



El pasado 26 de noviembre de 2007, esta Dirección General evacuó una contestación vinculante a una consulta relativa al tratamiento de las ayudas en el sector de las materias grasas cuando los perceptores de dichas ayudas son agricultores que aplican el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA (contestación V2532-07).

Esta contestación ha suscitado ciertas dudas sobre la aplicación de los criterios fijados en la misma con incidencia tanto con el IVA como con el IRPF. Al objeto de solventarlas, se emite este informe.

I. Impuesto sobre el Valor Añadido

I.1. Alcance temporal de la rectificación

Según los antecedentes que constan en esta Dirección General, la práctica habitual en el sector ha sido la no consideración de estas ayudas como base de cálculo del importe de la compensación agraria, partiendo para ello de una contestación igualmente evacuada por esta Dirección General en el año 2002, nº 0614-02.

La antedicha contestación de noviembre de 2007 señala la procedencia de la inclusión de dichas ayudas como mayor importe para el cálculo de la compensación. Dada la práctica a la que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, la aplicación del criterio administrativo suscita diversas dudas en cuanto a su alcance temporal.

A estos efectos, hay que tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 89.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre). Este precepto señala lo siguiente:

“Artículo 89. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”

El precepto transcrito determina claramente que, transcurridos cuatro años desde el “dies a quo”, ya no cabe la rectificación de la repercusión. En la medida en que las rectificaciones que pudieran derivar de la contestación administrativa que se citó se hayan de producir en las primeras semanas o meses de 2008, lo que está por determinar es el momento que se ha de tomar como



inicial a estos efectos.

El artículo 89.uno de la Ley 37/1992 establece dos momentos distintos de inicio del plazo de cuatro años que hay para la rectificación, en atención a que la misma traiga causa de una indebida cuantificación de la cuota repercutida, aun disponiéndose de todos los elementos necesarios para dicha cuantificación, o a que se trate de una alteración de los citados elementos necesarios para el cálculo de la cuota tributaria.

Así, en el supuesto de que quien ha de efectuar la repercusión del tributo no hayan procedido a calcularlo de manera correcta, el plazo, transcurrido el cual la citada rectificación de la repercusión ya no es posible, se computa desde el momento en que el tributo se devengó, de manera que, pasados cuatro años desde dicho momento, ya no es posible la meritada rectificación.

Cuando, por el contrario, lo acontecido es que la cuota tributaria se cuantificó correctamente en función de los datos de que se disponía en el momento de su cálculo, pero ocurre que con posterioridad alguno de dichos elementos, en particular, la base imponible, se ve modificado, entonces el momento que determina el inicio del plazo de cuatro años es aquel en el que se produce dicha modificación.

La lógica de esta diferencia se encuentra en que, en el segundo caso, el sujeto pasivo carecía de los datos necesarios para una cuantificación definitiva de la cuota tributaria en el momento de la repercusión inicial, por lo que parece coherente que el plazo de cuatro años se compute en este supuesto desde el día en que dispone de dichos datos, como ocurre igualmente en los casos de incorrecta determinación de la cuota tributaria como consecuencia del error del contribuyente que sí disponía de los referidos datos. Por el contrario, una vez transcurridos cuatro años desde el momento en que se dispone de dichos datos es cuando ya no resulta procedente la rectificación de la repercusión.

En relación con el asunto que da lugar a este informe, ha de determinarse, en primer lugar, si la causa de rectificación es una incorrecta determinación de la cuota tributaria, en este caso del importe de la compensación, por parte de los agricultores que perciben la compensación agraria, o si, antes bien, se han producido circunstancias que dieran lugar a que el importe de las citadas compensaciones se determinase de manera provisional.

Debe señalarse que, de hecho, se ha producido una incorrecta determinación de la cuota tributaria, ya que no se ha efectuado la repercusión de la compensación agraria sobre unas magnitudes sobre las que, conforme al criterio de la contestación V2532-07.esta Dirección General, era procedente la citada repercusión. Lo que se trata de dilucidar es si la finalización del plazo para rectificar este proceder ha de computarse desde el momento en que se efectuaron las correspondientes entregas, porque no ha habido modificación de la base imponible, o si, por el contrario, la rectificación gira sobre un supuesto en que se ha dado igualmente una modificación de la base imponible, en cuyo caso sería la fecha en que se haya cuantificado definitivamente esta última la que habría de tomarse como referente.

De acuerdo con los antecedentes que obran en esta Dirección General, el procedimiento de determinación de los importes de las ayudas para las diferentes campañas de producción olivarera da lugar a que dichas ayudas se determinen inicialmente de manera provisional, y sólo cuando se dispone por parte de la Comisión Europea de los datos relativos al conjunto de la producción para la Unión Europea se proceda a su cuantificación definitiva.

Así, las campañas de producción se inician el día 1 de noviembre y se extienden hasta el 31



de octubre del año siguiente. El día 15 de octubre se produce un anticipo a cuenta del importe de la ayuda definitiva y en los meses de junio o julio del año siguiente al de finalización de la campaña se fija el importe definitivo de las ayudas para cada uno de los países productores de aceituna en la Unión Europea.

A la vista de las anteriores consideraciones, hay que subrayar que los importes de las ayudas percibidas por parte de los agricultores que entregan la aceituna son importes cuya fijación definitiva sólo acontece cuando se produce la publicación de los datos a los que se ha hecho referencia en el párrafo anterior. Hasta la citada publicación, los referidos importes son desconocidos, sin perjuicio de que se hayan producido pagos a cuenta de las referidas ayudas.

En estos términos, ha de concluirse que el momento en el cual el agricultor que ha de cobrar la compensación tiene constancia definitiva del importe de la ayuda que va a percibir es el momento en que se ha fijado por parte de la Comisión Europea de manera definitiva el importe de la ayuda y dicho importe es conocido.

Los Reglamentos de la Comisión Europea por los que se han fijado de manera definitiva los importes respectivos de las ayudas para cada una de las campañas controvertidas son los siguientes:

- Campaña 2002-2003, Reglamento Nº 1299/2004, de la Comisión, de 15 de julio de 2004, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 16 -7-2004.
- Campaña 2003-2004, Reglamento Nº 997/2005, de la Comisión, de 29 de junio de 2005, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 30-6-2005.
- Campaña 2004-2005, Reglamento Nº 1043/2006, de la Comisión, de 7 de julio de 2006, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 8-7-2006.

Desde el punto de vista de la repercusión del tributo, en este caso, de la compensación agraria, es en este momento –la publicación del Reglamento por el que se fijan definitivamente las ayudas- cuando el agricultor conoce los elementos definitivos del importe de la ayuda que recibirá y, por tanto, de la compensación agraria a que tendrá derecho.

Volviendo al análisis de la Ley 37/1992, su artículo 80.dos señala lo siguiente:

“Artículo 80. Modificación de la base imponible

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”

Este precepto es complemento del apartado seis del mismo artículo, conforme al cual : *“Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”*

A las fechas tanto de entrega de la aceituna como de cobro del anticipo a cuenta de la ayuda, todo lo más que pudo conocer el agricultor fue una aproximación del importe de la ayuda que definitivamente va a percibir. En el momento de la publicación de los Reglamentos a los que



se ha hecho referencia fue cuando se determinó definitivamente el importe de las ayudas que se recibirían para cada una de las campañas a que se refiere este importe. Hasta este momento, los importes utilizados fueron estimaciones provisionales, realizadas conforme a los datos que obren en poder de las entidades que realizaban dichos anticipos.

Lo anterior ha de considerarse independientemente del momento en que efectivamente se produzca su pago, ya que el momento al que se refieren los dos preceptos de la Ley 37/1992 que se han transcrito es el de modificación de la base imponible, en este caso, su cuantificación definitiva.

Así, y por referencia a las fechas de publicación de los Reglamentos que se han citado con anterioridad, los días que habrían de tomarse como iniciales para determinar cuándo finalizan respectivamente los plazos de cuatro años de los que se dispone para efectuar las correspondientes rectificaciones son los siguientes:

- Campaña 2002-2003, 16 de julio de 2004, fecha de publicación en el DOCE del importe de las ayudas.
- Campaña 2003-2004, 30 de junio de 2005, fecha de publicación en el DOCE del importe de las ayudas.
- Campaña 2004-2005, 8 de julio de 2006, fecha de publicación en el DOCE del importe de las ayudas.

