| | |
|---|---|
| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:**<br>**NIF:** | **DOMICILIO:** |
| **CONCEPTO IMPOSITIVO:**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | NORMATIVA APLICABLE:<br><br>Art. 55, 56 57 y 58 Ley 20/1991<br>Art. 100 Real Decreto 2538/1994<br>Art. 14.1 Real Decreto 1496/2003<br>Art. 26 bis Decreto 182/1992 |

**CUESTIÓN PLANTEADA:** La consultante inquiere sobre los siguientes aspectos relativos al Régimen especial de agricultura y ganadería:

1. ¿Quiénes son los sujetos pasivos que tienen derecho a las compensaciones a tanto alzado previstas en el régimen especial?
2. ¿De qué manera se hace efectiva esta compensación en el caso de los agricultores y ganaderos que comercializan su producción en los mercados locales?
3. Respecto a las Sociedades Cooperativas y las Sociedades Agrarias de Transformación y dado que no se incluyen en el régimen de agricultura y ganadería, ¿tienen derecho a algún tipo de compensación? Se solicita, asimismo, breve explicación sobre el papel jugado con relación al IGIC, régimen de aplicación, etcétera.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE:** Los sujetos pasivos que pueden acogerse al régimen especial de agricultura y ganadería son los titulares de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 55 de la Ley 20/1991 respecto de las operaciones no excluidas de la aplicación del mismo. No pueden acogerse al citado régimen, entre otras entidades, las sociedades cooperativas, al quedar expresamente excluidas por el mencionado artículo. Las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), en la medida en que sean titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, y cumplan con los demás requisitos establecidos, podrán acogerse al régimen especial de agricultura y ganadería.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial percibirán de los empresarios o profesionales a quienes entreguen los productos naturales, o presten los servicios accesorios, un importe que, actualmente, en virtud del artículo 100 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, es del 1 por 100 del precio de venta de los productos naturales o de los servicios accesorios, sin que se tengan en cuenta dentro de dicho precio ni los tributos indirectos que gravan dichas operaciones, ni los gastos accesorios y complementarios cargados separadamente al cliente. No están obligados a abonar la compensación quienes, a su vez, estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial, así como los empresarios o profesionales que, en el territorio de aplicación del impuesto, realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 29, número 4, de esta Ley.

En el supuesto de entregas de bienes que vayan a ser objeto de exportación o envío fuera del territorio de aplicación del IGIC, por los propios sujetos acogidos al régimen especial, la Consejería

de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias será la encargada de hacer efectiva la compensación a los sujetos pasivos que hubieran efectuado las entregas de los productos naturales, o hubieran prestado los servicios, con destino fuera del territorio de aplicación del Impuesto. La devolución se efectuará en los términos previstos en el artículo 26 bis del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, siendo el modelo a presentar el 422.

Cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial entreguen los productos que obtengan en sus explotaciones, o presten los servicios accesorios a los mismos, a sociedades cooperativas u otras entidades excluidas de la aplicación del régimen, para que éstas efectúen la comercialización de los productos, bien en las Islas Canarias, bien fuera de las mismas, percibirán de estas entidades la correspondiente compensación. Estas entidades emitirán y entregarán a los titulares de las explotaciones un recibo ajustado a lo dispuesto en el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Las mencionadas entidades excluidas que reciban los productos para su comercialización tributarán en el régimen general del Impuesto, pudiendo, si se cumplen los requisitos establecidos con carácter general para la deducción, proceder a la deducción de las correspondientes compensaciones satisfechas, de conformidad con el artículo 58 de la Ley 20/1991.

Visto escrito presentado en la Consejería de Economía y Hacienda por la entidad consultante, en nombre y representación de la Coordinadora de Organizaciones de Agricultores y Ganaderos de Canarias (COAG), en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (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), en relación con el articulo 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.-** La consultante inquiere sobre los siguientes aspectos relativos al Régimen especial de agricultura y ganadería:

1. ¿Quiénes son los sujetos pasivos que tienen derecho a las compensaciones a tanto alzado previstas en el régimen especial?

2. ¿De qué manera se hace efectiva esta compensación en el caso de los agricultores y ganaderos que comercializan su producción en los mercados locales?

3. Respecto a las Sociedades Cooperativas y las Sociedades Agrarias de Transformación y dado que no se incluyen en el régimen de agricultura y ganadería, ¿tienen derecho a algún tipo de compensación? Se solicita, asimismo, breve explicación sobre el papel jugado con relación al IGIC, régimen de aplicación, etcétera.

**SEGUNDO.-** La Ley 20/1991, regula en el Capítulo V del Título III, artículos 55 a 58, ambos inclusive, el régimen especial de la agricultura y ganadería.

