

# Capítulo 9. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II) (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)

## Sumario

---

### Concepto y ámbito de aplicación

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas

### Determinación del rendimiento neto

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

### Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por creación o mantenimiento de empleo

### Caso práctico

Apéndice: Relación de productos naturales, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de actividades forestales e índices de rendimiento aplicables en el ejercicio 2010

Explotaciones agrícolas

Explotaciones ganaderas

Explotaciones forestales

## Concepto y ámbito de aplicación

(Arts. 16.2 b) y 31 Ley IRPF; 32 y ss. Reglamento y Orden EHA/99/2010).

El método de estimación objetiva resulta aplicable en el ejercicio 2010 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, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

### Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

1ª **Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que más adelante se reproduce.**

2ª **Que el contribuyente 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 y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).**

- **Renuncia expresa.** (Art. 33.1 a) y 4 Reglamento IRPF)

La renuncia expresa tanto al método de estimación objetiva como a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o de la agricultura y ganadería del IGIC debe efectuarse, como regla general, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

**En el supuesto de inicio de actividad**, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

**Excepcionalmente para el ejercicio 2010** la renuncia o la revocación de la renuncia pudo ejercitarse en el plazo comprendido entre los **días 31 de enero y 28 de febrero de 2010**.

Sin perjuicio de lo anterior, las renunciaciones o revocaciones presentadas, para el año 2010, durante el mes de diciembre de 2009 se entenderán presentadas en período hábil.

La renuncia deberá presentarse mediante el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores o en el modelo 037 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el citado Censo de empresarios, profesionales y retenedores, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE del 10 de mayo), modificada por la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre (BOE del 19) y por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30).

- **Renuncia tácita.** (Art. 33.1 b) Reglamento IRPF)<sup>(1)</sup>

También se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

(1) Véase también el artículo 5 de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero.

• **Consecuencias de la renuncia.** (Art. 33.2 y 3 Reglamento IRPF)

La renuncia al método de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a su revocación en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En todo caso, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

**3ª Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva.**

Constituyen causas de exclusión del método de estimación objetiva las siguientes:

**a) Haber alcanzado en el ejercicio anterior (2009) un volumen de ingresos superior a cualquiera de los siguientes importes:** (Art. 32.2 a) Reglamento IRPF)<sup>(2)</sup>

- **450.000 euros anuales**, considerando todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.
- **300.000 euros anuales**, para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales susceptibles de acogerse método de estimación objetiva en los términos establecidos en los artículos 1 y 2.1 de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que desarrolla dicho método para el año 2010.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

Para determinar estos límites se computarán las siguientes operaciones:

- Las que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento del IRPF o en el libro registro previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del IVA, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31).<sup>(3)</sup>
- Las operaciones no incluidas en el párrafo anterior, por las que estén obligados a emitir y conservar factura, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, (BOE del 29), con excepción de las operaciones que, de acuerdo con el artículo 121, apartado tres, de la Ley del IVA<sup>(4)</sup>, no se toman en consideración para la determinación del volumen de operaciones, y de los arrendamientos de inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividad económica.

En ningún caso, se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA ni, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del IVA.

<sup>(2)</sup> Véase también el artículo 3.1 a), b) y c) de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero.

<sup>(3)</sup> En este último artículo se establece que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones habrán de llevar un Libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en el desarrollo de las referidas actividades.

<sup>(4)</sup> Con arreglo al citado artículo, para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración, entre otras, las entregas ocasionales de bienes inmuebles y las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente.

**b) Haber superado en el ejercicio anterior (2009) el volumen de compras en bienes y servicios para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente la cantidad de 300.000,00 euros anuales, excluidas las adquisiciones del inmovilizado.** (Artículo 32.2 b) Reglamento IRPF)<sup>(5)</sup>. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

#### **Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras.**

Para la determinación del volumen de rendimientos íntegros y el de compras en bienes y servicios anteriormente comentados, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las siguientes circunstancias:

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares.**

A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.**

**En el supuesto de operaciones realizadas con entidades vinculadas**, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11),<sup>(6)</sup> deberán valorarse de forma imperativa por su valor normal de mercado, entendiéndose como tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En estos supuestos, el contribuyente debe cumplir las obligaciones de documentación de dichas operaciones en los términos y condiciones establecidos en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio (BOE del 10).

**c) Desarrollar la actividad económica, total o parcialmente, fuera del territorio español.** (Art. 32.2 c) Reglamento IRPF)

**d) Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades** (Arts. 34.2 y 35 Reglamento IRPF). No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la exclusión no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que venían realizándose con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

**e) La exclusión del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC.** (Art. 36.2 y 4 Reglamento IRPF). La exclusión del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

---

(5) Véase también el artículo 3.1 c) de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero.

(6) Los supuestos de vinculación establecidos en el citado artículo se comentan en la página 129, Capítulo 5.

### **Consecuencias de la exclusión del método de estimación objetiva.** (Art. 34.3 Reglamento IRPF)

La exclusión del método de estimación objetiva por cualquiera de las circunstancias anteriormente comentadas produce sus efectos en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia al mismo.

### **Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas** (Art.39 Reglamento IRPF)

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales aplicarán el método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de dichas actividades con independencia de las circunstancias que concurren individualmente en sus socios, herederos, comuneros o partícipes, siempre que, además de las condiciones de carácter general señaladas anteriormente para las actividades económicas desarrolladas por personas físicas, se cumplan los siguientes requisitos:

- **Que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.**
- **Que no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del método de estimación objetiva.**

La renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los socios, herederos, comuneros o partícipes integrantes de la entidad; sin embargo, la revocación de la renuncia podrá ser presentada por uno solo de ellos.

- **Importante:** *para la definición del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores en las que concurren las circunstancias más arriba comentadas.*

En todo caso, el rendimiento neto determinado por la entidad en régimen de atribución de rentas se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

**Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales a las que resulta aplicable el método de estimación objetiva en 2010. (Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, BOE del 30).**

Actividad	Clave
Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.....	1
Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.....	2
Ganadería independiente clasificada en la División 0 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) ....	3
Servicios de cría, guarda y engorde de ganado .....	4
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido .....	5
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido .....	6
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.....	7
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.....	8
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales .....	9

▪ **Importante:** cada una de las nueve actividades enumeradas anteriormente tienen la consideración de independientes entre sí a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, por lo que, en caso de desarrollarse varias, la determinación del rendimiento neto debe efectuarse de forma separada para cada una de ellas.

A continuación, se detalla la caracterización de cada una de las mencionadas actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el método de estimación objetiva en el ejercicio 2010.

**Actividad 1: Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.**

Se consideran actividades agrícolas y ganaderas a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva aquellas actividades agrarias mediante las cuales se obtienen directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Asimismo, en el método de estimación objetiva se considera como una única actividad el conjunto de las de naturaleza agrícola o ganadera desarrolladas por un mismo titular que sean susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, se entienden imputables a esta única actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones agrícolas o ganaderas propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

**Ganadería que se considera incluida en esta actividad a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva.**

Por lo que se refiere a la ganadería que se considera incluida en esta actividad, debe matizarse que se trata de aquélla que no tenga la consideración de ganadería independiente, tal como ésta se define más adelante. Por lo tanto, se consideran comprendidas en esta actividad las explotaciones de un conjunto de cabezas de ganado en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que el dueño del ganado sea el titular catastral o propietario de la tierra donde pade o se alimente el ganado, o realice por su cuenta actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, ensilaje, empaado, ramoneo, aprovechamiento a diente etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas, silos o piensos con los que se alimenta fundamentalmente el ganado.

b) Si el ganado está estabulado fuera de las fincas, que se alimente fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.

c) En el caso de ganado transhumante o transterminante, que éste se alimente fundamentalmente con pastos producidos en las tierras explotadas por el dueño del ganado.

d) Que el ganado se alimente fundamentalmente con piensos producidos en la finca en que se críe. Se entiende a estos efectos que el ganado se alimenta fundamentalmente con los piensos, pastos o productos procedentes o producidos en la finca en que se críe, cuando éstos supongan una proporción superior al 50 por 100 del consumo total de los mismos, expresado en kilogramos.

**Actividad 2: Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.**

Se considera actividad forestal, a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, aquella actividad agraria mediante la cual se obtienen directamente de la explotación productos naturales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

También se entienden imputables a esta actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones forestales propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

**Actividad 3: Ganadería independiente clasificada en la división 0 del IAE.**

El concepto de ganadería independiente se recoge en los apartados Uno y Dos de la Regla 3ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas de la División 0 del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto (BOE del 6), a tenor de los cuales, tienen

la consideración de actividades de ganadería independiente, las que tengan por objeto la explotación de un conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los siguientes casos:

**a) Que pasc o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.**

A estos efectos se entenderá, en todo caso, que las tierras están explotadas por el dueño del ganado cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes:

- Que el dueño del ganado sea el titular catastral o propietario de la tierra.
- Cuando realice por su cuenta actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, empacado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a diente, etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas o piensos con que se alimenta fundamentalmente el ganado.

**b) El estabulado fuera de las fincas rústicas**, no considerándose como tal, el ganado que sea alimentado fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.

**c) El transhumante o transterminante**, no considerándose como tal, el ganado que se alimenta fundamentalmente con pastos, silos, henos o piensos obtenidos en tierras explotadas por el dueño del ganado.

**d) El ganado que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.**

A estos efectos, se entiende que el ganado se alimenta fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe, cuando la proporción de éstos sea superior al 50 por 100 del consumo total de piensos, expresado en kilogramos.

**Sectores diferenciados dentro de la actividad de ganadería independiente.**

No obstante la consideración de la ganadería independiente como una única actividad a efectos del método de estimación objetiva, para la aplicación de los índices de rendimiento neto es preciso distinguir entre los ingresos procedentes, o imputables a los mismos, de los siguientes tipos de explotaciones o sectores diferenciados:

- Porcino de carne.
- Porcino de cría, bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura.
- Bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura.
- Bovino de leche y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.

**Actividad 4: Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.**

Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado constituyen una actividad a la que resulta aplicable el método de estimación objetiva del IRPF.

No obstante, si la prestación a terceros de servicios de cría, guarda y engorde de ganado se realizase con los medios ordinariamente utilizados para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal propia incluida en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA y el volumen de ingresos derivados de los mismos junto con los derivados de los otros trabajos y servicios accesorios del citado régimen especial del IVA no hubiera superado en el año anterior el 20 por 100 del volumen total de la explotación, tales servicios no se consi-



derarán como una actividad independiente a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, sino que se computarán formando parte de la actividad principal desarrollada con el carácter de servicios accesorios a la misma.

#### **Sectores diferenciados dentro de esta actividad.**

Dentro de la actividad de servicios de cría, guarda y engorde de ganado, se distinguen, a efectos de la aplicación de los índices de rendimiento neto, los dos sectores siguientes:

- Servicio de cría, guarda y engorde de aves.
- Servicio de cría, guarda y engorde del resto de especies ganaderas.

**Actividad 5: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP).**

**Actividad 6: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP).**

Cada una de estas actividades, que se configuran como independientes a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, incluye los siguientes ámbitos o sectores:

#### **Trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del REAGP.**

Tienen esta consideración, los realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales a terceros con los medios que ordinariamente utilizan en sus propias explotaciones. Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.
- El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.
- La asistencia técnica.
- El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas o ganaderas.
- La eliminación de plantas y animales dañinos, y la fumigación de plantaciones y terrenos.
- La explotación de instalaciones de riego o drenaje.
- La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

**El requisito de accesoriedad determinante de la inclusión de los mismos en el método de estimación objetiva** está condicionado a que el importe obtenido por la realización de dichos trabajos o servicios, conjuntamente con el de las actividades accesorias que a continuación se comentan, sea inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales principales.

En caso contrario, al faltar el requisito de accesoriedad, no se consideran dichos trabajos y servicios incluidos en el método de estimación objetiva.

**La exclusión de los trabajos y servicios accesorios del REAGP** se produce en aquellos supuestos en que la facturación por el conjunto de los realizados en el ejercicio anterior (2009), incluidos los ingresos por los servicios de cría, guarda y engorde de ganado, hubiera superado

el 20 por 100 del volumen total de operaciones de la explotación agrícola, ganadera o forestal principal.