I.2. Requisitos formales para la rectificación

En cuanto a la forma en que ha de procederse para efectuar las rectificaciones, debe señalarse que el instrumento a través del cual se produce la repercusión del tributo o, en este caso, de la compensación del régimen especial, es el recibo que se expide por parte de los adquirentes de los productos.

En la medida en que lo que se dilucida en este punto es el modo a través del cual ha de rectificarse la no repercusión de la compensación agraria que en su día se tenía que haber percibido de los adquirentes de los productos naturales, es a través de la expedición de dichos recibos de rectificación como habrá de concretarse esta rectificación.

Los recibos del régimen especial de la agricultura se regulan 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 (BOE de 29 de noviembre). Este precepto dispone lo siguiente:

“Artículo 14. Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en los regímenes especiales del Impuesto

1. Los empresarios o profesionales que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131.2º de la Ley del Impuesto, deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, deberán expedir un recibo por dichas operaciones, en el que deberán constar los datos o requisitos siguientes:

a) Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.



b) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, Número de Identificación Fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

c) Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.

d) Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.cinco de la Ley del Impuesto.

e) Porcentaje de compensación aplicado.

f) Importe de la compensación.

g) La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

Estos empresarios o profesionales deberán entregar una copia de este recibo al proveedor de los bienes o servicios, titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Las demás disposiciones incluidas en este reglamento relativas a las facturas serán igualmente aplicables, en la medida en que resulte procedente, a los recibos a que se refiere este apartado.”

Considerando que la propia norma señala la aplicabilidad del resto del contenido del Reglamento sobre obligaciones de facturación, y por cuanto de rectificación de trata, hay que hacer mención del artículo 13 del mismo Reglamento, cuyos aspectos relevantes a estos efectos son los siguientes:

“Artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos

(...)

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación,



siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6 ó 7. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea un documento sustitutivo rectificativo, los datos a los que se refiere el artículo 7.c) y d) expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

En caso de que el documento rectificativo se expida como consecuencia de la rectificación de la repercusión del impuesto y esta obligue a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se pueda sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en él deberá indicarse el período o periodos de declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

(...)”.

En lo que a la problemática que da lugar a este informe respecta, del precepto reproducido parcialmente resulta que la rectificación se puede realizar, en lo que a su parte formal se refiere, como sigue:

a) Realizando la rectificación de los recibos expedidos uno por uno o agrupando el total de recibos a que se refiera la rectificación. En este segundo caso, habrá que especificar los recibos a que se refiere la rectificación.

Huelga decir que la rectificación ha de individualizarse perceptor a perceptor de las ayudas.

b) Indicando en los recibos el valor final de las operaciones resultante de sumar el valor de las ayudas al de las entregas de la aceituna, o plasmando en los mismos exclusivamente el importe de la diferencia, esto es, por el importe de la ayuda. Supuesto que no se repercutió cantidad alguna por el importe de la citada ayuda, la consignación de los datos relativos al ajuste conduciría a la expedición de los recibos exclusivamente por el importe de las mismas.



De cualquiera de las maneras, la rectificación se refiere exclusivamente al importe de la ayuda, por lo que el flujo financiero a que debe dar lugar es exclusivamente el correspondiente al 8% de su importe.

c) Considerando que los titulares de las explotaciones que cobran las compensaciones están relevados de la obligación de presentación de autoliquidaciones por IVA en lo relativo a estas operaciones, no será necesaria la consignación de información alguna en relación con los periodos de declaración-liquidación a los que se refieran las compensaciones.

Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que se indique la campaña a que se refiere la compensación por exigencias propias del procedimiento de rectificación, derivadas de la diferencia de año a año en el importe de las ayudas.

d) El resto de los datos que se deberán consignar en los recibos serán los que establece el artículo 14.1 del Reglamento sobre obligaciones de facturación, antes reproducida. En particular, así procederá en cuanto a la identificación de los titulares de las explotaciones y los empresarios o profesionales adquirentes de las respectivas cosechas, que son los obligados al pago de las compensaciones en los términos dispuestos por el artículo 131 de la Ley 37/1992.

