

NUM-CONSULTA V2445-15

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 03/08/2015

NORMATIVA Ley 37/1992 art. 20-uno-20º

DESCRIPCION-HECHOS Cesión y/o transmisión de derechos de pago único junto con una finca rústica.

CUESTION-PLANTEADA Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- En relación con la cuestión planteada cabe señalar que, con fecha 8 de julio de 2015, tuvo lugar contestación vinculante a las consultas con números V2095-15 y V2096-15, planteadas en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las cesiones y/o transmisiones de derechos de pago único.

En dichas contestaciones se abordaba el supuesto planteado en el escrito de consulta, estableciéndose lo siguiente:

“4.- En relación con el tratamiento en el supuesto de arrendamiento y/o venta de los derechos de pago único acompañado de un número de hectáreas admisibles, hay que tener en cuenta lo dispuesto en los números 20º y 23º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992.

El artículo 20.uno.20º de la Ley 37/1992, declara que están exentos del Impuesto:

“20º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

(...)

Por su parte, el artículo 20.uno.23º de la Ley 37/1992, declara que están exentos del Impuesto:

23º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

(...)

La exención no comprenderá:

a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

(...).

Por su parte, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), dispone lo siguiente:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

(...).

La Comisión Europea también se ha pronunciado en el documento de trabajo núm. 630 en el sentido siguiente (traducción propia): “Cuando los derechos de pago único se transfieren conjuntamente con tierra, en base a un contrato de arrendamiento, el tratamiento a efectos del Impuesto de los derechos de pago único seguirá normalmente el aplicable a la cesión del terreno, porque el arrendamiento de la tierra y de los derechos van juntos. Si el arrendamiento del terreno está exento, de acuerdo al artículo 135.1.I) de la Directiva de IVA, la transferencia de los derechos de pago único estará exenta también”.

Asimismo, en el documento de la Comisión ya mencionado, tras hacer una referencia a la jurisprudencia comunitaria relativa al carácter accesorio o complementario de productos o servicios que se venden conjuntamente o respecto del carácter independiente de prestaciones de servicios que se realizan como una única prestación, asuntos C-231/94, Faaborg-Gelting y C-349/96 CPC, de 25 de febrero de 1999, la

Comisión, respecto a la venta de derechos de pago único y tierras conjuntamente señala que (traducción propia): “es probable que en la mayor parte de los casos, la transferencia de los derechos de pago único se calificará como prestación accesoria a la del terreno y por tanto, estará cubierta por la exención del artículo 135.1.k) de la Directiva de IVA (...)”

A este respecto, es doctrina reiterada de este Centro directivo, véase entre otras, contestaciones a consultas vinculantes número V0813-13, de 14 de marzo, V2851-13, de 26 de septiembre y V0015-14, de 10 de enero y V1599-14, de 20 de junio, que hay que determinar en cada caso si se está ante el arrendamiento de un bien o conjunto de bienes o ante el arrendamiento de un negocio, sin que a lo primero obste que, junto con el terreno y, en su caso las construcciones agrarias se pueda transmitir algún otro elemento; así la consulta núm V0813-13 establece:

“Es criterio de este centro directivo, manifestado entre otras, en las consulta vinculantes, V0547-10 y V0792-11, de 22 de marzo de 2010 y 21 de marzo de 2011 respectivamente, que la exención establecida en el artículo 20.uno.23º, en los supuestos del arrendamiento de una finca rústica, solamente opera respecto del terreno y las construcciones.

De esta forma, según el señalado criterio, cualquier arrendamiento de una finca rústica en el que conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, ya no será aplicable la exención porque lo que subyace es el arrendamiento de un negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

Parece evidente que cuando se arrienda una finca rústica en la que se viene desarrollando una actividad agraria, ganadera o forestal conjuntamente con las construcciones inmobiliarias afectas a la misma, la aplicación de la exención contenida en el artículo 20.uno.23º no puede determinarse únicamente en función de que conjuntamente con estos elementos sean o no objeto de cesión en el mismo contrato de arrendamiento otros elementos necesarios para la actividad, por que desde esta perspectiva, la práctica totalidad de las operaciones de arrendamiento de fincas rústicas susceptibles de explotación agropecuaria quedarían excluidas de la referida exención. Por otra parte, tampoco parecería conforme con la Ley, aplicar la exención contenida en el artículo 20.uno.23º a situaciones que supongan efectivamente la cesión o el arrendamiento de un negocio, entendido este como una empresa en funcionamiento, unidad económica que excede de los propios terrenos y las construcciones necesarias para la actividad.

En consecuencia, será necesario determinar en cada caso, si la operación se refiere al arrendamiento de un bien, o un conjunto de bienes, o al arrendamiento de un negocio, sin que el hecho de que, conjuntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de la finca rústica se transmita algún otro elemento, sea determinante para la no aplicación de la exención.”

El artículo 46.2 del Reglamento (CE) N° 1782/2003 del Consejo, de 29

de septiembre de 2003, por el que se establecen disposiciones comunes aplicables a los regímenes de ayuda directa en el marco de la política agrícola común y se instauran determinados regímenes de ayuda a los agricultores y por el que se modifican determinados Reglamentos (DOUE de 21 de octubre), mantenido en virtud del Reglamento (CE) nº 73/2009 del Consejo, preceptúa que “los derechos de ayuda podrán cederse mediante venta o cualquier otro medio definitivo de cesión, con o sin tierras. Por el contrario, el arrendamiento u otros tipos de transacciones similares sólo estarán permitidos si la cesión de derechos de ayuda se acompaña de la cesión de un número equivalente de hectáreas admisibles.”

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el Reglamento (UE) nº 1307/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de diciembre de 2013 por el que se establecen normas aplicables a los pagos directos a los agricultores en virtud de los regímenes de ayuda incluidos en el marco de la Política Agrícola Común y por el que se derogan los Reglamentos (CE) nº 637/2008 y (CE) nº 73/2009 del Consejo, aplicable a partir de 1 de enero de 2015, establece un nuevo régimen de pagos directos desacoplados de la producción, basados en el régimen de pago básico. El Real Decreto 1076/2014, de 19 de diciembre, sobre asignación de derechos de régimen de pago básico de la Política Agrícola Común (BOE de 20 de diciembre), en vigor desde el día siguiente a su publicación en el BOE, establece en su artículo 28.1 relativo a transferencias de derechos de pago básico que “(...) Tanto la venta como el arrendamiento de los derechos de ayuda podrán ser realizados con o sin tierras. Las finalizaciones de arrendamientos de tierras con venta o donación de los derechos de pago básico al arrendador serán consideradas como ventas de derechos con tierras”.

Por su parte, este Centro Directivo siguiendo la jurisprudencia comunitaria, véase entre otras asuntos C-231/94, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting y C-349/96, CPC, de 25 de febrero de 1999, ha establecido en numerosas consultas, por todas, la consulta vinculante número de V2486-12, de 19 de diciembre, que: “(...) cuando por un precio único se presten servicios que tributan a distintos tipos impositivos, o cuando sólo a alguno le fuera aplicable una exención al Impuesto, como es el supuesto objeto de consulta, la base imponible correspondiente a cada prestación de servicios se determinará repartiendo el precio único cobrado, entre los distintos servicios, en proporción al valor de mercado de cada uno de ellos.

No obstante lo anterior, en relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta relativa a si pueden considerarse accesorios unos de otros los referidos servicios que pueda realizar la consultante, a efectos de la aplicación del mismo régimen de tributación, debe tenerse en cuenta, nuevamente, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, en su sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, establece que una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Respecto de las actividades accesorias que se presten al destinatario del servicio principal, debe atenderse también a lo señalado por el Tribunal en su sentencia de 25 de febrero de 1999 en el asunto C-349/96, en la que el dicho Tribunal se planteó cuales deben ser “los

criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente”.

Señala el Tribunal en dicha sentencia lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería

preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).”.

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación que tenga carácter accesorio respecto de otra que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesoría y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.”

A este respecto, hay que tener en cuenta, tal y como se ha mencionado con anterioridad, que los derechos de ayuda no garantizan automáticamente un derecho a recibir dinero, puesto que para activarlos se requiere que su titular (agricultor) tenga un número de hectáreas de tierra admisibles. La mera posesión de derechos de ayuda no habilita para la recepción de pagos. El titular está obligado a hacer las labores oportunas para mantener las tierras sobre las que se solicita la ayuda en buenas condiciones agrarias y medioambientales y, asimismo, la legislación prevé que la no utilización del derecho durante tres años seguidos (en la actualidad) sea causa de su pérdida y traslado a la reserva nacional.

En estas circunstancias y, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal, puede concluirse que, la operación consistente en la cesión de derechos de ayuda, cuando va acompañada de la cesión de un número equivalente de hectáreas admisibles, ya sea con carácter temporal (arrendamiento) o definitivo (venta), no constituye un fin en sí mismo, por lo que seguirá el mismo régimen que la operación principal de cesión del terreno, con la aplicación, cuando proceda, de los supuestos de exención contemplados, respectivamente, en el apartado 23º y 20º del citado artículo 20.Uno de la Ley 37/1992.”

2.- 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.