entregada y hasta el momento en que liquida la cosecha. El hecho imponible ya ha tenido lugar, el impuesto se ha devengado y, por tanto, tales pagos no son sino pagos aplazados y no anticipados. En consecuencia, no devengan un IVA que ya debiera haberse devengado en el momento de la entrega.

No obstante, haber llegado a la conclusión provisional (formal y literal) de que no debiera admitirse la deducibilidad de las cuotas soportadas en los años n+1 y siguientes, es preciso analizar materialmente el problema para perfilar la solución a adoptar. Si así lo hacemos, veremos que:

- El Tesoro nunca se verá perjudicado dado que las cuotas correspondientes a los *inputs* del agricultor ya han sido ingresadas y, además, ingresadas sin deducción de cuotas soportadas, por lo que el efecto financiero es claramente favorable para la Hacienda pública. El régimen presume que el resultado de repercusión-deducción va a originar una cuota a devolver para el agricultor, que este SIEMPRE tendrá menos IVA repercutido que IVA soportado. En consecuencia, mientras que el obligado a efectuar la compensación no haga efectiva la misma y por ello se deduzca esa cuota pagada al agricultor, el Tesoro saldrá favorecido aunque solamente lo sea por el efecto financiero.
- En cuanto a la cooperativa, el retraso en el pago de las compensaciones también le resulta favorable financieramente y de forma clara, en tanto en cuanto que paga retrasadamente por unas entregas que ya se le hicieron y que ha venido utilizando en su proceso de producción.
- El agricultor pagó el IVA de sus *inputs* y no se va a resarcir de ello hasta tanto no se le compense. En resumidas cuentas, que solo el cooperativista resulta perjudicado por el diferimiento.

Sin embargo, no hemos de olvidar lo que ya dijimos para situar el problema: que la emisión del recibo por parte de la cooperativa (única obligada a tal emisión) tiene cuatro efectos. Supone de una parte, el ejercicio del derecho a repercutir por parte del agricultor (bien que mediante la interposición del destinatario de las entregas); a la vez, supone el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los *inputs* de tal cooperativista; supone también la devolución de las cuotas soportadas en exceso por tal cooperativista; y por último habilita para ejercitar el derecho a deducir las cuotas soportadas a la cooperativa.

¿Cómo afecta la normativa de IVA referida a los plazos de ejercicio de derechos a los cuatro efectos citados? La hipotética confusión puede venir causada por la redacción del segundo párrafo del artículo 48.2 del reglamento del impuesto que anteriormente hemos transcrito y que dice: «No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos».

Una interpretación literal y al mismo tiempo aislada del conjunto de la normativa sobre el particular podría llevarnos a concluir que ese acuerdo entre los interesados no tiene límites y que el reintegro de las compensaciones cabría hacerlo en cualquier momento. No es así, y no es así por varias razones, todas ellas de orden legislativo como ahora se explicitan:

- La interpretación estricta y literal del repetido artículo 48.2 del reglamento nos llevaría a concluir que solamente se puede acordar entre los interesados el momento del «reintegro de las compensaciones». En modo alguno el del devengo del tributo, ni el de la emisión de factura y repercusión y deducción de cuotas. Recordemos al respecto lo ya avanzado sobre la regulación prevista en el artículo 17 de la Ley 58/2003 General Tributaria en torno a los elementos de la obligación jurídico-tributaria: estos no podrán alterarse por actos o convenios entre particulares. Con ello, no cabría pactar absolutamente nada sobre la propia «compensación» como elemento tributario que es, sino únicamente sobre el momento de su pago. Este pago puede efectuarse bien en el momento del cobro total del precio o bien en el momento de su cobro parcial. No es necesario pagar todo en el momento del devengo de tal compensación, aunque resulta inexcusable, necesario y obligatorio legalmente devengar toda la compensación en tal momento como elemento tributario esencial que es del impuesto. Se devenga todo, se paga lo que se acuerde. No son conclusiones contradictorias aunque puedan parecerlo en un primer momento.
- El derecho a repercutir el IVA por parte del cooperativista caduca al año del devengo-entrega. Por tanto en cuanto que las cuotas no se hubieran repercutido en el plazo de un año, a través de la emisión del recibo por parte de la cooperativa, el derecho a repercutir (emisión del recibo) habrá caducado. El cooperativista no podrá ejercitar tal derecho, la cooperativa podrá emitir el recibo en la forma que desee, ahora bien, ni el agricultor puede TRIBUTARIAMENTE obtener la compensación, ni la cooperativa puede deducirse la misma, dado que, en este último caso, no tiene

