Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS

CONSULTA Nº 1417 (04/07/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.1 Ley 20/1991 Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante manifiesta que ejerce la actividad, como autónomo, en el epígrafe 742, de cría y engorde de pollos para carne, en granja propia.

Tiene suscrito con una multinacional un contrato vigente, en el que se especifica lo siguiente:

"*El granjero compra a la multinacional pollitos recién nacidos con el encargo de cebarlos. Compra asimismo a dicha multinacional el pienso necesario para criarlos. Cuando los pollos están criados con el peso suficiente, la multinacional le emite factura de compra y retira los pollos criados. En ese momento se cuentan los pollos que el granjero entrega, descontando los fallecidos, se pesan y el total de kilos se multiplica por un precio pactado por cada kilo de carne que se retira.*

Para calcular la cantidad que el granjero debe recibir, primero se restan las facturas emitidas por la multinacional al entregar los pollos de un día y el pienso del importe de la factura que se emite al retirar los pollos criados. De ahí sale una diferencia a favor del granjero. Ahora bien, como se pacta un precio mínimo por unidad, es decir por cada pollo, el importe a percibir por el granjero es el total así calculado, no teniendo en cuenta al final la diferencia de facturas. Si la diferencia de facturas es de 1.000 euros y la cantidad de unidades retiradas al precio pactado es de 2.500, el granjero percibe esta última cantidad., que la multinacional contabiliza en dos pasos Primero la diferencia entre facturas de 1.000.- euros y luego 1.500.- más para llegar al precio pactado."

Se consulta si esta actividad, denominada en el ramo "integración", se considera una compra-venta o bien se trata de una "prestación de servicios", y si estaría sujeto a IGIC el importe que finalmente se cobra por el servicio prestado a tanto el kilo de carne.

En caso que se considere una compra-venta normal, ¿Debe la multinacional cargar IGIC sobre las facturas que emite al entregar los pollos de un día para su engorde y del pienso que entrega para dicho engorde y que ella misma valora?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que tiene la consideración de prestación de servicios en el IGIC la operación consistente en la cría y engorde de pollitos recién nacidos por parte del consultante, avicultor integrado, para la empresa integradora, que aporta el pienso necesario para su engorde, y cuya contraprestación se fija en función de la aplicación de un precio pactado sobre el peso de los pollos engordados.

El tipo impositivo aplicable a la prestación de servicios citada en el párrafo anterior es el tipo general del IGIC del 5 por 100

C/ Profesor Agustín Millares Carló nº 22
Edificio de Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El consultante manifiesta que ejerce la actividad, como autónomo, en el epígrafe 742, de cría y engorde de pollos para carne, en granja propia.

Tiene suscrito con una multinacional un contrato vigente, en el que se especifica lo siguiente:

"*El granjero compra a la multinacional pollitos recién nacidos con el encargo de cebarlos. Compra asimismo a dicha multinacional el pienso necesario para criarlos. Cuando los pollos están criados con el peso suficiente, la multinacional le emite factura de compra y retira los pollos criados. En ese momento se cuentan los pollos que el granjero entrega, descontando los fallecidos, se pesan y el total de kilos se multiplica por un precio pactado por cada kilo de carne que se retira.*

Para calcular la cantidad que el granjero debe recibir, primero se restan las facturas emitidas por la multinacional al entregar los pollos de un día y el pienso del importe de la factura que se emite al retirar los pollos criados. De ahí sale una diferencia a favor del granjero. Ahora bien, como se pacta un precio mínimo por unidad, es decir por cada pollo, el importe a percibir por el granjero es el total así calculado, no teniendo en cuenta al final la diferencia de facturas. Si la diferencia de facturas es de 1.000 euros y la cantidad de unidades retiradas al precio pactado es de 2.500, el granjero percibe esta última cantidad., que la multinacional contabiliza en dos pasos Primero la diferencia entre facturas de 1.000.- euros y luego 1.500.- más para llegar al precio pactado."

Se consulta si esta actividad, denominada en el ramo "integración", se considera una compra-venta o bien se trata de una "prestación de servicios", y si estaría sujeto a IGIC el importe que finalmente se cobra por el servicio prestado a tanto el kilo de carne.

En caso que se considere una compra-venta normal, ¿Debe la multinacional cargar IGIC sobre las facturas que emite al entregar los pollos de un día para su engorde y del pienso que entrega para dicho engorde y que ella misma valora?

SEGUNDO.- El artículo 6.1 de la Ley 20/1991 define el concepto de entrega de bienes en el IGIC como "*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*". Asimismo, el artículo 7.1 define el concepto de prestación de servicios como "*toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes*."

C/ Profesor Agustín Millares Carló nº 22
Edificio de Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

La cuestión que suscita el consultante exige definir la calificación de las operaciones que realiza en el ejercicio de su actividad en términos tributarios, para lo que habrá que discernir entre las siguientes alternativas:

1º El consultante adquiere pollos recién nacidos, los engorda y entrega pollos criados.

2º El consultante presta servicios de cría y engorde de pollos recién nacidos a su propietario.