El artículo 55 del citado texto legal establece, entre otros, el ámbito subjetivo de aplicación del mismo en los siguientes términos:

"*1. El régimen especial de la agricultura y ganadería será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurran los requisitos señalados en este Capítulo, siempre que no hubiesen renunciado al mismo."*

No obstante, el propio artículo señala los sujetos excluidos de la aplicación del mismo:

*"2. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura y ganadería:*

*1.º Las sociedades mercantiles.*

*2.º Las sociedades cooperativas.*

*3.º Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente.*

*4.º Los sujetos pasivos que hubiesen renunciado al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.*

*5.º Los sujetos pasivos que hubieran renunciado a la aplicación del régimen simplificado.*

*6.º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el Impuesto General Indirecto Canario.*

*(...)"*

Asimismo, el régimen no es aplicable a un conjunto de actividades que, en su caso, pudieran realizar los sujetos pasivos acogidos al mismo. El número 5 del citado artículo 55 de la Ley 20/1991, lo establece en los siguientes términos:

"*5. El régimen especial regulado en este capítulo no será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, en la medida en que los productos naturales obtenidos en las mismas se utilicen por el titular de la explotación en cualquier de los siguientes fines:*

*1°. La transformación, elaboración o manufactura, directamente o por medio de terceros, para su posterior transmisión.*

*(...)*

*2°. La comercialización, mezclados con otros productos adquiridos a terceros, aunque sean de naturaleza idéntica o similar, salvo que estos últimos tengan por objeto la mera conservación de aquéllos.*

*3°. La comercialización, efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación agrícola, forestal o ganadera.*

*A estos efectos, se considerarán establecimientos fijos aquellos en los que el sujeto pasivo realice continuadamente actividades de comercialización de productos naturales obtenidos en sus explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.*

*4°. La comercialización, efectuada en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación agrícola, forestal o ganadera."*

Por otro lado, el régimen se extiende a un conjunto de servicios accesorios previstos en el número 6 del artículo 55 de la Ley 20/1991, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el citado artículo. Entre los servicios accesorios se encuentran, entre otros, los siguientes: Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte; el embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección; la cría, guarda y engorde de animales; la asistencia técnica; el arrendamiento de los útiles, maquinarias e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas, forestales, o pesqueras; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; la explotación de instalaciones de riego o drenaje; la tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo, etcétera.

Como consecuencia de lo anterior, son los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurran los requisitos señalados en la Ley y que no superen los límites previstos los que se pueden acoger a este régimen especial. Asimismo, queda claro que las Sociedades Cooperativas están excluidas de la aplicación del mismo, lo que determina que tributen por estas actividades en el régimen general del Impuesto. Sin embargo, respecto de las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), en su Estatuto, aprobado mediante Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, se definen como sociedades civiles de finalidad económico-social. Este Centro Directivo, en consultas anteriores, ha establecido el criterio de que las citadas entidades, en la medida en que sean titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, y cumplan con los demás requisitos establecidos, podrán acogerse al régimen especial de agricultura y ganadería.

Respecto a la compensación propia del régimen, el número 2 del artículo 57 de la Ley 20/1991 señala lo siguiente:

"*2. Los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura y ganadería tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial.*

*(...)*"

De acuerdo con el citado artículo 57 de la Ley 20/1991, no están obligados a satisfacer la compensación a los agricultores o ganaderos acogidos al régimen especial quienes, a su vez, estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial, así como los empresarios o profesionales que, en el territorio de aplicación del impuesto, realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 29, número 4, de esta Ley.

Por otro lado, en el artículo 58 se especifica quién debe reintegrar la compensación a los agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones pesqueras acogidos al régimen especial en los siguientes términos:

"*1. El reintegro de las compensaciones a que se refiere el articulo 57 de esta Ley se efectuará por:*

*1.° La Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias por las entregas de bienes que sean objeto de exportación o de envío definitivo al territorio peninsular español, islas Baleares, Ceuta o Melilla y por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto.*

*2.° El adquirente de los bienes que sean objeto de entregas distintas de las mencionadas en el número anterior y el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial establecido en el territorio de aplicación del impuesto.*"

Por tanto, cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura y ganadería entreguen los productos a otros empresarios o profesionales obligados a reintegrar la compensación, percibirán directamente de éstos un importe que, actualmente, es del 1 por 100 del precio de venta de los productos naturales o de los servicios accesorios, sin que se tengan en cuenta dentro de dicho precio ni los tributos indirectos que gravan dichas operaciones, ni los gastos accesorios y complementarios –es decir, comisiones, seguros, transportes, embalajes, etc- cargados separadamente al cliente. El referido porcentaje se encuentra fijado por el artículo 100 del Real Decreto 2538/1.994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario.

