

MEMENTO

EXPERTO

FRANCIS LEFEBVRE

**Tributación de las
actividades agrícolas,
ganaderas
y forestales**

Fecha de edición: 1 de agosto de 2018



Es una obra realizada por iniciativa
y bajo la coordinación
de la Redacción de
Francis Lefebvre
sobre la base de un estudio técnico
cedido a la editorial por

JOSÉ MARÍA BENGOCHEA SALA
Economista

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 45,76 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-00-3
Depósito legal: M-24512-2018
Impreso en España
por Printing'94
Paseo de la Habana, 9-11. 28036 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>nº marginal</u>
Presentación	100
PRIMERA PARTE: IRPF	
CAPÍTULO I. CONSIDERACIONES GENERALES	150
CAPÍTULO II. MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA (ED): MODALIDAD NORMAL. MODALIDAD SIMPLIFICADA	900
Sección 1. Rendimientos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Aspectos generales	950
Sección 2. Determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en el método de estimación directa: ingresos íntegros computables	1850
Sección 3. Determinación del rendimiento neto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en el método de estimación directa: gastos fiscalmente deducibles	2900
Sección 4. Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión (ERD) y reducciones sobre el rendimiento neto	4700
CAPÍTULO III. MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA (EO)	5490
Sección 1. Consideraciones generales y ámbito de aplicación	5495
Sección 2. Exclusión del sistema de módulos	5690
Sección 3. Renuncia y revocación del método de estimación objetiva (EO) y, en su caso, del régimen simplificado del IVA	6650
Sección 4. Coordinación IRPF-IVA: Consecuencias cualitativas de la exclusión y renuncia del método de EO (IRPF) y del régimen simplificado y REAGP (IVA)	7250
Sección 5. Determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Fases del esquema general de liquidación	7650
CAPÍTULO IV. RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS (RAR)	9000
CAPÍTULO V. RETENCIONES Y PAGOS FRACCIONADOS	9550

nº
marginal

SEGUNDA PARTE: IVA

CAPÍTULO I. RÉGIMEN SIMPLIFICADO	9900
Sección 1. Características básicas y ámbito de aplicación	9950
Sección 2. Ámbito de aplicación de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales: actividades coordinadas y no coordinadas	10200
Sección 3. Renuncia, revocación y exclusión del régimen simplificado del IVA	10600
Sección 4. Esquema general de liquidación del régimen simplificado del IVA de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales	10900
CAPÍTULO II. REAGP	11600
Sección 1. Ámbito objetivo	11650
Sección 2. Servicios de carácter accesorio incluidos en el REAGP	11900
Sección 3. Ámbito subjetivo	12350
Sección 4. Exclusión del REAGP por exceder de los límites cuantitativos	12650
Sección 5. Actividades excluidas del REAGP	13150
Sección 6. Renuncia al REAGP	13400
Sección 7. Compensación a tanto alzado	13750
Sección 8. Obligaciones formales	14450

Tabla Alfabética

Índice Analítico

Abreviaturas

adic.	adicional.
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AJD	Actos Jurídicos Documentados.
AN	Audiencia Nacional.
art.	artículo.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CCom	Código de Comercio.
CV	Consulta Vinculante.
DGT	Dirección General de Tributos.
disp.	disposición.
ED	Estimación directa.
EDN	Estimación directa normal.
EDS	Estimación directa simplificada.
EI	Estimación indirecta.
EO	Estimación objetiva.
ERD	Empresa de reducida dimensión.
ET	Estatuto de los Trabajadores [RDLeg 2/2015].
ET/95	Estatuto de los Trabajadores [RDLeg 1/1995].
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
IVMDH	Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
L	Ley.
LCon	Ley Concursal [L 22/2003].
LGT	Ley General Tributaria [L 58/2003].
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales [RDLeg 2/2004]
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes [RDLeg 5/2004].
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [L 35/2006].
LIRPF/04	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [RDLeg 3/2004].
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades [L 27/2014]
LIS/04	Ley del Impuesto sobre Sociedades [RDLeg 4/2004].
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido [L 37/1992].
LPG/12	Ley de Presupuestos Generales del Estado 2012 [L 2/2012].
LSA	Texto Refundido de la Ley de sociedades anónimas [RDLeg 1564/1989].
LSC	Texto refundido de la Ley de sociedades de capital [RDLeg 1/2010].
NRV	Norma de Registro y Valoración.
OM	Orden Ministerial.
PAC	Política Agraria Comunitaria.
PGC	Plan General de Contabilidad [RD 1514/2007].
PGC/90	Plan General de Contabilidad [RD 1643/1990].
RAR	Régimen de atribución de rentas.
RD	Real Decreto.
RDL	Real Decreto Ley.
RDLeg	Real Decreto Legislativo.
REAGP	Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca.
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007).
Rgto Fac	Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012).
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007).
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015).
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992).
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TIVA	Territorio de aplicación del IVA.
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TR	Texto refundido.
trans.	transitoria.
Tratado FUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
UE	Unión Europea.

Presentación

100

La presente obra trata de llenar un vacío existente en relación con las escasas publicaciones que, sobre la fiscalidad del sector agrario (actividades agrícolas, ganaderas y forestales) se han efectuado, y de dar respuesta a todos los temas complejos derivados del ejercicio de las citadas actividades, bien como «persona física autónoma» (empresario) o bajo alguna forma societaria (sociedad civil o comunidad de bienes). Cualquiera que sea su caso particular, tendrá respuesta fiscal en esta obra.

La **importancia** del contenido del presente Memento Experto viene determinada por el **gran número de contribuyentes** a los que potencialmente puede afectar. Y en este sentido, y como se indica en los datos contenidos en el cuadro del nº 11730, resaltemos las siguientes consideraciones:

- cerca de **un millón** de contribuyentes personas físicas declaran rendimientos agrícolas, ganaderos o forestales a través del método de estimación objetiva en el IRPF (de los cuales, un porcentaje muy elevado están acogidos, en IVA, al REAGP –Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca–);
- si a esto añadimos el número de contribuyentes que, ejerciendo actividades agrarias, no declaran en el IRPF por el citado método de estimación objetiva, sino por el método de estimación directa, se pone de manifiesto el gran número de contribuyentes que declaran este tipo de actividades, alcanzando a más de 1.200.000 empresarios;
- del conjunto de liquidaciones en las que se declara alguna actividad económica, el **32,18%** de todas ellas corresponden a **actividades agrarias**, es decir, una de cada tres liquidaciones que declaran alguna actividad económica, esta pertenece al sector agrario;
- a todo lo anterior habría que añadir aquellos contribuyentes que ejercen la actividad agraria bajo la forma societaria de sociedad civil o comunidad de bienes, los cuales tendrían que acogerse, respecto a la imposición directa, al régimen de **atribución de rentas** (nº 9120 s.);
- el sector agrario presenta unas características propias que justifican un tratamiento fiscal especial y específico en la mayor parte de los países de la UE. Por ello establecen, desde el punto de vista fiscal, algunos **regímenes especiales** para el sector agrario, tanto en el IRPF como en el IVA (ver cuadro del nº 11760).

Las principales características la presente obra de «Tributación de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales», las podemos resumir en los siguientes apartados:

- En el contexto de la imposición directa, y en lo que se refiere a la actividad agraria ejercida como «persona física autónoma» o empresario, se efectúa un análisis en profundidad de las dos modalidades del método de **estimación directa**, así como del método de **estimación objetiva**. En el primero de los métodos se detallan todos los ingresos computables y todos los gastos que se consideran deducibles, profundizando en ciertos gastos que, siendo deducibles desde un punto de vista teórico, sin embargo resultan ser en la práctica muy controvertidos por las exigencias de prueba por parte de la Administración Tributaria. Y respecto al método de estimación objetiva, se analizan todas las Fases de Liquidación que hay que tener en cuenta para la determinación del rendimiento neto.
- También se analiza en profundidad el régimen de **atribución de rentas**, que es el aplicado cuando se desarrolla la actividad agraria bajo la forma societaria de sociedad civil o comunidad de bienes (el análisis del IS queda al margen de la obra).
- Se aborda el complejo tema de las **compatibilidades-incompatibilidades** entre los distintos métodos de determinación del rendimiento neto y de los regímenes especiales del IVA, así como las circunstancias que determinan las exclusiones de los mismos y sus consecuencias temporales y cualitativas.

100

(sigue)

• También se analizan las **renuncias** a la modalidad simplificada del método de estimación directa, al método de estimación objetiva y a los regímenes especiales simplificado y el REAGP del IVA (y sus respectivas consecuencias temporales y cualitativas).

• Contiene un estudio de las **retenciones y pagos fraccionados** que conlleva el ejercicio de las actividades agrarias, así como los incentivos fiscales aplicables a «**empresas de reducida dimensión**», y las reducciones sobre el rendimiento neto (rendimientos **irregulares, cuantías fijas** y por **inicio** de la actividad).

• Y en relación con la imposición indirecta (IVA), se analiza de forma exhaustiva los regímenes especiales simplificado y del REAGP.

Para una mejor comprensión del contenido de los distintos temas analizados en la obra, figuran a lo largo del mismo:

- numerosos **ejemplos**, siendo el año central de los mismos el **2018**;
- **consultas** de la **DGT**;
- una gran variedad de **preguntas y respuestas** de la **AEAT (INFORMA)**;
- **jurisprudencia**;
- gran cantidad de **cuadros y esquemas** aclaratorios.



CAPÍTULO I

Consideraciones generales

I.	Definición de actividad económica	170	150
II.	Panorámica general de los métodos de determinación del rendimiento neto en el IRPF	220	
III.	Esquema de las fases de liquidación de las dos modalidades del método de estimación directa	250	
IV.	Método de estimación objetiva (EO)	340	
V.	Método de estimación indirecta (EI)	360	
VI.	Incompatibilidad entre los diversos métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto	400	
VII.	Panorámica de las obligaciones contables y registrales	480	
VIII.	Formas de ejercer la actividad agraria	540	

I. Definición de actividad económica

[LIRPF art.27.1]

La actividad económica es contemplada por la norma fiscal (LIRPF art.27 s.) con unos parámetros propios que definen e identifican sus rendimientos frente a otras categorías de rentas. **170**

En efecto, la LIRPF art.27 s. define los **rendimientos íntegros** de actividades económicas (empresariales o profesionales) como aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la **ordenación por cuenta propia** de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la **producción y distribución** de bienes o servicios.

El concepto de rendimiento de una actividad económica viene, pues, delimitado por la concurrencia de las siguientes **características**:

– Existencia de una **organización autónoma** de medios de producción y/o de recursos humanos. Se trata de una actividad planificada, organizada y dirigida a conseguir una unidad de acción, con arreglo a un proyecto que se haya elaborado.

– **Ordenación por cuenta propia**, es decir, los resultados de la actividad económica, positivos o negativos, son asumidos directamente por el titular de la misma.

– Finalidad de intervenir en la **producción o distribución** de bienes o servicios. De una manera implícita se está aludiendo al ánimo de lucro, ya que, aunque este no se mencione expresamente en la definición anterior, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios no se explica sin la referencia a un mercado.

La Ley enumera, sin carácter exhaustivo, las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, **agrícolas, forestales, ganaderas**, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

La LIRPF utiliza la denominación común, para este tipo de rentas, de rendimientos de actividades económicas. No obstante, puede distinguirse entre las actividades **empresariales** en sentido estricto, las **profesionales**, que incluyen artísticas y deportivas, y las **agrícolas, ganaderas y forestales**, constituyendo estas últimas actividades agrarias el objeto de la presente obra.

Ejemplo:

El consultante realiza una actividad económica, explotación agrícola, y tiene **arrendado** un terreno para la instalación de una torre de comunicaciones telefónicas. Asimismo, percibió una cantidad como compensación por la ocupación temporal y **servidumbre de paso** de un **gaseoducto** en parcelas afectas al desarrollo de su actividad. Tratamiento fiscal por el IRPF. **171**

La LIRPF art.27.1 define los rendimientos íntegros de actividades económicas (ver nº 170 s.).

Por otra parte, la realización de las actividades económicas antes definidas, precisan de la afectación de elementos patrimoniales, y así la LIRPF art.29.1.a) expone que:

«Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.»

Como se puede apreciar, la cesión de un terreno en arrendamiento, así como la ocupación temporal y servidumbre de paso de un gaseoducto, se realizan **al margen de la actividad** desarrollada por el consultante, y con unos elementos patrimoniales que, si bien inicialmente se encontraban afectos a la actividad, con motivo de su nuevo y distinto aprovechamiento, dejan de estarlo, y ello de acuerdo con lo dispuesto en el RIRPF art.22, que dispone lo siguiente:

«Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

[...]»

Consecuentemente con lo expuesto, una vez efectuada la desafectación de los bienes realizada por el consultante, los rendimientos provenientes de los mismos no se consideren rendimientos de la actividad económica.

El terreno arrendado y la ocupación temporal y servidumbre de un gaseoducto, generan **rendimientos del capital inmobiliario** de acuerdo con lo dispuesto en la LIRPF art.22, que dispone:

«Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.»

En consecuencia, y de acuerdo con lo anteriormente expuesto, los mencionados tienen la consideración y tratamiento fiscal de rendimientos del capital inmobiliario, independientes de los procedentes del desarrollo de su actividad económica; y de acuerdo con lo establecido en la LIRPF art.45, se integran en la renta general del contribuyente (DGT CV 29-4-10).

- 175 Delimitación de la actividad económica** (LIRPF art.17.2.c, d, j y 17.3; RIRPF art.95.2.b.1º y 3º) En la práctica, la **distinción** de los rendimientos de actividades económicas respecto a los del **trabajo** o a los del **capital**, no siempre resulta fácil. Existe una serie de rentas cuya calificación como rendimientos de actividades económicas depende de que se lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, tributando en otro caso como rendimientos del trabajo.
- 177** Vamos a tratar de delimitar los rendimientos derivados del ejercicio de una **actividad agraria** (es decir, agrícola, ganadera o forestal) respecto a los que proceden del trabajo personal, de una actividad profesional o derivada de rendimientos de capital inmobiliario.
- 180 Regla general Son rendimientos de actividades empresariales** los que procedan de actividades incluidas como tales en la Sección Primera de dicha Tarifa (RIRPF art.95.2.a), mientras que son **rendimientos de actividades profesionales** los que se deriven del ejercicio de las actividades incluidas en las **Secciones Segunda** (actividades profesionales de carácter general) y Tercera (actividades profesionales de carácter artístico o deportivo) de las **Tarifas del IAE**, aprobadas por el RDLeg 1175/1990.
En relación con el Impuesto de Actividades Económicas (**IAE**), ver nº 11809 s.
- 190 Aparcería agrícola, arrendamiento parciario y arrendamiento rústico** Las **diferencias sustanciales entre el contrato de aparcería agrícola y los contratos de arrendamiento parciario y rústico** las podemos sistematizar según lo indicado en el nº 10520 y nº 10525.

Reglas específicas: conferencias, coloquios, seminarios y similares Con la aplicación de la regla general indicada en el nº 180, pueden presentarse dudas para la calificación fiscal de determinados rendimientos. Por ello, la propia normativa del IRPF regula algunos casos particulares, entre los cuales consideramos el de las «conferencias, coloquios, seminarios y similares» (LIRPF art.17.2.c y 17.3), que es lo que ocurriría, por ejemplo, si los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares tienen la consideración de **rendimientos del trabajo**, incluso cuando dichas actividades se presten al margen de una relación laboral o estatutaria.

200

No obstante, cuando tales actividades supongan la **ordenación por cuenta propia** de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, los rendimientos obtenidos se calificarán como **rendimientos** derivados del ejercicio de **actividades económicas** (por ejemplo, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y su participación en las conferencias, coloquios o cursos se corresponda con materias relacionadas directamente con el objeto de la actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de su actividad, o en los supuestos en que se intervenga como organizador de los cursos o se participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos) (DGT CV 2-7-12).

Definiciones de la L 19/1995 de Modernización de las Explotaciones Agrarias A los efectos de dicha Ley, se entiende por:

207

1. **Actividad agraria**: es 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 agricultores de la producción propia sin transformación o la primera transformación de los mismos, cuyo producto final esté incluido en el anexo I del art.38 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, Tratado FUE), 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.

2. **Explotación agraria**: es el conjunto de bienes y derechos **organizados empresarialmente** por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica.

3. **Elementos de la explotación**: son los bienes **inmuebles** de naturaleza rústica y cualesquiera otros que son objeto de aprovechamiento agrario permanente; la vivienda con dependencias agrarias; las **construcciones e instalaciones** agrarias, incluso de naturaleza industrial, y los **ganados, máquinas y aperos**, integrados en la explotación y afectos a la misma, cuyo aprovechamiento y utilización corresponden a su titular en régimen de propiedad, arrendamiento, derechos de uso y disfrute e incluso por mera tolerancia de su dueño. Asimismo, constituyen elementos de la explotación todos los **derechos y obligaciones** que puedan corresponder a su titular y se hallen afectos a la explotación.

II. Panorámica general de los métodos de determinación del rendimiento neto en el IRPF

(LIRPF art.28 a 32; RIRPF art.22s.; OM HFP/1823/2016 –para el año 2017– y OM HFP/1159/2017 –para el año 2018–)

220 La cuantía de los distintos componentes de la base imponible del IRPF se determina por alguno de los siguientes métodos:

■ **Estimación directa (ED):**

Se aplica como método general y se desglosa en dos modalidades:

- Normal (EDN) (nº 290);
- Simplificada (EDS) (nº 310).

■ **Estimación objetiva (EO):**

Se aplica para determinados rendimientos empresariales (de pequeña cuantía) y profesionales (cuando son ejercidos de forma accesoria a otras actividades de carácter empresarial –ver nº 5500 s.–).

El análisis de estos métodos y modalidades constituye, en relación con el IRPF, el **objetivo de la presente obra**, conjuntamente con los dos siguientes regímenes especiales del IVA:

- **Régimen especial simplificado;**
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (**REAGP**).

Tanto el método de **estimación objetiva** (IRPF) como, en su caso, el **régimen simplificado**, constituyen el denominado «**sistema de módulos**».

225 ■ **Estimación indirecta:**

Se aplica con carácter subsidiario de los anteriores.

230 Es decir, los **métodos de determinación del rendimiento neto** de las actividades económicas en el IRPF se pueden resumir en el siguiente esquema:

Métodos de determinación del rendimiento neto	Estimación directa (ED)	Modalidad normal (EDN)	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: – Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades sea > 600.000 euros totales. – Que haya renunciado a la EDS.
		Modalidad simplificada (EDS)	Empresarios y profesionales en los que concurran alguna de estas circunstancias: – Que su actividad no esté acogida a la EO. – Que hayan renunciado o estén excluidos de la EO. – Que el importe neto de la cifra de negocios de todas las actividades sea ≥ 600.000 euros en el año anterior y no haya renunciado a la EDS.
	Estimación objetiva (EO) o modalidad de signos, índices o módulos (nº 5500 s.)	Las que determine la OM que regula el sistema de módulos, siempre que no queden excluidas (nº 5700) por superar determinados límites (u otras causas no cuantitativas) o que renuncien a dicho método (nº 6705).	
	Estimación indirecta , aplicable con carácter subsidiario de los anteriores.		

III. Esquema de las fases de liquidación de las dos modalidades del método de estimación directa

(LIRPF art.16.2.a y 30.1; RIRPF art.27 y 28)

De una manera esquemática, las fases de determinación del rendimiento neto de las dos modalidades del método de estimación directa serían las siguientes:

250

MODALIDADES DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA (ED)		
	MODALIDAD NORMAL (EDN)	MODALIDAD SIMPLIFICADA (EDS)
Ámbito de aplicación	Profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: – Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades supere 600.000 euros anuales en el año anterior. – Que no excediendo de dicho importe, hayan renunciado a la EDS.	Profesionales en los que concurra esta circunstancia: siempre que el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 600.000 euros anuales en el año anterior y no hayan renunciado a la EDS.
Fase I: determinación del rendimiento neto	(+) Ingresos íntegros. (-) Gastos deducibles. (-) Amortizaciones. (=) Rendimiento neto.	(+) Ingresos íntegros. (-) Gastos deducibles (excepto provisiones y gastos de difícil justificación). (-) Amortizaciones tabla simplificada. (=) Diferencia. (-) Gastos de difícil justificación y provisiones: 5% s/diferencia positiva (Máximo 2.000 euros) (1). (=) Rendimiento neto.
Fase II: determinación del rendimiento neto reducido o definitivo	(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. (=) Rendimiento neto reducido.	(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. (=) Rendimiento neto reducido.
	(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado. * Reducción general: 2.000 euros. * Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. * Incremento adicional por discapacidad. (-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior).	(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado (incompatible con gastos de difícil justificación y provisiones) (1). * Reducción general: 2.000 euros. * Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. * Incremento adicional por discapacidad. (-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior).
	(-) Reducción por inicio de actividad. (=) Rendimiento neto reducido o definitivo.	(-) Reducción por inicio de actividad. (=) Rendimiento neto reducido o definitivo.

Cuadro-resumen comparativo en la determinación del rendimiento neto (ingresos – gastos) de las dos modalidades En el nº 250 hemos indicado los métodos de determinación del rendimiento neto de ambas modalidades, de sus distintas Fases, observando sus similitudes y diferencias. Analicemos y detallamos ahora, en el siguiente cuadro, las similitudes y diferencias de dichas modalida-

270

des del método de estimación directa en lo que se refiere a la Fase I, la de las partidas de ingresos y gastos.

