

# **IMPLICACIONES EN MATERIA FISCAL DE LAS ENTIDADES DE TITULARIDAD COMPARTIDA DE EXPLOTACIONES AGRARIAS**

**Jornada sobre la Ley 35/2011 de titularidad  
compartida de explotaciones agrarias – Galicia**

**Santiago de Compostela, 22 de Junio de 2018**

**Verónica Álvarez Torga  
Eva Palacio Martínez**

# ÍNDICE DE LA PRESENTACIÓN

- 1. NORMATIVA REGULADORA**
- 2. NATURALEZA JURÍDICA**
- 3. SOLICITUD Y OBTENCIÓN DEL NIF.**
- 4. OBLIGACIONES FISCALES:**
  - 4.1. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**
  - 4.2. IMPOSICIÓN DIRECTA: IRPF, RETENCIONES, MODELO 184**
  - 4.3. DECLARACIONES INFORMATIVAS**
  - 4.4. IMPOSICIÓN INDIRECTA: IVA.**
  - 4.5. ENLACES DE INTERÉS**

# NORMATIVA REGULADORA

## REGULACIÓN ADMINISTRATIVA.

1. Ley 35/2011, de 4 de octubre (BOE: 5 de octubre). En vigor a partir del 5 de enero de 2016.
2. Real Decreto 297/2009, de 6 de marzo (BOE: 26 de marzo). Crea el Registro de Titularidad compartida.

## REGULACIÓN FISCAL.

1. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE: 18 de diciembre) (LGT).
2. Real Decreto 297/2009, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Aplicación de los Tributos. (BOE: 27 de julio) (RGAT).
3. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (BOE: 29 de noviembre) y su Reglamento, aprobado mediante el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE: 31 de marzo).
4. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (BOE: 29 de diciembre) y su Reglamento, aprobado mediante el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (BOE: 31 de diciembre).

# REGULACIÓN ADMINISTRATIVA

- **Real Decreto 297/2009, de 6 de marzo (BOE, 26 de marzo)**

Crea el Registro de Titularidad compartida para reflejar las declaraciones de titularidad compartida y sus variaciones.

- **Ley 35/2011, de 4 de octubre (BOE, 5 de octubre)**

Completa el anterior. En vigor a partir del 5 de enero de 2016.

# NATURALEZA JURÍDICA

## **Definición Administrativa: Artículo 2.1. de la Ley 35/2011:**

*La explotación agraria de titularidad compartida es la unidad económica, sin personalidad jurídica y susceptible de imposición a efectos fiscales, que se constituye por un matrimonio o pareja unida por análoga relación de afectividad, para la gestión conjunta de la explotación agraria.*

## **NATURALEZA JURÍDICA A EFECTOS TRIBUTARIOS:**

Artículo 35.4 de la LGT: *entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.*

Artículo 9 de la Ley 35/2011 las califica expresamente como **entidades del artículo 35.4 de la LGT.**

# SOLICITUD DEL CIF PROVISIONAL

**Modelo de declaración censal (modelo 036),  
acompañado de:**

Original o copia del acuerdo de voluntades o documento en el que conste:

- La declaración de titularidad compartida de la explotación agraria.
- Los cotitulares, su cuota de participación y objeto de la sociedad o comunidad.
- Firma de ambos titulares.

# SOLICITUD DEL CIF DEFINITIVO

**Modelo de declaración censal (modelo 036),  
acompañado de:**

Original y fotocopia del contrato privado de constitución o, documento fehaciente de la declaración de titularidad compartida de explotación agraria

Certificado de inscripción de la entidad en el Registro de Titularidad Compartida

Original y fotocopia del documento que acredite la capacidad de quien firma la declaración censal

Fotocopia del NIF de la persona que firma la declaración censal, que ha de ser representante de la entidad.

# SOLICITUD DEL CIF

La entidad deberá aportar el CIF otorgado para su inscripción en el Registro de explotaciones agrarias de titularidad compartida.

A 31-12-2017 había en España 423 entidades de titularidad compartida.

En Galicia había 17



# OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

- 1. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**
- 2. IMPOSICIÓN DIRECTA: IRPF, RETENCIONES Y MODELO 184**
- 3. IMPOSICIÓN INDIRECTA: IVA.**
- 4. DECLARACIONES INFORMATIVAS.**
- 5. ENLACES DE INTERÉS**

# IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Hecho imponible: ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Se consideran, actividades empresariales las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios. No tienen, tal consideración las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, no constituyendo hecho imponible por el impuesto ninguna de ellas.

## Rama Agricultura

- Actividad económica sin carácter empresarial

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

ENTIDAD EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

No tributa por el Impuesto sobre Sociedades

No tributa por el IRPF → Tributan los socios

ENTIDAD EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

ATRIBUCIÓN DE RENTAS

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS. DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL.

Modelo 184

COMUNERO 1

IRPF

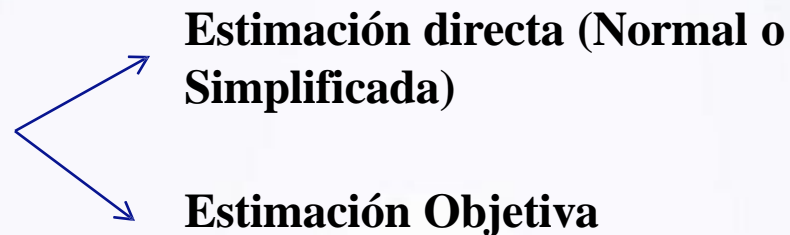
COMUNERO 2

IRPF

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

- La entidad como comunidad de bienes no tributa por el IRPF. Son los partícipes comuneros los que están obligados a presentar las declaraciones del IRPF.
- Los rendimientos obtenidos por la entidad se atribuyen entre los comuneros mediante el modelo 184 de declaración informativa. Se trata de una Actividad económica.

La entidad puede determinar el rendimiento neto a distribuir entre los socios en **dos regímenes**



# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS:

- Necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales.
- Utilizarse sólo para los fines de la actividad
- Que figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica (libro registro de bienes de inversión) que esté obligado a llevar el contribuyente.
- En caso de matrimonio, la afectación de un elemento patrimonial está condicionada a que su titularidad sea privativa del cónyuge que ejerce la actividad, o bien, que sea ganancial o común a ambos cónyuges.

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## Estimación Directa Normal

Ámbito de aplicación	Determinación del Rendimiento Neto	Obligaciones Registrales
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aquellos agricultores/entidades agrícolas que superen en el ejercicio anterior para el conjunto de sus actividades el importe neto de la cifra de negocios de 600.000,00 €</li> </ul>	(+) Ingresos íntegros ( - ) Gastos deducibles ( - ) Amortizaciones ( = ) Rendimiento Neto  ( - ) Reducciones (Ingresos obtenidos con período de generación a dos años, general, por inicio de actividad etc.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Libro Registro de Ventas e Ingresos</li> <li>• Libro Registro de Compras y Gastos</li> <li>• Libro Registro de Bienes de Inversión</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aquellos agricultores/entidades que hayan renunciado a la estimación directa simplificada</li> </ul>	( = ) Rendimiento neto reducido total	

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## Estimación Directa Simplificada

Ámbito de aplicación	Determinación del Rendimiento Neto	Obligaciones Registrales
<p>Que hayan renunciado o estén excluidos de la estimación objetiva y siempre que no superen en el ejercicio anterior para el conjunto de sus actividades el importe neto de la cifra de negocios de 600.000,00 euros</p>	<p>(+) Ingresos íntegros            (-) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones)            (-) Amortizaciones tabla simplificada            (=) Diferencia            (-) Gastos de difícil justificación, 5%.            Máximo, 2.000,00 euros            (=) Rendimiento Neto            (-) Reducciones (Ingresos obtenidos con período de generación a dos años, general, por inicio de actividad etc.)            (=) Rendimiento neto reducido total</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Libro Registro de Ventas e Ingresos</li> <li>• Libro Registro de Compras y Gastos</li> <li>• Libro Registro de Bienes de Inversión</li> </ul>

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## ESTIMACIÓN OBJETIVA

Aplicable a actividades agrícolas, ganaderas y forestales, incluidos los trabajos y servicios accesorios realizados por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales obtenidos en sus explotaciones.



# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## Estimación Objetiva

<b>Ámbito de aplicación</b>	<b>1º Actividades incluidas en la relación contenida en la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre</b>
	2º Que el titular de la actividad no haya renunciado, de forma expresa o tácita a la aplicación del método de estimación objetiva, ni a los regímenes especiales: simplificado, de la agricultura, ganadería pesca del IVA o de la agricultura y ganadería del IGIC.
	a) No haber superado en el ejercicio anterior un volumen de ingresos de 250.000,00 euros para el conjunto de sus actividades agrícolas.
	b) No haber superado en el ejercicio anterior un volumen de compras de bienes y servicios de 250.000,00 euros para el conjunto de sus actividades excluidas las adquisiciones del inmovilizado.
	c) No actividad fuera del territorio español.
	d) No actividades en estimación directa ni exclusión del R. simplif. iva

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## Estimación Objetiva

<b>Agrícola o ganadera susceptible de REAGP del IVA</b>	<b>1</b>
<b>Actividad forestal susceptible del REAGP del IVA</b>	<b>2</b>
<b>Ganadería independiente (división 0 del IAE)</b>	<b>3</b>
<b>Servicios de cría, guarda y engorde de ganado</b>	<b>4</b>
<b>Otros trabajos, y actividades accesorias agricultura y ganadería no REAGP</b>	<b>5</b>
<b>Otros trabajos, y actividades accesorias forestales no REAGP</b>	<b>6</b>
<b>Aprovechamientos régimen aparcería agricultura</b>	<b>7</b>
<b>Aprovechamientos régimen aparcería forestales</b>	<b>8</b>
<b>Procesos de transformación</b>	<b>9</b>

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## Estimación Objetiva

### Determinación del Rendimiento Neto

( + ) Volumen total de ingresos	(=) Rendimiento Neto de módulos
( x ) Índice de rendimiento neto (0,13 - 0,56)	( - ) Reducción general (5%)
( = ) Rendimiento neto previo	( - ) Reducción jóvenes agricultores (25 %)
( - ) Amortizaciones (excluidas actividades forestales)	( - ) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales).
( = ) Rendimiento Neto minorado.	( = ) Rendimiento neto de la actividad
( x ) Índices correctores (Utilización exclusiva de medios de producción ajenos, Utilización de personal asalariado, Cultivos en tierras arrendadas, Piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100. Agricultura ecológica. Cultivos en tierras de regadío....)	( - ) Reducciones (Ingresos obtenidos con período de generación a dos años o irregulares y Reducción con rentas totales inferiores a 12.000,00 euros)
	(=) Rendimiento neto reducido

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## Estimación Objetiva

### Obligaciones registrales

- Libro Registro de Ventas e Ingresos
- Libro Registro de Bienes de Inversión (si se practican amortizaciones)

# ATRIBUCIÓN DE RENTAS

## Artículos 86 a 90 de la LIRPF

- Artículo 89 LIRPF: atribución en función de los pactos (tanto rentas como retenciones).
- Artículo 5 de la Ley 35/2011: los rendimientos de estas entidades **se atribuirán al 50%** a cada uno de los cónyuges o miembros de la pareja de hecho.
- Artículo 88 de la LIRPF: las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios o comuneros.

Artículo 3 de la Ley 35/2011: ambos cónyuges deben estar dados de alta en la seguridad social y ejercer la actividad agraria de forma personal y directa, por lo que los rendimientos atribuidos tendrán para cada uno de ellos la consideración rendimientos de AAEE.

- Reducción por irregularidad del artículo 32 LIRPF se aplica por cada partícipe en su renta personal.

# DECLARACIÓN INFORMATIVA 184

Artículo 90 LIRPF, Orden HAP/2250/2015 y Orden HFP/1106/2017

## DENOMINACIÓN

- Modelo 184. entidades en atribución de rentas
- Declaración anual

## OBJETO

- Modelo para presentar por aquellas las EAR tanto las constituidas en España como en el extranjero, que ejerzan una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales.

## LUGAR Y PLAZO

- Presentación telemática.
- Mes de enero

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## OTRAS OBLIGACIONES

### **Pagos fraccionados: Artículos 109 a 112 RIRPF.**

- Si año anterior la cifra de ingresos obtenida fue objeto de retención en más de 70%, no existe obligación de presentar pago a cuenta (artículo 109)
- 2% Volumen de Ingresos trimestral, excluidos subvenciones e indemnizaciones en los dos regímenes (artículo 110).
- Plazo de ingreso: del 1 al 20 de abril, julio y octubre y del 1 al 30 de enero (artículo 111).
- En las entidades en régimen de atribución de rentas, el pago fraccionado se realizará por cada uno de los partícipes.
- Modelos 130 (estimación directa) y 131 (estimación objetiva): Orden EHA 672/2007.

# TRIBUTACIÓN DIRECTA: IRPF

## OTRAS OBLIGACIONES

### Retenciones: Artículo 74 y siguientes del RIRPF. V3049-16 de la DGT.

- Artículo 89.2 de la LIRPF : *Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las renta*
- Artículo 95. 4: Importe de la retención:
  - ✓ Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1%.
  - ✓ Restantes casos: 2% (excepto subvenciones)
- **Artículo 76. Obligados a retener o ingresar a cuenta.**
  1. *Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:*
    - a) *Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.*



# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## • Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)

### A) Funcionamiento

**1º-** Inexistencia de la obligación de repercutir, liquidar e ingresar el impuesto por las ventas realizadas

Se exceptúan las siguientes operaciones:

- Las importaciones de bienes
- Las adquisiciones de bienes intracomunitarias
- Las operaciones en que se produzca la inversión del sujeto pasivo.



**2º-** En las adquisiciones de bienes o servicios destinados a la actividad incluida en el REAGP no pueden deducir el IVA soportado



**3º-** Tiene derecho a percibir una compensación a tanto alzado por el IVA soportado cuando venden los productos de sus explotaciones o prestan servicios accesorios

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- **Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca**

## B) Requisitos

- Aplicable a los titulares de explotaciones que no hubiesen renunciado a la aplicación de este régimen.
- La **explotación agrícola** se define como aquella en la que se obtiene de forma directa productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas
- Se consideran incluidas también el REAGP los **servicios accesorios** que estos titulares prestan a terceros con medios utilizados en su explotación. Se entiende que son accesorios cuando su importe no superó, en el año anterior, el 20% del volumen total de sus operaciones

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)

### C) Exclusión REAGP

- Titulares
  - Que cedan sus explotaciones en arrendamiento o en aparcería
  - de explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada
  
- Actividades
  - Elaboración, transformación o manufactura de los productos naturales obtenidos.
  - Venta de productos propios junto con otros adquiridos a terceros.
  - Venta en establecimientos fijos situados fuera de las explotaciones.
  - Explotaciones cinegéticas, recreativas o deportivas.
  - Pesca marítima
  - Ganadería independiente.
  - Prestación de servicios accesorios no incluidos en el REAGP.

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)

### C) Exclusión REAGP

#### • Sujetos Pasivos

- Sociedades mercantiles
- Sociedades cooperativas y Sociedades agrarias de transformación
- Quienes hubiesen realizado operaciones relativas a estas actividades en este régimen el año anterior por importe superior a 250.000,00 €
- Los empresarios o profesionales que hubiesen renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF
- Los empresarios o profesionales que hubiesen renunciado a la aplicación del régimen simplificado
- Aquellos empresarios cuyas adquisiciones de bienes y servicios superen los 250.000,00 € en el año anterior.

•Sujetos renunciantes al REAGP. Vigencia mínima de 3 años.

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)

### D) Cálculo y reintegro de la compensación

#### Importe de la compensación

- El 12% en actividades agrícolas y forestales
- El 10,50% en actividades ganaderas y pesqueras

#### Procedencia compensación

- Entregas y prestaciones de servicios realizadas a otros empresarios o profesionales y aquellas entregas intracomunitarias

#### Improcedencia compensación

- Entregas y PS a otros agricultores acogidos a este mismo Régimen, a particulares y a otros empresarios que realicen operaciones exentas sin derecho a deducción

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- **Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)**

## D) Cálculo y reintegro de la compensación

Requisito formal:  
**RECIBO**

- Debe expedirlo el adquirente de los productos naturales firmado por el sujeto pasivo acogido al REAGP, quedándose éste con una copia

Datos del recibo

- Serie y número
- Nombre y dos apellidos o denominación social, NIF's y domicilios de ambos (vendedor y adquirente), así como indicación de que el titular de la explotación está acogido al REAGP
- Descripción de los bienes entregados o servicios prestados, lugar y fecha
- Precio de los bienes o servicios
- Porcentaje de compensación aplicado
- Importe de la compensación
- Firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)

### E) Obligaciones formales

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen están obligados a llevar un Libro Registro de Ingresos anotando las operaciones realizadas y conservando los recibos de compensación durante cuatro años.

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## Régimen simplificado actividades agrícolas, ganaderas y forestales

### Actividades incluidas:

Ganadería independiente

Servicios de cría, guarda y engorde de ganado

Otros servicios, trabajos y actividades prestados por agricultores excluidos del REAGP

Aprovechamientos del cedente en el régimen de aparcería

Procesos de transformación, elaboración de productos naturales



# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## Régimen simplificado actividades agrícolas, ganaderas y forestales

- ❖ Pasarán a tributar en el Régimen General si se supera la cifra del volumen de negocios de 250.000 €, conjuntamente con el de REAGP
- ❖ Obligación de presentar autoliquidaciones trimestrales
- ❖ La cuota devengada se calcula aplicando al volumen de ingresos un índice de cuota devengada.
- ❖ Orden que aprueba los índices y módulos para cada ejercicio donde se recoge el procedimiento de cálculo, tanto para la cuota trimestral del cuarto trimestre como la de los tres primeros trimestres.

## ENLACES DE INTERÉS

- Portal de la Agencia estatal de la Administración Tributaria.
- Sede Electrónica de la AEAT.
- Portal de empresarios individuales y profesionales.
- Manual de actividades económicas.
- DGT: V4687-16, V3049-16, V2434-16

**MUCHAS GRACIAS  
POR SU ATENCIÓN**