En el supuesto de entregas de bienes que vayan a ser objeto de exportación o envío fuera del territorio de aplicación del IGIC, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias es la encargada de hacer efectiva la compensación a los sujetos pasivos que hubieran efectuado las entregas de los productos naturales, o hubieran prestado los servicios, con destino fuera del territorio de aplicación del Impuesto. La devolución se efectuará en los términos previstos en el artículo 26 bis del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, de tal manera que la correspondiente solicitud, con arreglo al modelo que se apruebe por la Consejería de Economía y Hacienda (modelo 422 aprobado por Orden de 1 de marzo de 1993), podrá presentarse durante los veinte primeros días naturales posteriores a cada trimestre natural. No obstante, la solicitud de devolución correspondiente al último trimestre natural del año podrá presentarse durante el mes de enero inmediatamente posterior.

Sin embargo, si la comercialización de los productos -bien en los mercados canarios, bien en los mercados fuera del archipiélago-, de los productos naturales, o de los servicios, entregados o prestados por los titulares de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que estuvieran acogidos al régimen especial de agricultura o ganadería, se efectúa a

través de Sociedades Cooperativas, o cualquier otra entidad de las excluidas en la aplicación del régimen, los titulares de las explotaciones percibirán de estas entidades la compensación por lo productos que les entreguen y los servicios accesorios que les presten, cualquiera que sea el lugar donde posteriormente las citadas entidades excluidas de la aplicación del régimen comercialicen los productos. A tal fin, las citadas entidades deberán expedir y entregar a los citados sujetos pasivos acogidos al régimen especial de agricultura y ganadería un recibo que reunirá las condiciones establecidas por el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, aplicable al IGIC conforme a su disposición adicional segunda.

Las entidades excluidas de la aplicación del régimen especial de agricultura y ganadería que efectúen las adquisiciones a los sujetos pasivos titulares de las explotaciones acogidos al régimen especial, y que posteriormente comercialicen los citados productos, tributarán, como decíamos más arriba, en régimen general. A tal fin, en las correspondientes declaraciones-liquidaciones que realicen, podrán deducir el importe de las compensaciones que hubieran satisfecho a aquéllos, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos para el ejercicio del derecho a la deducción previstos en el Título II de la Ley 20/1991, tal y como señala el artículo 58 de la Ley 20/1991, que, además, establece la necesidad de que las citadas entidades que pretenden ejercer el derecho a la deducción de las compensaciones satisfechas deberán estar en posesión del recibo emitido por ellos mismos en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. Además, se exige que dicho recibo esté firmado por el proveedor. Es pues, a través del procedimiento general de deducción, como los sujetos pasivos que satisfacen la compensación a tanto alzado recuperan el importe de la misma.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que los sujetos pasivos que pueden acogerse al régimen especial de agricultura y ganadería son los titulares de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 55 de la Ley 20/1991 respecto de las operaciones no excluidas de la aplicación del mismo. No pueden acogerse al citado régimen, entre otras entidades, las sociedades cooperativas, al quedar expresamente excluidas por el mencionado artículo. Las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), en la medida en que sean titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, y cumplan con los demás requisitos establecidos, podrán acogerse al régimen especial de agricultura y ganadería.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial percibirán de los empresarios o profesionales a quienes entreguen los productos naturales, o presten los servicios accesorios, un importe que, actualmente, en virtud del artículo 100 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, es del 1 por 100 del precio de venta de los productos naturales o de los servicios accesorios, sin que se tengan en cuenta dentro de dicho precio ni los tributos indirectos que gravan dichas operaciones, ni los gastos accesorios y complementarios cargados separadamente al cliente. No están obligados a abonar la compensación quienes, a su vez, estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho

régimen especial, así como los empresarios o profesionales que, en el territorio de aplicación del impuesto, realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 29, número 4, de esta Ley.

En el supuesto de entregas de bienes que vayan a ser objeto de exportación o envío fuera del territorio de aplicación del IGIC, por los propios sujetos acogidos al régimen especial, la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias será la encargada de hacer efectiva la compensación a los sujetos pasivos que hubieran efectuado las entregas de los productos naturales, o hubieran prestado los servicios, con destino fuera del territorio de aplicación del Impuesto. La devolución se efectuará en los términos previstos en el artículo 26 bis del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, siendo el modelo a presentar el 422.

Cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial entreguen los productos que obtengan en sus explotaciones, o presten los servicios accesorios a los mismos, a sociedades cooperativas u otras entidades excluidas de la aplicación del régimen, para que éstas efectúen la comercialización de los productos, bien en las Islas Canarias, bien fuera de las mismas, percibirán de estas entidades la correspondiente compensación. Estas entidades emitirán y entregarán a los titulares de las explotaciones un recibo ajustado a lo dispuesto en el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Las mencionadas entidades excluidas que reciban los productos para su comercialización tributarán en el régimen general del Impuesto, pudiendo, si se cumplen los requisitos establecidos con carácter general para la deducción, proceder a la deducción de las correspondientes compensaciones satisfechas, de conformidad con el artículo 58 de la Ley 20/1991.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 4 de marzo de 2005
**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván