

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

AGRICULTOR - SERVICIOS ACCESORIOS

NUM-CONSULTA	V0808-14
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	24/03/2014
NORMATIVA	LIVA 37/1992, arts. 91, 127, 130, 131; Orden HAP/ 2206/2013, arts. 1.1, 2.1. Ley 38/1992, art. 54.2
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante es un agricultor que determina el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva y tributa en el IVA por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.</p> <p>A partir de 2013, usando los medios materiales y humanos de la actividad agrícola va a prestar servicios agrícolas a otros agricultores y a una industria dedicada a la elaboración de tintes a partir de la uva.</p> <p>El volumen de ingresos de estos servicios agrarios serán superiores a la totalidad de los ingresos de la explotación agrícola.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1ª. Tributación en el IVA.</p> <p>2ª. Tributación en el IRPF</p> <p>3ª. Si puede usar gasóleo bonificado para la prestación de los servicios agrarios prestados a la industria.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1ª Cuestión planteada: Tributación en el IVA.</p> <p>El artículo 127 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece lo siguiente:</p> <p>“Uno. Se considerarán incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los servicios de carácter accesorio a las explotaciones a las que resulte aplicable dicho régimen especial, que presten los titulares de las mismas a terceros con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones, siempre que tales servicios contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios.</p> <p>Dos. Lo dispuesto en el apartado precedente no será de aplicación si, durante el año inmediato anterior, el importe del conjunto de los servicios accesorios prestados excediera del 20 por ciento del volumen total de operaciones de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras principales a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en este Capítulo.”</p> <p>Por su parte, el artículo 46 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), declara que:</p> <p>“A efectos de lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de servicios de carácter accesorio, entre otros, los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1º. Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte. 2º. El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección. 3º. La cría, guarda y engorde de animales. 4º. La asistencia técnica. <p><u>Lo dispuesto en este número no se extenderá a la prestación de servicios profesionales efectuada por ingenieros o técnicos agrícolas.</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 5º. El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras. 6º. La eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos. 7º. La explotación de instalaciones de riego o drenaje.

con MÁXIMO 20%

¡OJO!

8º. La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.”

En consecuencia, en el año 2013, a los servicios a que se refiere el escrito de consulta les será aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el supuesto de que el destinatario de los mismos sea también un empresario agrario –con independencia de cuál sea el régimen de tributación que aplique este destinatario: el general o el especial de la agricultura, ganadería y pesca- y dichos servicios contribuyan a la realización de una explotación agraria, así como con independencia del volumen de facturación realizado en dicho año por estos servicios.

En tal caso, la aplicación del mencionado régimen especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido a los referidos servicios se producirá con independencia de cuál sea el régimen de tributación de los mismos en el Impuesto sobre Actividades Económicas o en cualquier otro tributo.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 130 y 131 de la Ley 37/1992, el consultante empresario agrícola que presta los mencionados servicios tendrá derecho a que el empresario destinatario de los mismos le satisfaga una compensación por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que ha soportado en la adquisición de los bienes y/o servicios que utiliza para la prestación de dichos servicios. Dicha compensación será la cantidad resultante de aplicar el porcentaje del 12 por ciento al precio de los servicios y le deberá ser efectuada en el momento en que realice los servicios mediante un recibo que deberá expedir por duplicado el empresario destinatario de los mismos y que deberá ser firmado por el consultante, entregándole una copia del mismo. Dicho recibo deberá ajustarse a lo previsto en el artículo 16, apartado 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

Por excepción a lo señalado en el párrafo anterior, y según se establece en el artículo 130, apartado tres, número 1º, letra a), de la citada Ley, el empresario consultante prestador del servicio no tendrá derecho a percibir la compensación a tanto alzado cuando el empresario agrario destinatario del servicio esté también acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, sin que ello determine la exclusión del servicio de dicho régimen especial.

En el año 2014, dado que según el escrito de consulta el volumen de operaciones de las prestaciones de servicios objeto de consulta será mayor que el correspondiente a la actividad agrícola del consultante, no será aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a dichos servicios, por quedar excluidos del mismo.

En tal supuesto, la actividad de prestación de los referidos servicios podría tributar por el régimen simplificado del Impuesto. No obstante, dado que dicha actividad tendrá un volumen de ingresos superior al de la actividad agrícola principal, el consultante no podrá acogerse al citado régimen especial, conforme a lo previsto en el artículo 3, letra b), de la Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 28 de noviembre).

Por tanto, el consultante por su actividad de prestación de los referidos servicios, en el año 2014, deberá tributar por el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia asimismo de cual sea el régimen de tributación que le corresponda en otro tributo, y constituirá a efectos de dicho Impuesto un sector diferenciado de su actividad agrícola sometida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Por lo que se refiere al tipo impositivo aplicable, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno.2, número 3º de la misma Ley establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, entre otras, a las siguientes prestaciones de servicios:

“3º. Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en

cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.”.

El precepto anteriormente transcrito exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a determinadas prestaciones de servicios:

1º. Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.

2º. Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación.

3º. Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, excluidas expresamente de la aplicación del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto.

Los tres requisitos citados concurren en los servicios prestados por el consultante a los empresarios agrícolas a que se refiere el escrito de consulta.

En consecuencia, el empresario consultante prestador de los citados servicios deberá en tales casos repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre los destinatarios de los mismos, aplicando el tipo impositivo del 10 por ciento sobre el importe total de la contraprestación de los mismos. La repercusión deberá efectuarse mediante factura expedida por el consultante, el cual estará asimismo sometido por la mencionada actividad a la obligación de liquidar e ingresar el Impuesto y a las obligaciones de carácter formal y registral previstas para el régimen general del Impuesto por la normativa reguladora del mismo.

2ª Cuestión planteada: Tributación en el IRPF.

Como ya se ha expresado en la contestación a la primera planteada en relación con el IVA, la actividad de "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", es una de una actividad a la que es de aplicación el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.1 de la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre).

Ahora bien, antes de analizar si se trata de una actividad independiente, se debe analizar si los servicios prestados están incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, pues en este caso, se estaría ante una única actividad económica (agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA), que podría determinar el rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

En 2013, de acuerdo con lo dispuesto en la contestación realizada en relación con el IVA, los trabajos y servicios agrarios prestados por el consultante están incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, por lo que el rendimiento neto de la actividad desarrollada podrá determinarse por el método de estimación objetiva, considerándose que el consultante ejerce una única actividad económica: agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

En lo que concierne a 2014, los trabajos y servicios prestados, de acuerdo con la contestación realizada para el IVA, no estarán incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, por lo que nos encontramos ante una actividad independiente a efectos del método de estimación objetiva.

Ahora bien, como los ingresos de esta actividad van a ser superiores a los de la actividad agrícola desarrollada, ésta no puede considerarse accesoría, por lo que no estará incluida en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.

Dada la incompatibilidad existente entre la estimación objetiva y la directa, en este período 2014 deberá determinar el rendimiento neto de las dos actividades por el método de estimación directa, en la modalidad que corresponda.

3ª Cuestión planteada: Si puede usar gasóleo bonificado para la prestación de los servicios agrarios prestados a la industria.

La pregunta planteada exige analizar dos supuestos distintos:

1.- Posibilidad de utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo impositivo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del Impuesto sobre Hidrocarburos ("Gasóleo bonificado").

El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en su redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre de 2000, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece: