

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

VOLUMEN TOTAL DE OPERACIONES EXCLUYENTES EN MODULOS AGRARIOS

NUM-CONSULTA	V1523-13
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	06/05/2013
NORMATIVA	LIVA 37/1992, art. 124; LIRPF 35/2006, arts. 14.1.b), 31.1.3. ^a , letra b).
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante desarrolla una actividad agrícola, dedicada a los productos del olivo, determinando el rendimiento neto de la misma por el método de estimación objetiva y tributando en el IVA por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
CUESTION-PLANTEADA	<p>1^a. Si a efectos del ámbito de aplicación del REAGP del IVA se computa la ayuda directa en pago único derivada de la Política Agraria Común. (PAC).</p> <p>2^a. Si a efectos del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva del IRPF, los rendimientos íntegros computables se determinarán, o no, en función del criterio temporal por el que se hubiese optado.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1^a Cuestión planteada.</p> <p>El artículo 124, apartados uno y dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que:</p> <p>"Uno. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos señalados en este Capítulo, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.</p> <p>Dos. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:</p> <p>1º. Las sociedades mercantiles.</p> <p>2º. Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.</p> <p>3º. Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente.</p> <p>4º. Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.</p> <p>5º. Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen simplificado.</p> <p>6º. Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año".</p> <p>Por su parte, el artículo 43, apartado 2, letra a) del Reglamento del Impuesto, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), declara que:</p> <p>"2. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:</p> <p>a) Los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en aquél, un importe de 300.000 euros durante el año inmediato anterior, salvo que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableciera otra cifra a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de las actividades a que se refiere el apartado anterior, en cuyo caso se estará a esta última".</p> <p>Por tanto, a efectos de la aplicación del citado límite de exclusión de 300.000 euros, del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido,</p>

dado que a la actividad realizada por el consultante le resulta también de aplicación el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se estará a lo previsto en la normativa reguladora de este último tributo.

A tal efecto, el artículo 3.1.b) de la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2013 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre) establece lo siguiente:

“1.- No obstante, lo dispuesto en los artículos 1 y 2 de esta Orden, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que superen las siguientes magnitudes:

(...)

b) Magnitud en función del volumen de ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas: 300.000 euros de volumen de ingresos en las siguientes actividades:

«Ganadería independiente».

«Servicios de cría, guarda y engorde de ganado».

«Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».

«Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».

«Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería».

«Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería».

«Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».

«Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido».

«Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales».

Sin perjuicio de lo señalado en los párrafos anteriores de esta letra, las actividades «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores y/o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido» y «Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido» contempladas en el artículo 1 de esta Orden, sólo quedarán sometidas al método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el volumen de ingresos conjunto imputable a ellas resulta inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y/o ganaderas o forestales principales.

A los efectos del método de estimación objetiva, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurren las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

(...)

A efectos de lo dispuesto en las letras a), b) y c) anteriores, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, **no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones**, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)

Cuando en un año natural se superen las magnitudes indicadas en este artículo, el sujeto pasivo quedará excluido, a partir del año inmediato siguiente, del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen simplificado o del régimen de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando resulten aplicables por estas actividades”.

Por tanto, **la ayuda directa en pago único percibida por el consultante acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una subvención corriente, no deberá computarse a efectos del cálculo de la magnitud volumen de ingresos** que delimita la aplicación a la actividad realizada por el consultante en el citado régimen especial.

2ª Cuestión planteada.

En el artículo 31.1.3.ª, letra b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) se establece el límite por volumen de rendimientos íntegros que delimita el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, disponiendo:

“b) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

Para el conjunto de sus actividades económicas, 450.000 euros anuales.

Para el conjunto de sus actividades agrícolas y ganaderas, 300.000 euros anuales.

Para el conjunto de sus actividades clasificadas en la división 7 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación lo dispuesto en la letra d) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley, 300.000 euros anuales.

A estos efectos, solo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento de este Impuesto, o en el libro registro de ingresos previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y las operaciones por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

No obstante, deberán computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las siguientes circunstancias:

– **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.**

– **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.**

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

En esta letra, se definen las operaciones que deben tenerse en cuenta (entre las que no están recogidas las subvenciones) para el cómputo del límite, pero no se establece el momento en que las mismas deben anotarse (devengo o cobro) en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento del IRPF, es decir, las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

Por ello, se debe recurrir a las reglas de imputación temporal, dado que en base a estas reglas, se calculará el rendimiento neto de la actividad.

A estos efectos, el artículo 14.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece que los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del

Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

El artículo 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), establece que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros". Es decir, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece el criterio de devengo contable para la imputación temporal de ingresos y gastos.

No obstante, en el artículo 7.2 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) se establece la opción de utilizar el criterio de cobros y pagos por aquellos contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas por las que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de ese Reglamento. Entre estos contribuyentes se encuentran los titulares de actividades agrícolas, ganaderas y forestales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

De acuerdo con lo anterior, en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, los rendimientos íntegros que deben computarse para delimitar el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva por volumen de rendimientos íntegros, serán los que, de acuerdo con el criterio de imputación temporal seguido por el contribuyente se tengan en cuenta para la determinación de su rendimiento neto, pues será en dicho período impositivo cuando se deban anotar en el libro registro de ingresos.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.