obligación TRIBUTARIA alguna de soportarla. Y ello porque el derecho a repercutir ya no existe, ha caducado. La cantidad que, en concepto formal de compensación se repercute ahora por el cooperativista a la cooperativa, no es una magnitud tributaria, no es por tanto una cuota repercutida sino una recuperación mercantil de unos IVA soportados por el cooperativista que la cooperativa se presta a compensar, también mercantilmente. Ello obedece a una especie de acuerdo implícito inter partes según el cual la cooperativa pagará las compensaciones cuando pueda hacerlo. Entendiendo que la redacción del segundo párrafo del artículo 48.2 del reglamento del impuesto habilita para ello.

- El ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en sus *inputs* por parte del cooperativista se ejercita cuando se emite el recibo por la cooperativa. Este derecho tiene un plazo de ejercicio coincidente con el de prescripción por lo que ha de presumirse que si no ha transcurrido tal plazo desde que el cooperativista soportó aquellas cuotas, el derecho a deducirse de las mismas no ha prescrito. El problema surge porque la normativa no recoge presunción alguna sobre cuál ha de considerarse como fecha de recepción de *inputs*. Es más, tal y como están redactadas las normas, cabe concluir que el derecho a deducir por parte de los obligados sometidos al régimen especial de agricultura, no se ve afectado por tal plazo de prescripción más que de manera indirecta y a través de la regulación de los plazos de caducidad previstos para la emisión del recibo. En tanto en cuanto no se emita, simplemente no se ejercita el derecho a deducir. Y una vez emitido, tal derecho se ha ejercitado.
- El ejercicio del derecho a deducir la compensación por parte de la cooperativa tiene un plazo temporal coincidente con el de prescripción. Ahora bien, el recibo ha de emitirse en el plazo máximo de un año. Si así no se ha hecho, ha caducado el derecho a repercutir el IVA y por tanto la obligación de soportarlo. Los recibos emitidos fuera del plazo de un año carecen de fuerza TRIBUTARIA para obligar a soportar la cuota repercutida y si se soporta y se paga no podrá deducirse por parte de la cooperativa, por carecer de los requisitos necesarios para ello.
- Por último y por lo que atañe al preceptivo acuerdo entre los interesados que exige el segundo párrafo del artículo 48.2 del reglamento hay que considerar también que una interpretación literal y estricta de la norma reglamentaria nos llevaría a exigir que hubiera acuerdo individualizado entre todos y cada uno de los socios y la cooperativa. Recordemos que la norma dice que «No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio y en proporción a ellos». ¿Quiénes son los interesados? Evidentemente todos y cada uno de los socios individualizadamente, por una parte, y la cooperativa, por otra. No podemos atribuir naturaleza de acuerdo entre los interesados a una decisión que unilateralmente bien toma el consejo rector, bien la asamblea, toda vez que tales acuerdos-decisiones lo son de una sola de las partes (cooperativa) y no del otro interesado en cada entrega de uva (agricultor-socio). O lo que es lo mismo, para cada

entrega, para cada hecho imponible, para cada reintegro de una compensación individual, ha de mediar acuerdo también individual, entre la cooperativa y el socio que hace tal entrega. No caben acuerdos globales unilaterales.

En conclusión: pasado un año desde el momento de la entrega no existe obligación de soportar el IVA repercutido en recibos emitidos por la cooperativa. El derecho a repercutir ha caducado y con ello la obligación de soportar y la posibilidad de deducir la cuota por parte de tales cooperativas. Estamos ante un supuesto de pura prelación normativa y de ninguna manera cabe interpretar y concluir que el artículo 48.2 del reglamento del impuesto supone la derogación implícita de las normas, estas legales, que regulan los plazos de repercusión, prescripción y devengo de los impuestos. Estos elementos esenciales del tributo que, como no podía ser de otra manera, tienen señalada reserva de ley en el artículo 8 de la Ley General Tributaria y amparados por la inexpugnabilidad frente a pactos privados que les confiere el artículo 17 de la misma ley.

3. CONCLUSIONES RESPECTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las consecuencias a aplicar tienen como base el artículo 14 del texto refundido (RDLeg. 4/2004) y más concretamente el principio de correlación de ingresos y gastos: las cooperativas estarían contabilizando gastos en periodos posteriores a su devengo.

En principio, solamente el artículo 19.3, 2.º párrafo del texto refundido pudiera impedir que se acepte esta forma de contabilización y deducibilidad fiscal, si «se derivase una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal» (principio de imagen fiel). Es una norma especial de naturaleza fiscal que admite esta excepción a la regla general de coincidencia resultado contable-base imponible. En consecuencia, habría que comprobar que no se produce esa tributación menor en cada ejercicio. Ello ocurriría solamente en el caso de que los gastos contabilizados en ejercicios posteriores y procedentes del año n fuesen superiores a los que efectivamente y según el principio de correlación de ingresos y gastos se hubiesen producido en el año $n+2$. Claro está que considerando todos los ejercicios en su conjunto ello no se produciría por el juego de las compensaciones, pero aislando uno a uno, puede suceder que en uno concreto se produzca esa menor tributación.

4. CONCLUSIONES RESPECTO DEL IRPF

Los cooperativistas (generalmente en régimen de módulos) imputan sus ingresos a medida que van percibiendo el precio correspondiente. Se produce un fraccionamiento de los ingresos en varios años y se conculca el principio de devengo e imputación a los ejercicios en que tales ingresos han de considerarse devengados. No obstante este problema de los socios puede obviarse si los mismos se acogen al criterio de caja en sus ingresos y pagos. Bastaría que la cooperativa emitiese el recibo en el momento del devengo (momento de entrega de la uva) fijando para ello

un precio provisional «fundado» según el artículo 80.siete de la Ley 37/1992 de IVA. Este recibo no se pagaría hasta tanto la cooperativa disponga de la liquidez que procurará en su momento la venta del vino de la cosecha (recordemos que el pago se puede aplazar según el art. 48.2 si se conviene tal aplazamiento con los cooperativistas). Llegado el momento del pago, el socio cooperativista integraría su importe en su declaración de IRPF, en virtud del criterio de caja.

5. RECOMENDACIONES DE FUTURO. DIAGNOSIS

Si diseccionásemos minuciosamente el complejo mundo de las relaciones cooperativas agrarias-socios cooperativistas, seguro que llegaríamos a encontrar elementos de hecho suficientes para concluir que lo que materialmente pudiera existir allí son un conjunto de relaciones económicas donde los socios-agricultores (pequeños agricultores mayormente) hacen entrega de su uva a un ente jurídico que en poco o en nada es distinto de ellos mismos. Ellos son la cooperativa y ellos son los socios. Ellos mismos se entregan a ellos mismos la uva para elaborar el vino y venderlo (sobre todo venderlo y cobrarlo). Implicados como están en esas tareas se acogen a la ficción jurídica de vender la uva a la cooperativa cuando lo que en muchos casos no es sino una entrega para su maquila, elaboración y venta del vino resultante. Es por ello que la referencia de toda la transacción en su conjunto es precisamente la «venta del vino». Materialmente se podría llegar a la conclusión de que la cooperativa no compra la uva sino que la maquila, elabora el vino y, por último, lo comercializa para luego dar cuenta de todo ello a quienes le encargaron tales servicios. Este sería pues el núcleo material de todo lo que acontece en las bodegas cooperativas.

¿Qué problemas se originan si atendiésemos a la realidad REAL, valga la redundancia? El primero y principal, la inaplicabilidad del régimen especial previsto en IVA para la agricultura. Así tenemos que para estar acogido al régimen especial de la agricultura, previsto en los artículos 124 y siguientes de la Ley 37/1992 de IVA, es preciso que los agricultores no elaboren la uva para venta posterior del vino, ni por sí ni por medio de terceros. Han de vender la materia prima directamente (art. 126 de la Ley 37/1992 en relación con los arts. 45 y 46 del reglamento). Materialmente, puede ser que lo que los cooperativistas estén haciendo sea encargar la maquila y venta de su uva como vino, pero resultaría que venderían ellos mismos y quedarían excluidos del régimen especial. Los servicios de maquila, depósito y comercialización debieran facturarse por la cooperativa directamente a cada socio al mismo tiempo que se acredita el precio de venta de su vino. La consecuencia sería que muchos quedarían fuera de régimen especial al no vender uva sino vino. Aún así, en nuestra opinión, esta alternativa respondería de una forma mucho más ajustada a la realidad MERCANTIL de las operaciones que tienen lugar entre socio y cooperativa. Al menos y desde un punto de vista mercantil, los problemas para los socios se reducirían apreciablemente porque:

- La uva se entregaría a la cooperativa para que esta elaborase vino o, en su caso, la vendiese como tal uva a terceros en nombre propio y por cuenta del socio que la entregó. Tanto la uva como el mosto y vino seguirían siendo propiedad del socio,

sin perjuicio que sobre el mosto y vino subsiguiente se crease de facto una propiedad común de todos los socios si, como es normal, toda la uva se elaborase sin individualizar la de cada socio y todo el vino se criase, depositase y vendiese en las mismas condiciones (conmixtio civil).

- La cooperativa prestaría los servicios de maquila, crianza y depósito para, por último, proceder a su venta, por supuesto en nombre propio y por cuenta del socio, toda vez que, si lo hace en nombre y por cuenta propia, sería necesario que previamente la hubiese adquirido a aquel.
- Llevada a cabo la venta del vino, la cooperativa liquidaría a cada socio la venta de su vino, descontando el importe de los servicios que ha prestado. En este momento se producirían dos hechos imposables a efectos de IVA: 1. La entrega del vino al tercero que lo ha adquirido a la cooperativa con la consiguiente repercusión del impuesto indirecto; 2. La prestación del servicio complejo de elaboración, crianza y venta del vino, prestado por la cooperativa a los cooperativista.
- Por último y con objeto de paliar la pérdida del régimen especial de la agricultura para los socios, la cooperativa podría facilitarles el cumplimiento de las obligaciones de liquidación del IVA, asumiendo el control de sus IVA soportados conociendo como conoce el de sus IVA repercutidos. Aunque en nuestra opinión sería mucho más plausible una reforma puntual del régimen especial de la agricultura a fin de que los cooperativistas fuesen descargados de tales obligaciones formales y se les reintegrase una compensación determinada en el momento en que proceden a vender su vino a través de la cooperativa.

Siendo el de la pérdida del régimen especial de la agricultura un problema importante de orden tributario para los pequeños agricultores, no sería el mayor de los problemas con los que se enfrenta hoy en día el fenómeno cooperativo vitícola. La irrupción de grandes bodegas en el negocio del vino elaborado, las exigencias constantes de calidad e I+D que impone el mercado, los evidentes problemas de descapitalización y envejecimiento generacional que se dan en el sector, la precariedad y en muchos casos inexistencia absoluta de redes de distribución agresivas y consistentes, son algunos de los problemas que pueden llegar a finiquitar con la presencia de las cooperativas en el negocio del vino. Contando con un activo de un valor enorme como es el de acumular la mayor parte de las cepas viejas y los mejores terruños prefiloxéricos del sector no es infrecuente observar como cada día con más frecuencia la uva vieja, la uva singular y seleccionada se vende directamente y sin elaborar a las grandes bodegas, renunciando por ello al más consistente de los posibles valores añadidos que pudiera tener su actividad.

De persistir la actual crisis, el futuro para este tipo de entidades no se presenta muy halagüeño. Estas agrupaciones de personas unidas por vínculos la mayor de las veces poco consistentes mercantilmente, necesita de una profunda reforma en sus estructuras y en su régimen jurídico que las adapte al tiempo que vivimos. Se dan casos de algunas que se han reconvertido en sociedades anónimas o limitadas a fin de dar una respuesta más ágil y profesionalizada a los retos que plan-

tea el actual escenario de crisis global. Puede ser uno de los caminos a tomar, pero creemos que también como cooperativas profesionalizadas el futuro puede ser real y consistente. Para ello se necesita de una normativa que privilegie este tipo de fenómenos y los ampare bajo el paraguas de la distribución cooperativizada y profesionalizada. El elemento humano está altamente experimentado. El cooperativista sabe muy bien qué terruños tiene y qué viñas gozan de excelencia a la hora de la producción. A ese enorme capital de experiencia solo le hacen falta tres cosas: primero, que profesionales altamente cualificados del sector coordinen ese caudal dirigiendo y coordinando el fruto desde la viña y no solo en la bodega. Segundo, que gerentes conocedores de la distribución en un mercado mundial se incardinan en su organización. Y tercero, que la normativa actual se adapte a los nuevos tiempos protegiendo y abriendo la posibilidad a nuevas formas cooperativas donde el elemento empresarial sea la definitoria de esas actividades.

El sector hoy en día no admite cooperativas destinadas exclusivamente a dar salida excedentaria a vinos sin implantación. Eso ya pertenece al pasado.

Al respecto, se pueden consultar los principios del Anteproyecto de la Ley de Fomento de la Integración Cooperativa presentado en Consejo de Ministros el 19 de octubre de 2012 en la siguiente página web: http://lamoncloa.gob.es/ConsejodeMinistros/Referencias/_2012/refc20121019.htm#Cooperativa