1.3. Importe de la rectificación

Considerando que las rectificaciones a que se refiere este informe se refieren a producción entregada durante los años 2002 a 2005, el porcentaje de compensación agraria que ha de computarse es el 8%, que era el vigente en estas fechas. Así se deduce con claridad de lo dispuesto por el artículo 130, apartados dos y cinco, en su redacción vigente en los años que se han citado.

En otro orden de cosas, ha de señalarse que, en la medida en que la ayuda depende de la producción efectivamente certificada por los adquirentes de la aceituna (almazaras, cooperativas, etc...), y considerando igualmente que los importes de las ayudas vienen dados por los Reglamentos comunitarios que se han citado, las cantidades que habrá que consignar en los recibos que se expidan por cada uno de los citados adquirentes podrán tomar como referencia el importe de la aceituna certificada para cada una de las campañas y la magnitud de la ayuda para dicha campaña.

Los importes aprobados por parte de la Comisión son los siguientes:

- Campaña 2002-2003, 103,43 €/100 kgs. de aceite.
- Campaña 2003-2004, 64,03 €/100 kgs. de aceite.
- Campaña 2004-2005, 90,53 €/100 kgs. de aceite.

1.4. Rectificación de deducciones por los adquirentes de la aceituna

La última cuestión que se podría considerar como dudosa en este contexto, por lo que al IVA se refiere, es la relativa a la rectificación de deducciones por parte de los empresarios o profesionales que adquieran los productos acreedores al pago de ayudas.

De entrada, ha de señalarse que son dichos empresarios o profesionales los que, en tanto que adquirentes de los productos que dan lugar a la percepción de la compensación, están



obligados a su pago. Así se infiere de lo dispuesto por el artículo 131 de la Ley 37/1992 y es por otra parte doctrina reiterada en cualquier supuesto en el que se paga una subvención que se entienda vinculada al precio de las operaciones, ello cuando las mismas están sujetas al régimen general del impuesto.

A estos efectos, resulta irrelevante que dichos empresarios o profesionales se limiten a certificar la cantidad de aceituna entregada, de forma que sean otras entidades las que procedan al pago de las compensaciones. En la medida en que, como se ha dicho, sean los adquirentes de la producción, serán ellos mismos quienes resulten obligados al pago de las compensaciones.

Siendo obligados al pago de las compensaciones, los citados empresarios o profesionales tienen derecho a la deducción de las cantidades pagadas por este concepto, tal y como se dispone por el artículo 134.uno de la misma Ley 37/1992. Considerando que en este caso se produce una rectificación de los importes de dichas compensaciones, se suscita la cuestión del modo en que ha de procederse a la deducción de las cantidades en su día no deducidas.

En este punto, es de ver que el citado artículo 134.uno se remite de manera expresa al conjunto del título VIII de la misma Ley 37/1992, título que comprende el artículo 114.dos, el cual, en relación con el procedimiento para la rectificación de deducciones, señala lo siguiente:

“Artículo 114. Rectificación de deducciones

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1º. Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

(...).”

Por consiguiente, la citada rectificación se realizará una vez se disponga de los correspondientes recibos de rectificación, expedidos por el adquirente y firmados por el agricultor que entregó la aceituna, en el bien entendido de que los mismos cumplen con los requisitos establecidos en los términos que se han señalado con anterioridad.

A estos efectos hay que tener en cuenta que la rectificación tiene por objeto cuotas tributarias cuyo devengo se produjo a la fecha en que se realizaron las correspondientes entregas de producto. Sin embargo, y por analogía con lo que se ha señalado respecto al inicio de los plazos para la rectificación, inicio que se ha situado en el momento en que por parte de



los agricultores se conocía el importe definitivo de las ayudas, hay que concluir que esta fecha es la relevante en tanto que fecha de cuantificación definitiva de la base de cálculo de las respectivas compensaciones. En consecuencia, serán una vez más las fechas de publicaciones de los Reglamentos comunitarios, a que se ha hecho referencia con anterioridad, las que determinen los límites de las rectificaciones por practicar.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta la obligación formal especial que, en desarrollo del artículo 164.uno.4º de la Ley 37/1992, establece el artículo 49.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 49. Deducción de las compensaciones

1. Para ejercitar el derecho a la deducción de las compensaciones a que se refiere el artículo 134 de la Ley del Impuesto, los empresarios o profesionales que las hayan satisfecho deberán estar en posesión del recibo expedido por ellos mismos a que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Dicho documento constituirá el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la referida deducción.