	MODALIDAD NORMAL	MODALIDAD SIMPLIFICADA
Ingresos íntegros computables	(+) Ingresos de explotación. (+) Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias). (+) Autoconsumo de bienes y servicios.	(+) Ingresos de explotación. (+) Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias). (+) Autoconsumo de bienes y servicios.
Gastos fiscalmente deducibles	(-) Consumos de explotación. (-) Sueldos y salarios. (-) Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular). (-) Otros gastos de personal. (-) Arrendamientos y cánones. (-) Reparaciones y conservación. (-) Servicios de profesionales independientes. (-) Otros servicios exteriores. (-) Tributos fiscalmente deducibles. (-) Gastos financieros. (-) Amortizaciones. (-) Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales. (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general. (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general. (-) Otros gastos fiscalmente deducibles.	(-) Consumos de explotación. (-) Sueldos y salarios. (-) Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular). (-) Otros gastos de personal. (-) Arrendamientos y cánones. (-) Reparaciones y conservación. (-) Servicios de profesionales independientes. (-) Otros servicios exteriores. (-) Tributos fiscalmente deducibles. (-) Gastos financieros. (-) Amortizaciones (tabla específica simplificada). (-) Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales. (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general. (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general. (-) Otros gastos fiscalmente deducibles. (-) Provisiones fiscalmente deducibles. (-) Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (límite 5% s/diferencia positiva entre ingresos y gastos anteriores con un máximo de 2.000 euros).
	= RENDIMIENTO NETO	= RENDIMIENTO NETO

290 Aplicación de la modalidad normal La modalidad normal del método de estimación directa debe aplicarse obligatoriamente para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, siempre que se cumpla cualquiera de los dos siguientes requisitos:

- Que el importe neto de la **cifra de negocios del año anterior**, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, **supere los 600.000 euros anuales**.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios **se elevará al año**, a estos únicos efectos.

- Que se **renuncie a la modalidad simplificada** del método de estimación directa.

310 Aplicación de la modalidad simplificada (RIRPF art.28) La modalidad simplificada del método de estimación directa tiene, en su caso, carácter voluntario, por lo que el contribuyente puede renunciar a su aplicación. En ausencia de renuncia, esta modalidad debe aplicarse para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, siempre que:

- El **importe neto de la cifra de negocios del año anterior**, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, **no supere los 600.000 euros anuales**.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios **se elevará al año**, a estos únicos efectos.

- Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma.

- **Ninguna actividad** desarrollada por el contribuyente se encuentre en la **modalidad normal** del método de estimación directa (por la incompatibilidad de modalidades indicadas en el nº 400 s.).
- Con excepción de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, en el primer año de ejercicio de la actividad, el rendimiento neto se determinará por esta modalidad simplificada, salvo renuncia expresa a la misma, con independencia de cuál sea el importe neto de la cifra de negocios resultante al final del ejercicio. Ver nº 1960.

Precisiones Aunque el RIRPF art.28 alude textualmente a que el importe neto del conjunto de las actividades, definido de acuerdo con la LSA (RDLeg 1564/1989) art.191, no supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior, la citada norma fue derogada por la LSC (RDLeg 1/2010) con efectos desde 1-9-2010.

312

Ejemplos

315

Ejemplo nº 1:

El titular de una **actividad agrícola** dedicada a la obtención de leguminosas (lentejas y garbanzos), y que la inició el 1-7-2017, obtuvo en dicho año una cifra de negocios de 330.000 euros. ¿Cuál sería el método de determinación del rendimiento neto en 2017, 2018, 2019 y 2020?

Solución:

2017:

Tributaría en el método de estimación objetiva (EO), ya que concurren las dos circunstancias siguientes:

- la citada actividad está acogida a dicho método, según la OM HFP/1823/2016, que regula dicho método en el 2017;
- en el primer año de actividad «se está» en dicho método de EO, salvo renuncia (nº 6705 s.) o exclusión (nº 5700 s.), sea cual sea la cifra de negocios que resulte en ese primer año.

2018, 2019 y 2020:

Como en el año inmediato anterior (2017) se inicia una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se **eleva al año** (solamente a estos efectos).

- En 6 meses, 330.000 euros;
- En 12 meses, $330.000 \times 2 = 660.000$ euros, por lo que excede del límite de 600.000 euros;
- Luego, en los tres años siguientes (2018, 2019 y 2020) el titular de la actividad agrícola deberá acogerse a la modalidad normal del método de estimación directa.

Ejemplo nº 2:

320

El titular de una **actividad ganadera** de explotación de ganado porcino de cría obtuvo en 2018 una cifra de negocios de 410.500 euros. Determinar el método de determinación del rendimiento neto en 2018, 2019 y 2020, conociendo que:

- Desde hace dos años ejerce, ocasionalmente, también la actividad de abogado;
- A pesar de sus escasos ingresos (alrededor de 15.000 euros todos los años), se ha acogido en dicha actividad profesional a la modalidad normal del método de estimación directa;

Solución:

Con independencia de la cifra de negocios total acumulada entre la actividad ganadera y la actividad profesional, y aunque el importe acumulado de ambos no exceda de 600.000 euros, basta que alguna actividad desarrollada por el contribuyente (en nuestro caso, la actividad profesional) se encuentra acogida a la modalidad normal del método de estimación directa (bien obligatoriamente o, como en el ejemplo, voluntariamente), para que todas las actividades restantes (en nuestro ejemplo, la actividad ganadera) también deberá estar acogida a la citada modalidad (ver nº 310 y nº 400 s.).

