

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC055021

DGT: 08-07-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2094/2015

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de terrenos. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Cesión y/o transmisión de derechos de pago único. Partimos del hecho de que la transmisión de derechos de pago único o, en su caso, el arrendamiento de dichos derechos, mediante contraprestación, por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, es una operación sujeta al Impuesto, debiendo calificar los citados derechos como activos inmateriales. Pues bien, 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 el art. 20.Uno.20º y 23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), así como 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 sea causa de su pérdida y traslado a la reserva nacional. En estas circunstancias 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 citado art. 20.Uno.20º y 23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **Hecho imponible. Concepto de actividades empresariales o profesionales.** Por lo que respecta a la venta o cesión de los derechos de ayuda sin tierra, se trata de prestaciones de servicios sujetas al Impuesto y no exentas del mismo, al no resultar aplicable ninguna de las exenciones previstas en los arts. 20 a 67 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por otro lado, no resulta aplicable a la transmisión o cesión definitiva de derechos de pago único el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, ya que no puede considerarse que aquella transmisión o cesión se realiza con los medios que ordinariamente se utilizan en la explotación agrícola, por lo que se deberá aplicar a dichas operaciones el régimen general del Impuesto. De conformidad con lo anterior, estará sujeta y no exenta del Impuesto la venta o cesión definitiva de derechos de pago único siendo el tipo impositivo aplicable a la citada operación el general del impuesto del 21 por ciento. **Operaciones no sujetas. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional.** Por último, la transmisión de derechos de pago único junto con el conjunto de una explotación rústica cuando el conjunto de los elementos transmitidos, incluidos los derechos de pago único, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, estará no sujeta al Impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7, 11, 20, 67, 125 y 127.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 135.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Descripción sucinta de los hechos:

Cesión y/o transmisión de derechos de pago único.

Cuestión planteada:

Tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- En el escrito de consulta no se enumeran los distintos casos de transmisión de los derechos de pago único que pueden darse, por lo que se procede a contestar, con carácter general, respecto de la calificación a

efectos del Impuesto y de su tratamiento en los supuestos de arrendamiento y/o venta o cesión definitiva de derechos acompañado de un número de hectáreas admisibles, venta o cesión definitiva de derechos sin tierra y venta o cesión definitiva de derechos con el conjunto de una explotación rústica.

2.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.”

El apartado dos, letra b) del citado artículo 4 declara que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra c), de la misma Ley expresamente otorga la condición de empresario o profesional a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, añadiendo que, en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

El artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que, a efectos del Impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta a éste que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

En consecuencia con lo anterior, cabe concluir que la transmisión de derechos de pago único o, en su caso, el arrendamiento de dichos derechos, mediante contraprestación, por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- En relación con la calificación de los citados derechos, hay que considerar que se trata de activos inmateriales; en tal sentido se ha pronunciado la Comisión Europea, en su documento de trabajo (Working paper) núm. 630, de 9 de septiembre de 2009, al establecer (traducción propia): “La titularidad de los derechos de pago único puede transmitirse, aunque sólo se permite entre agricultores. Sobre la condición de que el agricultor también posea un número determinado de hectáreas admisibles, los derechos de pago único proporcionan a su titular un derecho a recibir un pago. En vista de lo anterior, la Comisión considera que los derechos de pago único tienen el carácter de activo inmaterial.

(...) la Comisión considera que la transmisión en cuestión, constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 25(a) de la Directiva de IVA, como la transmisión de un activo inmaterial.”

Con respecto a su calificación y, en concreto a la posible consideración de los derechos de pago único como un servicio financiero, sujeto y exento al Impuesto, conforme con lo previsto en las letras b) a g) del artículo 135.1 de la Directiva de IVA, artículo transpuesto en el artículo 20.uno.18º de la Ley 37/1992, la Comisión también se pronuncia en el documento de trabajo núm. 630 en el sentido siguiente (traducción propia): “En ausencia de interpretación dentro del campo del IVA del significado o definición de la noción de “instrumento negociable” (efecto comercial según la versión en español del precepto de la Directiva de IVA) es necesario acudir a otras áreas del derecho, como el derecho civil. Aunque no hay una definición general de “instrumento negociable”, algunas características particulares del mismo pueden establecerse. Así, un instrumento negociable puede transmitirse libremente. Más aún, en cada instrumento negociable debe haber una orden incondicional o promesa de pago. Además se referirá normalmente al reconocimiento de una deuda o derecho de crédito de una cierta cantidad de dinero y nada más.

