



## TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA CESIÓN O VENTA DE DERECHOS DE PAGO ÚNICO, PAC.

<b>NÚM.-CONSULTA</b>	V2406-09
<b>ÓRGANO</b>	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	28/10/2009
<b>NORMATIVA</b>	LIRPF L 35/2006 arts. 34.1.a, 35.3, 37.1 LIVA L 37/1992 arts. 11, 125, 127 RIRPF RD 439/2007 art. 40.2 TRLIS RDLeg 4/2004 arts. 1, 4, 7, 10

### DESCRIPCIÓN-HECHOS

La entidad consultante es una lonja agropecuaria, que presta un servicio de mercado secundario referente a derechos de primas y cuotas de producción de la política agraria comunitaria a agricultores y ganaderos. El sistema de ayudas denominado derechos de pago único (DPU) prevé que estos derechos sean objeto de compraventa. Para ello, la consultante ha constituido un mercado secundario de ámbito estatal de los DPU y presta el servicio de intermediación entre comprador y vendedor en la cesión de derechos de ayuda, según lo dispuesto en el capítulo IV del Real Decreto 1470/2007, de 2 de noviembre, sobre aplicación de los pagos directos a la agricultura y la ganadería. Entre otras operaciones, se realiza la venta o cesión definitiva de derechos de ayuda sin tierras a los agricultores.

### CUESTION-PLANTEADA

Impuestos a los que están sujetas estas operaciones y, en su caso, cómo deben tributar los vendedores por la renta obtenida.

### CONTESTACION-COMPLETA

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que "el Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta ley".

Por otra parte, el artículo 7 del TRLIS establece lo siguiente:

"1. Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.

(...).

"2. Los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

(...)"

En consecuencia, tanto la entidad consultante como los agricultores con personalidad jurídica serán sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y tributarán por la renta que obtengan, cualquiera que fuese su fuente u origen (artículo 4 del TRLIS), ya sea por el régimen general o por alguno de los regímenes especiales que pudieran afectarles, establecidos en el título VII del TRLIS.



De acuerdo con el artículo 10 del TRLIS, la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo y se calculará a partir del resultado contable, determinado éste de acuerdo con el Código de Comercio y demás Leyes de desarrollo, corregido mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, en cuyo resultado se incluirá la renta obtenida en la venta o cesión definitiva de los derechos de ayuda objeto de la consulta.

## **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

La cesión de derechos de ayuda de los pagos directos a la agricultura y ganadería está contemplada en el artículo 21 del Real Decreto 1470/2007, de 2 de noviembre, sobre aplicación de los pagos directos a la agricultura y ganadería (BOE de 3 de noviembre).

En este precepto se establece que los derechos de ayuda podrán ser objeto de cesión entre agricultores establecidos en todo el territorio nacional, a excepción de la Comunidad Autónoma de Canarias, bien en venta, arrendamiento o mediante cualesquiera otras formas admitidas en derecho.

En la consulta formulada se plantea la tributación de la venta o cesión definitiva de estos derechos de ayuda sin tierras realizadas por distinto tipo de agricultores.

Para abordar la cuestión, previamente debemos calificar la naturaleza de estos derechos de ayuda.

Analizando la naturaleza de los mismos, se llega a la conclusión que se trata de un activo intangible afecto a una actividad económica.

Por lo que cuando la transmisión se realice por una persona física, contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la transmisión de los mismos deberá calificarse como ganancia o pérdida patrimonial, siendo indiferente el tipo de agricultor que realice la transmisión.

La ganancia o la pérdida patrimonial deberá determinarse por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del mismo, tal y como dispone el artículo 34.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como valor de transmisión se tomará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35.3 de la citada Ley 35/2006, el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Tomándose por importe real del valor de enajenación el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

Por lo que se refiere al valor de adquisición, éste será, de acuerdo con lo previsto en el artículo 37.1 de la Ley 35/2006, al tratarse de un elemento patrimonial afecto a una actividad económica, el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor.

A este respecto, el artículo 40.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, establece que tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima. Como amortización mínima se tomará la resultante del período máximo de amortización.



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- La consultante ha puesto en marcha un mercado transparente de derechos de pago único y de cuotas de producción ligadas a la agricultura y a la ganadería.

La consultante presta servicios de intermediación entre las partes compradora y vendedora, en la cesión de derechos de ayuda que se recoge en el capítulo IV del Real Decreto 1470/2007, de 2 de noviembre sobre aplicación de los pagos directos a la agricultura y la ganadería.

Segundo.- El artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), 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 particular, conforme al apartado dos, número 15º del citado artículo, se consideran prestaciones de servicios: "Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".

Del escrito de consulta no puede determinarse si la actuación del consultante es en nombre propio o ajeno.

En todo caso, tanto la cesión de derechos de ayuda como los servicios de mediación en la cesión de tales derechos, son prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas del mismo por no resultar aplicable ninguna de las exenciones previstas en los artículos 20 a 67 de la Ley 37/1992.

Tercero.- 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 las operaciones objeto de la presente consulta, cesión de derechos de ayuda, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, ya que no puede considerarse que aquéllas se realizan con los medios que ordinariamente se utilizan en la explotación agrícola, por lo que se deberá aplicar a estas cesiones el régimen general del Impuesto.

De conformidad con lo anterior, estará sujeto y no exento 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 16 por ciento.

## **IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

La cesión de derechos de ayuda que se recoge en el Capítulo IV del Real Decreto 1470/2007, de 2 de noviembre, sobre aplicación de los pagos directos a la agricultura y la ganadería, norma con fundamento en el Reglamento 1782/2003, del Consejo, de 29 de septiembre de 2003, es una de las posibilidades de actuación que se confieren al titular de tales derechos una vez que estos sean definitivos.

Con independencia de que la cesión puede instrumentarse como venta de los derechos, venta asociada a tierra o arrendamiento (en cuyo caso se han de arrendar también el mismo número de hectáreas de tierra que los derechos que se transfieren) la condición de titular de los mismos se atribuye de forma exclusiva a personas físicas o jurídicas cuya explotación esté situada en el territorio de la Comunidad y que ejerza una actividad agraria, entendiéndose por explotación “una unidad de producción administrada por un agricultor” y por actividad agraria básicamente “la producción, cría o cultivo de productos agrarios ...”, todo ello según establece el Reglamento comunitario citado.

De acuerdo con lo expuesto, se entiende que tanto las transmisiones onerosas entre agricultores que se produzcan en el ámbito de ese “mercado secundario” al que se refiere el escrito de consulta como el cobro por la entidad consultante de servicios de intermediación habrán de ajustarse al régimen tributario general que proceda conforme a la legislación del IVA y a la imposición personal propia de la naturaleza jurídica de las partes intervinientes.

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.