

IVA**Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.**

NUM-CONSULTA	V2014-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	05/07/2018
NORMATIVA	Ley 38/1992, art. 54 LIVA 37/1992, art. 124, 125 Orden HFP/1159/2017, art. 2.1 RIRPF RD 439/2007, art. 35
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>Dentro de las fincas, donde se desarrolla la actividad, hay pozos de agua que utiliza para riego de sus propias explotaciones.</p> <p>Se está planteando vender agua para riego agrícola a otras personas. El agua se transportará en algunas ocasiones utilizando su propio tractor y, en otras, será los propios compradores del agua quienes asumirán el transporte.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1ª Si utilizase su propio tractor, podrá utilizar gasóleo agrícola bonificado.</p> <p>2ª Si la venta del agua podría tributar en el IVA por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.</p> <p>3ª Si la venta del agua para riego podría tributar por el método de estimación objetiva</p>

**CONTESTACION-
COMPLETA**

La presente contestación se formula bajo la hipótesis de que la obtención y comercialización del agua se lleva a cabo con acomodo a la legislación vigente.

1ª Cuestión planteada.

El apartado 2 del artículo 54 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), establece:

"2. La utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:

a) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, podrá utilizarse gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

b) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización.

c) Motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo.

A los efectos de la aplicación de los casos a) y b) anteriores, se considerarán "vehículos" y "vehículos especiales" los definidos como tales en el Anexo II del Reglamento General de Vehículos aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. A los mismos efectos, se considerarán "vías y terrenos públicos" las vías o terrenos a que se refiere el artículo 2 del Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a motor y Seguridad Vial aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo.

Fuera de los casos previstos en el artículo 51.2 y en el artículo 52.b) y de los autorizados conforme a este apartado, estará prohibida la utilización como carburante de gasóleo al que, conforme a lo que reglamentariamente se establezca, le hubieran sido incorporados los correspondientes trazadores y marcadores."

Así, la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado como carburante en artefactos terrestres queda delimitada por su configuración objetiva y/o por la falta de autorización para circular por vías o terrenos públicos, sin que sea relevante, salvo para los tractores y la maquinaria agrícola autorizados para circular por vías públicas, la actividad en que el artefacto se emplee.

Además, en ningún caso los vehículos ordinarios (camiones, autobuses, turismos, etc.) podrán utilizar gasóleo con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4, ni siquiera en el caso de que no estuvieran matriculados.

Por consiguiente, y en primer lugar, los tractores no provistos de autorización para circular por vías y terrenos públicos y que no sean susceptibles, por su configuración objetiva, de ser autorizados para tal circulación como vehículos ordinarios, pueden utilizar gasóleo bonificado como carburante, siendo irrelevante la actividad en que se empleen.

En segundo lugar y para el supuesto consultado, un tractor provisto, como vehículo especial, de autorización para circular por vías y terrenos públicos sólo podrá utilizar gasóleo bonificado en la medida en que sea tractor agrícola y se utilice en agricultura, incluidas la horticultura, ganadería y silvicultura.

Según establece el artículo 118 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), "se consideraran motores de tractores y maquinaria agrícola utilizados en agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, los motores de tractores agrícolas, motocultores, tractocarros, maquinaria agrícola automotriz y portadores a que se refieren las definiciones del Anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos y que se utilicen en las actividades indicadas. A estos efectos no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura, el transporte por cuenta ajena incluso

realizado mediante tractores o maquinaria agrícola dotados de remolque.”.

De lo anterior cabe concluir que los tractores autorizados para circular por vías y terrenos públicos que no tengan la condición de maquinaria agrícola no pueden utilizar gasóleo bonificado, aunque se utilicen en labores que tengan la consideración de agricultura. Respecto del transporte, el Reglamento de los Impuestos Especiales establece que no tendrá la consideración de actividad propia de la agricultura el transporte por cuenta ajena, aunque se realice con tractores o maquinaria agrícola.