Llegados a este punto conviene acudir al concepto de ganadería integrada. Cita el consultante que su actividad se denomina en el ramo de la avicultura como "integración". Se puede caracterizar la "integración vertical", al menos en sus rasgos generales, como un sistema de explotación ganadera en el que la empresa integradora (normalmente empresas productoras de piensos) integra en su actividad parte del proceso de sus clientes, ganaderos integrados, mediante una relación contractual que puede identificarse por la existencia de la obligación del integrador de aportar el ganado (pollos recién nacidos en nuestro caso y el pienso necesario para su engorde) y retirar los mismos una vez engordados.

El avicultor integrado se compromete a poner a disposición del integrador los pollos una vez engordados y a percibir un precio convenido, aportando las instalaciones y el trabajo necesario para la cría y engorde.

La Ley 20/1991 no define el concepto de ganadería integrada, únicamente se limita a citarlo en el Régimen Especial de la Agricultura y Ganadería, en el que expresamente se excluye de dicho régimen especial a la "*ganadería integrada y la independiente*" – artículo 55.4.2º de la Ley 20/1991 – añadiendo que "*A estos efectos, se considera ganadería independiente la definida como tal en el Impuesto sobre Actividades Económicas, con referencia al conjunto de la actividad ganadera explotada directamente por el sujeto pasivo*".

Si acudimos a la normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondientes a la actividad ganadera independiente, establece en la regla 3 de su Anexo II, dedicada al concepto de ganadería independiente, que "*Los titulares de explotaciones ganaderas que bajo cualquier forma de retribución acojan, como ganaderos integrados, ganado propiedad de terceros, no tributarán en este Impuesto por dicha actividad, la cual tendrá la consideración de ganadera dependiente."*

Como nota común a la División 0, se dispone que "*Cuando la actividad ganadera se ejerza en el régimen denominado ganadería integrada, las cuotas correspondientes serán satisfechas por el ganadero integrador o dueño del ganado"*

Se desprende de las anteriores referencias legales que una nota característica de la ganadería integrada es que el ganadero integrado no es el propietario o dueño del ganado, es el ganadero integrador el que mantiene la propiedad del ganado. Esta afirmación también es ratificada por la jurisprudencia civil, que en Sentencia nº 644/2006 de la Audiencia Provincial de Zaragoza, Sección 2ª, de 27 de diciembre de 2006, reconoce la falta de legitimidad de la recurrente, como ganadera integrada, que litigó contra la compañía eléctrica como propietaria

C/ Profesor Agustín Millares Carló nº 22
Edificio de Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

de la explotación porcina y de los 300 cochinillos que murieron por el corte de suministro eléctrico en sus instalaciones, cuando realmente, los animales, criados por la actora en régimen de integración, eran propiedad de la integradora.

Pues bien, no siendo el ganadero integrado el propietario o dueño del ganado, no tendrá poder de disposición sobre el mismo, viéndose obligado contractualmente a recibir pollos de un día y devolverlos criados y engordados (con pienso proporcionado por el integrador) al ganadero integrador, el cual le satisfará la correspondiente remuneración por sus servicios.

En consulta tributaria de fecha 21 de junio de 1999, la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, al referirse al tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido, se refiere a los servicios de cría, guarda y engorde de ganado ajenos prestados por los "ganaderos integrados" a los "ganaderos integradores" en el marco de la actividad conocida como "ganadería integrada".

La sentencia de TSJ de Murcia, Sala de lo Contencioso, de 6 de Mayo de 2001, en relación al IVA, tampoco pone en duda el carácter de prestación de servicios de tales operaciones.

En consecuencia, puede entenderse que el servicio de cría, guarda y engorde de los pollos de un día objeto de consulta, prestados por un avicultor integrado al integrador, en cuanto a su naturaleza jurídica, se asimila al de arrendamiento de obras o servicios del Código Civil, y desde el punto de vista del IGIC debe calificarse como prestación de servicios.

Por último, el artículo 27.1, 4º, de la Ley 20/1991, establece un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados, determinando su importe entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive. La Disposición adicional octava.Uno.3 de la Ley 20/1991 fija este tipo general en el 5 por 100.

TERCERO.- En resumen, es criterio vinculante de este Centro Directivo que tiene la consideración de prestación de servicios en el IGIC la operación consistente en la cría y engorde de pollitos recién nacidos por parte del consultante, avicultor integrado, para la empresa integradora, que aporta el pienso necesario para su engorde, y cuya contraprestación se fija en función de la aplicación de un precio pactado sobre el peso de los pollos engordados.

El tipo impositivo aplicable a la prestación de servicios citada en el párrafo anterior es el tipo general del IGIC del 5 por 100

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

C/ Profesor Agustín Millares Carló nº 22
Edificio de Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Las Palmas de Gran Canaria, 4 de julio de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

(P.S. El Viceconsejero de Economía y Asuntos Económicos con la Unión Europea, Orden de 27 de junio de 2011)

Ildefonso Socorro Quevedo

C/ Profesor Agustín Millares Carló nº 22
Edificio de Usos Múltiples I-5ª planta
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-117365 - Fax 928-455684

Avda. 3 de Mayo,2 y 4,
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673