2. Los citados documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajusten a lo dispuesto en el artículo 14 del mencionado reglamento y se anoten en un libro registro especial que dichos adquirentes deberán cumplimentar. A este libro registro le serán aplicables, en cuanto resulten procedentes, los mismos requisitos que se establecen para el Libro Registro de facturas recibidas.

3. Los originales y las copias de los recibos a que se refieren los apartados 1 y 2 anteriores se conservarán durante el plazo de prescripción del Impuesto.”

En consecuencia, las merítadas deducciones se podrán efectuar siempre que se cumplan en tiempo y forma los requisitos que se establecen en este precepto, además de los propios relativos a la expedición de los recibos de rectificación, antes analizados.

II. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En lo relativo al IRPF, la compensación derivada del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA constituye para los agricultores que la perciben un mayor ingreso de su actividad, teniendo en este Impuesto las siguientes consecuencia:

1ª. En primer lugar, la compensación percibida estará sometida a retención a cuenta del Impuesto, dado que los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas están sometidos a esta obligación en el IRPF.

La retención a cuenta se deberá practicar en el momento en que se satisfagan o abonen las compensaciones (art. 78.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo, en adelante RIRPF), con independencia del período impositivo en que deban imputarse los ingresos correspondientes.

No obstante, las retenciones practicadas se imputarán al período en que se imputen las rentas sometidas a retención, con independencia del momento en que se hayan practicado (art. 79 RIRPF).



Por tanto, en materia de retenciones a cuenta el pagador de la compensación deberá practicar la correspondiente retención cuando satisfaga la misma, debiendo el perceptor de la compensación imputar estas retenciones en el mismo período impositivo en que impute el ingreso derivado de la compensación.

2ª. Por otra parte, el cobro de estas compensaciones plantea el problema de la imputación temporal del ingreso obtenido en el Impuesto por la percepción la misma.

En cuanto a la imputación temporal de la compensación, el artículo 14.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), dispone que “los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse”.

La remisión anterior nos lleva al artículo 19.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo): *“Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros”.*

Por tanto, las compensaciones percibidas deberán imputarse al período impositivo en que las mismas se hayan devengado.

En este caso, la imputación temporal se producirá, respectivamente, en los períodos impositivos 2004, 2005, 2006 y 2007.

No obstante, en el caso de que en el momento de cobrar la compensación correspondiente a cada período impositivo hubiese transcurrido más de un año desde el momento en que la misma se devengó, sería de aplicación el criterio de imputación temporal previsto en el artículo 19.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las operaciones a plazos o con precio aplazado, por lo que la renta obtenida se podrá imputar en el período impositivo en que se perciba.

Por último, como los perceptores de estas compensaciones no están obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, podrán aplicar lo previsto en el artículo 7.2 del Reglamento del IRPF, que establece la opción de utilizar el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de rendimientos de actividades económicas. Para aplicar este criterio de cobros y pagos se deberá manifestarlo en la correspondiente declaración y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

III. Conclusiones

A modo de resumen, a partir de los apartados anteriores de este informe, puede concluirse lo que sigue:

III.1. Impuesto sobre el Valor Añadido:



1º. El cobro de la compensación sobre el importe de las ayudas se realizará mediante su pago por parte de los empresarios o profesionales (cooperativas, almazaras, etc...) que hayan adquirido las aceitunas.

2º. Los citados adquirentes de las aceitunas deberán expedir los recibos en los que se documentará el pago de las ayudas.

Estos recibos deberán cumplir los requisitos establecidos con carácter general en el artículo 14.1 del Reglamento sobre obligaciones de facturación. No obstante, y en lo que respecta a la rectificación, se podrá optar por consignar en los recibos exclusivamente el importe de la rectificación, esto es, el importe de la ayuda, más su compensación, o por expedir un nuevo recibo para cada campaña y receptor añadiendo al importe total pagado por las aceitunas el importe de las ayudas. En cualquiera de los casos, la rectificación se referirá exclusivamente al importe de la compensación aplicado sobre el valor de las ayudas.

3º. En la determinación del importe de las rectificaciones se podrá acudir a los datos publicados en los Reglamentos comunitarios que antes se citaron, calculando, en función de la producción certificada a cada productor y de la ayuda por unidad de producto, el importe total de la ayuda y, en consecuencia, de la rectificación de la compensación.

4º. Las compensaciones correspondientes se calcularán aplicando el porcentaje del 8 por ciento, que era el vigente en el momento de realización de las correspondientes entregas, conforme a lo dispuesto por el artículo 130.dos de la Ley 37/1992.

5º. Los adquirentes de los productos podrán expedir recibos de rectificación en relación con las campañas siguientes y con las fechas límite que se citan a continuación:

- Campaña 2002-2003, 16 de julio de 2008, cumplidos cuatro años desde el 16 de julio de 2004, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea del Reglamento Nº 1299/2004, de la Comisión, de 15-7-2004.
- Campaña 2003-2004, 30 de junio de 2009, cumplidos cuatro años desde el 30 de junio de 2005, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea del Reglamento Nº 997/2005, de la Comisión, de 29-6-2005.
- Campaña 2004-2005, 8 de julio de 2010, cumplidos cuatro años desde el 8 de julio de 2006, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea del Reglamento Nº 1043/2006, de la Comisión, de 7-7-2006.

6º. La deducción de las compensaciones satisfechas por los adquirentes de los productos se podrá realizar una vez se cumplan los requisitos formales establecidos al efecto y, en particular, una vez los recibos acreditativos de su pago cumplan el total de requisitos establecidos para ello y los mismos sean consignados en el Libro que se regula por el artículo 49 del Reglamento del impuesto.

7º. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que el pago efectivo de las compensaciones por parte de los empresarios o profesionales obligados a ello se demore en el tiempo.



III.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1º. Los agricultores que perciban en 2008 las compensaciones relativas a los años 2004, 2005, 2006 y 2007, y utilicen el criterio general de devengo, deberán incluir estas cantidades como ingresos de su actividad económica en cada uno de estos años.

Cuando hubiesen presentado la declaración correspondiente a estos ejercicios deberán presentar declaración complementaria, con inclusión de los correspondientes intereses de demora.

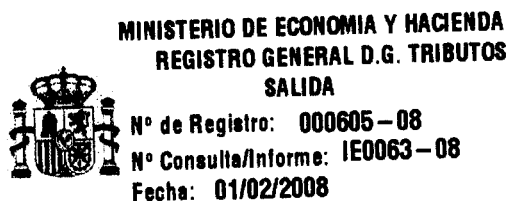
Se exceptúa la práctica de presentación de declaraciones complementarias a aquellos contribuyentes que, utilizando el criterio del devengo, opten por considerar como operación a plazos o con precio aplazado el cobro de estas compensaciones. En este caso, deberán imputar el ingreso en el período impositivo en que se produzca el cobro siempre que hubiese transcurrido más de un año desde el momento en que la compensación se devengó.

Por otra parte, deberán imputar, en todo caso, la renta obtenida por el cobro de las compensaciones referentes a estos ejercicios en 2008 aquellos contribuyentes que utilicen el criterio de cobros y pagos, pues es en este ejercicio cuando se van a percibir las mismas.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la mayoría de los agricultores utilizan este método de cobros y pagos, y que en caso contrario, siempre pueden optar por aplicar el criterio de operación a plazos, cabe concluir que la mayoría de los mismos imputarán la renta al período impositivo 2008.

2º. Por lo que se refiere a las retenciones a cuenta, los pagadores de las compensaciones deberán retener en el momento en que satisfagan las mismas y al tipo de retención vigente en dicho instante, sin perjuicio de que en el resumen anual de retenciones se concrete el período de devengo de las mismas.

Los perceptores de las compensaciones deberán imputar las retenciones soportadas al período impositivo al que en función del criterio de imputación temporal utilizado hayan imputado la renta obtenida.



Madrid, 1 de febrero de 2008
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

José Manuel de Bunes Ibarra