Así las cosas, el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (BOE de 5 de julio), establece:

“A los efectos de esta Ley, se entiende por:

1. Actividad agraria, el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales.

Asimismo, a efectos de esta Ley y de las disposiciones correspondientes al encuadramiento en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, se considerará como actividad agraria la venta directa por parte de agricultoras o agricultores de la producción propia sin transformación o la primera transformación de los mismos, cuyo producto final esté incluido en el anexo I del artículo 38 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes, considerándose también actividad agraria toda aquella que implique la gestión o la dirección y gerencia de la explotación.”.

Por lo tanto, el agua no se encuentra comprendida en los productos agrícolas catalogados en la lista prevista en el artículo 38 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, establecida en el anexo I del referido Tratado y, a efectos de la Ley 19/1995, la venta de agua por parte de un agricultor no tiene la consideración de actividad agraria, en la medida en que el agua no es un

producto de la actividad agrícola.

No obstante, en el Preámbulo del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE de 29 de diciembre), se expone que “Dichas tarifas no comprenden, sin embargo, la clasificación de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras”

En dichas tarifas aparecen referencias a actividades comerciales relativas a la venta de agua, pero vienen referidas, dentro del Grupo 612 “Comercio al por mayor de materias primas agrarias, productos alimenticios, bebidas y tabaco”, a las aguas de bebida envasadas y no a las aguas para regadío.

Al respecto, en la consulta vinculante V2600-14, de 3 de octubre de 2014, emitida por la Dirección General de Tributos, se señala:

“Por otra parte, en cuanto a la actividad propia de una comunidad de regantes, consistente en el suministro de agua para el riego de las fincas rústicas de los comuneros, cabe indicar que las actividades agrícolas no están sujetas al IAE de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.2 del TRLRHL, por cuanto que su ejercicio no constituye hecho imponible del mismo. El desarrollo de cualquier aspecto de las actividades agrícolas, como es el suministro de agua para el riego de los cultivos, no está sujeto al IAE, por lo que la entidad consultante no está obligada a contribuir por el impuesto por la realización del suministro de agua para riego.”.

En conclusión, y en relación con la consulta planteada, debe entenderse que la venta de agua por un agricultor, proveniente de pozos propios existentes en la explotación agrícola, efectuada para riegos agrícolas debe considerarse, a efectos de la Ley de Impuestos Especiales, una actividad en la que el tractor que efectúa el transporte del agua se está empleando en agricultura; por lo tanto, dicho tractor agrícola puede efectuar el referido transporte de agua utilizando como carburante gasóleo bonificado, siempre que el tractor no se utilice para otros servicios que no constituyan agricultura.

2ª Cuestión planteada.

El artículo 124 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que:

“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.

No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos de este régimen especial:

- a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.
- b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.”

Por otro lado, el artículo 125 de la citada Ley declara que “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.”

El agua del pozo ubicado en la explotación agrícola del consultante no reúne los requisitos previstos en el indicado artículo 125 de la Ley 37/1992 para la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por lo que la entrega de dicho agua para riego tributará por el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3ª Cuestión planteada.

Según establece el artículo 2.1 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 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) el método de estimación objetiva será aplicable a las actividades comprendidas en dicho precepto, siempre que además les resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso planteado, en la medida en que se lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de medios de producción para la obtención y posterior comercialización del agua, de acuerdo con la contestación realizada a la segunda cuestión, a la actividad económica de comercialización del agua de su titularidad no le será de aplicación el método de estimación objetiva, debiendo determinar el rendimiento neto de la mencionada actividad por el método de estimación directa.

Asimismo, dada la incompatibilidad, establecida por el artículo 35 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real decreto 439/2007, de 30 de marzo, entre del método de estimación objetiva y el de estimación directa, el consultante, en caso de iniciar la actividad de venta de agua de riego, deberá determinar el rendimiento neto de sus actividades por el método de estimación directa, en la modalidad que corresponda.

Por último, manifestar que este Centro Directivo no es competente para contestar la cuestión planteada sobre el canon de saneamiento de aguas del Govern de les Illes Balears, debiendo el interesado dirigirse al mismo para su contestación.

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.

FIDE