IV. Método de estimación objetiva (EO)

340 En el método de estimación objetiva, para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, hay que distinguir:

a) Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales.

Presenta, como **principal característica**, la de **prescindir de los flujos reales de ingresos y gastos** producidos en el desarrollo de la actividad. En su lugar, se aplican determinados **indicadores objetivos** que representan las características económicas estructurales básicas de cada sector de actividad económica (signos, índices o **módulos**), que son aprobados previamente mediante Orden del Ministerio de Hacienda.

Los módulos «personal asalariado» y «personal no asalariado» se aplican en todas las actividades acogidas al método de estimación objetiva. El resto de los módulos se aplican en unas u otras actividades en función de su representatividad en la estructura de cada sector [superficie del local, consumo de energía eléctrica, potencia eléctrica, número de mesas, capacidad de carga, etc.].

Puede decirse, pues, que con la implantación del método de EO se produjo una **fractura** en el conjunto de contribuyentes: aquellos respecto de los cuales se desea conocer y gravar la renta efectiva obtenida, y aquellos otros respecto de los cuales se renuncia a dicho deseo. No obstante, este problema se podría paliar en gran medida en el supuesto de que los módulos elegidos para la determinación del beneficio o rendimiento neto de la actividad fuesen realmente representativos de las características intrínsecas del sector.

345

b) Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

El método de estimación objetiva resulta también aplicable a las **actividades agrícolas, ganaderas y forestales**, incluidos los trabajos, servicios y actividades **accesorios** realizados por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de **transformación**, elaboración o manufactura de productos naturales realizadas por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos. En dichas actividades, aunque se prescinde del flujo real de los gastos producidos en el desarrollo de la actividad, sí se tiene en cuenta, sin embargo, el **flujo de ingresos** derivado de las ventas de sus productos o de la prestación de los trabajos o servicios efectuados. Por ello, el cálculo del rendimiento neto previo o «bruto» (nº 7740 s.) ha de estimarse «a forfait», multiplicando dichos ingresos por un «índice de rendimiento neto». Por lo tanto, también para estas actividades, de alguna manera, se aplica un componente objetivo.

V. Método de estimación indirecta (EI)

360 Este método es aplicable con **carácter subsidiario** de los métodos de estimación directa y estimación objetiva. Se aplica cuando la Administración tributaria no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles.

El rendimiento neto se determinaría a través de:

- Datos y antecedentes disponibles relevantes para aplicar este método;
- Elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el sector económico que corresponde;
- Los signos, índices o módulos que afecten a cada contribuyente según los datos que se posean de supuestos similares.

VI. Incompatibilidad entre los diversos métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto

(RIRPF art.28.3)

Se establece un principio de incompatibilidad entre los diversos métodos. Por ello, con carácter general, un contribuyente que ejerza varias actividades, no puede aplicar diferentes métodos para la determinación de los rendimientos netos en cada una de ellas (ver excepción en nº 410 y nº 430 para los inicios de nueva actividad).

En efecto, se establece una **incompatibilidad absoluta** entre los métodos de estimación objetiva y estimación directa y, dentro de esta última, una incompatibilidad, también absoluta, entre las modalidades simplificada y normal. En dicha incompatibilidad no se distingue entre, por un lado, actividades empresariales y, por otro, actividades profesionales, sino que se «mezclan» y combinan todas ellas. Por ello, basta que una actividad profesional, por ejemplo, esté sometida al método de la estimación directa normal, para que el resto de actividades que ejerza el contribuyente (profesionales o empresariales) tengan que estar también sometidas a dicho método. Es decir, se produce un «efecto arrastre».

El orden en cuanto a la **prioridad de aplicación** de los distintos métodos y modalidades es el siguiente:

- Estimación directa normal.
- Estimación directa simplificada.
- Estimación objetiva (método para determinadas –y pequeñas– actividades empresariales. No aplicable, pues, a las actividades profesionales, salvo que sean accesorias –ver nº 10140–).

400

Distintos supuestos

410

Supuesto 1	Supuesto 2
<p>Planteamiento</p> <p>El contribuyente ejerce diversas actividades económicas, alguna de las cuales (es irrelevante que sea empresarial o profesional) se encuentra en la modalidad normal del método de estimación directa.</p>	<p>Planteamiento</p> <p>El contribuyente ejerce diversas actividades económicas (empresariales o profesionales):</p> <ul style="list-style-type: none"> – Ninguna de ellas está sometida a la modalidad normal del método de estimación directa. – alguna de ellas está sometida a la modalidad simplificada del método de estimación directa.
<p>Solución</p> <p>Todas las actividades (empresariales y profesionales) se someterán a la modalidad normal del método de estimación directa (aunque aisladamente consideradas, algunas pudieran estar en la modalidad simplificada del método de estimación directa o en el método de estimación objetiva).</p>	<p>Solución</p> <p>Todas las actividades (empresariales y profesionales) se someterán a la modalidad simplificada del método de estimación directa (aunque aisladamente consideradas, algunas pudieran estar en el método de estimación objetiva).</p>

No obstante lo indicado anteriormente, existen las siguientes excepciones:

- Cuando, desarrollando una actividad en la **modalidad simplificada** del método de estimación directa, se inicie otra durante el año por la que se renuncie a dicha modalidad, convivirán hasta el final del año las dos modalidades del método de estimación directa: la simplificada, por la actividad antigua, y la normal, por la actividad nueva. En este caso, la incompatibilidad no surte efecto hasta el año siguiente.
- La contemplada en el ejemplo nº 2 del nº 430.

430 Ejemplos

Ejemplo 1	Ejemplo 2
<p>Un contribuyente ejerce en 2018 la actividad de procurador, determinando su rendimiento según las reglas del método de estimación directa, modalidad normal. Ejerce, además, dos actividades incluidas en la OM que regula el sistema de módulos (método de determinar el rendimiento neto de determinadas –y pequeñas– actividades empresariales) para el ejercicio 2018, no existiendo ninguna causa de exclusión:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Agrícola dedicada a la obtención de frutos secos. – «Pescadería» (comercio al por menor de pescados) (epígrafe 643.1 del IAE). 	<p>Un contribuyente ejerce desde 2017 la actividad de farmacéutico (epígrafe 835 del IAE), determinando su rendimiento según las reglas del método de estimación directa, modalidad simplificada. En 2018 inicia la actividad agrícola dedicada a la obtención de cereales, actividad que figura acogida, en principio, al sistema de módulos.</p>
<p style="text-align: center;">Solución</p> <p>Las tres actividades tendrían que estar sometidas al método de estimación directa, modalidad normal. Y ello porque, dada la incompatibilidad absoluta existente entre los diferentes métodos, el método de estimación directa, modalidad normal, a la que está sometida la actividad profesional de procurador, tiene «vis atractiva» hacia el mismo a las actividades que, en principio, estaban acogidas al método de estimación objetiva</p>	<p style="text-align: center;">Solución</p> <p>La actividad agrícola que regula los módulos para el ejercicio 2018, aun figurando en la OM, tiene que someterse al método de estimación directa, modalidad simplificada, ya que la actividad de farmacéutico se somete a esta última modalidad, la cual tiene «vis atractiva» respecto al resto de actividades.</p>
<p style="text-align: center;">Excepción</p> <p>Cuando, desarrollando una actividad en la modalidad simplificada del método de estimación directa, por ejemplo, procurador, se inicie otra durante el año por la que se renuncie a dicha modalidad, por ejemplo, ganadera de explotación de ganado porcino de carne, hasta final de año se aplican las dos modalidades del método de estimación directa: la simplificada, por la actividad antigua (procurador), y la normal, por la actividad nueva (ganadería). En este caso, la incompatibilidad no surte efecto hasta el año siguiente.</p>	<p style="text-align: center;">Excepción</p> <p>Cuando, desarrollando una actividad acogida al método de estimación objetiva, se inicie otra durante el año no incluida en dicho método, o que, si estando incluida, se renuncia al mismo o se le excluya. En este supuesto, la segunda actividad se sometería, desde su inicio, a la modalidad simplificada del método de estimación directa, aplicando hasta la finalización del año los dos métodos: el de estimación objetiva (por la actividad antigua) y el de modalidad simplificada del método de estimación directa (por la actividad nueva). En este caso, la incompatibilidad no surte efecto hasta el año siguiente. Y ello, aunque la segunda actividad iniciada en el año cause baja en diciembre de ese mismo año (DGT CV 21-1-16; CV 5-9-16) [1].</p>