La jurisprudencia comunitaria ha establecido que los términos que se usan para describir las exenciones en la Directiva de IVA han de ser objeto de interpretación estricta, en cuanto constituyen excepciones al principio general de que el Impuesto se ha de exigir sobre toda las prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo con contraprestación.

(...)

Cuando se examinan las características de los derechos de pago único, se observa que aunque pueden ser transmitidos, no son libremente objeto de transmisión. Los derechos de pago único sólo pueden transmitirse entre agricultores en activo y que tengan hectáreas de terreno admisibles para activar dichos derechos de pago único. Otra limitación es que las transmisiones solo están permitidas dentro de cada Estado miembro y, en ocasiones, solo dentro de determinadas regiones. Además cada transmisión ha de ser comunicada y registrada (...). La agencia de pagos tiene la posibilidad de “gravar” las transferencias de los derechos de pago único, en el

sentido de afectar una parte a la reserva nacional. Además si los derechos de pago único no se usan durante un plazo de dos años, revierten en todo caso a la reserva nacional.

Otra característica de los derechos de pago único es que no garantizan automáticamente un derecho a recibir dinero. Para activar los derechos se requiere que su titular tenga un número de hectáreas de tierra admisibles. Sin esos dos elementos, el titular de los derechos de pago único no puede recibir ningún pago. Esto implica que, al contrario de los instrumentos negociables, la mera posesión de derechos de pago único no habilita para la recepción de pagos y además que el pago no es incondicional. Una de las características más significativas de los instrumentos negociables es que constituyen una orden incondicional o promesa de pago.

De lo expuesto, resulta que los derechos de pago único no pueden ser considerados como instrumentos negociables, de cara a que su transmisión se considere como operación exenta del artículo 135.1.d) de la Directiva de IVA. Además, desde el punto de vista de la Comisión, la transferencia de los derechos de pago único, por su naturaleza, no constituyen operaciones financieras que se puedan incluir en el artículo 135.1. letras b) a g) de la Directiva de IVA, no presentan ninguna de las dificultades a las que atienden las exenciones de las operaciones financieras. A la vista de lo expuesto, la Comisión es de la opinión que la transferencia de los derechos de pago único, sin tierra es una operación que debe gravarse al tipo general del Impuesto en los Estados miembros.”.

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) n° 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) n° 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) n° 637/2008 y (CE) n° 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 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.

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 accesorio 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.

5.- Por lo que respecta a la venta o cesión de los derechos de ayuda sin tierra y, según lo ya expuesto, se trata de prestaciones de servicios sujetas al Impuesto y no exentas del mismo, al no resultar aplicable ninguna de las exenciones previstas en los artículos 20 a 67 de la Ley 37/1992.

Por su parte, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido viene regulado en el Capítulo III del Título IX de la Ley 37/1992, estableciéndose, entre otras especialidades, lo siguiente:

“Artículo 125. Ámbito objetivo de aplicación.

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones a que se refiere el artículo 127 de esta Ley.

(...)

Artículo 127. Servicios accesorios incluidos en el régimen especial.

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.

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.”

No resulta aplicable a la transmisión o cesión definitiva de derechos de pago único el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, ya que no puede considerarse que aquella transmisión o cesión se realiza con los medios que ordinariamente se utilizan en la explotación agrícola, por lo que se deberá aplicar a dichas operaciones el régimen general del Impuesto.

De conformidad con lo anterior, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la venta o cesión definitiva de derechos de pago único. El tipo impositivo aplicable a la citada operación será el general del impuesto del 21 por ciento.

6.- Por otro lado, en relación con la transmisión de derechos de pago único junto con el conjunto de una explotación rústica, el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modifica, entre otras, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en vigor desde 1 de enero de 2015:

“1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

COMPLETA

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, “clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma”.

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria establecida, fundamentalmente, por la sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl.

En este sentido, el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 40 de la referida sentencia que “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que,

conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias”.

Por lo que respecta a una “universalidad total de bienes” existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que comprenderá una serie de elementos diferentes, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

El concepto de «universalidad parcial de bienes» se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por ese Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este centro directivo en contestación a consultas tributarias, criterio claramente confirmado por la vigente redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, cuando el conjunto de los elementos transmitidos, incluidos los derechos de pago único, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, la transmisión de aquellos estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

7.- 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.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.