Si en el ejercicio 2009 el volumen de operaciones de los trabajos y servicios accesorios no excedió del 20 por 100 del volumen total de operaciones de la actividad principal, los ingresos derivados de la realización de los citados trabajos y servicios no constituyen objeto de las actividades numeradas con las claves 5 y 6, sino que se incluirán como un servicio diferenciado más de la actividad agrícola o ganadera (clave 1) o forestal (clave 2) desarrollada.

**Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el REAGP.**

Tienen dicha consideración, el agroturismo, la artesanía, la caza y pesca, así como otras actividades recreativas y de ocio en las que el agricultor, ganadero o titular de la actividad forestal participe como monitor, guía o experto.

Si las citadas actividades tienen el carácter de accesorias a la actividad principal en el sentido comentado anteriormente, al no estar las mismas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, se declararán siempre y en todo caso en las claves de actividad números 5 ó 6, según corresponda.

**Actividad 7: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.**

**Actividad 8: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.**

Según lo dispuesto en el Código Civil, el contrato de aparcería se rige, entre otras disposiciones, por las relativas al contrato de sociedad. Por tanto, en la medida en que el cedente asuma una parte de los riesgos y responsabilidades derivados de la explotación, la normativa tributaria le atribuye la consideración de empresario agrario o cultivador directo.

**Actividad 9: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.**

A efectos de delimitar el ámbito objetivo de esta actividad, deberá tenerse en cuenta que no se consideran como tales procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación. Tampoco tiene la consideración de proceso de transformación, la simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

En todos esos supuestos, la única actividad que habrá de declararse, será la agrícola o ganadera, señalada con las claves 1 ó 3, o la forestal, señalada con la clave 2, de la que se obtengan los correspondientes productos.

Los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales incluidos en el método de estimación objetiva requieren que los mismos se realicen exclusivamente sobre los productos naturales, vegetales o animales, obtenidos por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan. En el supuesto de que se transformen, elaboren o manufacturen

productos adquiridos a terceros, dicha actividad no se encuentra incluida en el método de estimación objetiva.

- **Recuerde:** las actividades numeradas en la relación anterior con las claves 5 y 6 sólo quedan sometidas al método de estimación objetiva cuando el volumen de ingresos conjunto imputable a las mismas resulte inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales desarrolladas con carácter principal.

## Determinación del rendimiento neto

El rendimiento neto es el resultante de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas por el contribuyente.<sup>(7)</sup>

El rendimiento neto correspondiente a cada actividad debe obtenerse efectuando de forma sucesiva las operaciones que esquemáticamente se indican en el cuadro siguiente:

<b>Fase 1ª</b>	INGRESOS ÍNTEGROS (×) ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO = <b>RENDIMIENTO NETO PREVIO</b>
<b>Fase 2ª</b>	(–) REDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL E INTANGIBLE = <b>RENDIMIENTO NETO MINORADO</b>
<b>Fase 3ª</b>	(×) ÍNDICES CORRECTORES = <b>RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS</b>
<b>Fase 4ª</b>	(–) REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL: 5 POR 100 (–) REDUCCIÓN AGRICULTORES JÓVENES (25 POR 100) (–) GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES = <b>RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD</b>
<b>Fase 5ª</b>	(–) REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD: 40 POR 100 = <b>RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD</b>

### Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

#### Ingresos íntegros e índices de rendimiento neto.

Dentro de cada actividad agrícola, ganadera y forestal que tenga la consideración de independiente, los ingresos íntegros procedentes de cada uno de los tipos de productos obtenidos, o de servicios prestados, se consignarán en la página 7 del impreso de declaración en la casilla que corresponda de las numeradas del 1 al 13 conforme a la relación contenida en el cuadro que más adelante se reproduce:

<sup>(7)</sup> Véase el Anexo I y las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF contenidas en el mismo de la Orden EHA/99/2010. Las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el método de estimación objetiva en el ejercicio 2010 se relacionan en el cuadro de la página 266 de este mismo Capítulo.

Los índices de rendimiento neto aplicables en el ejercicio 2010 que figuran en la relación contenida en el cuadro siguiente reproducen los aprobados en el anexo I y disposición adicional tercera de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

No obstante, en los supuestos en que el Ministro de Economía y Hacienda haya autorizado la reducción de dichos índices para un sector o zona geográfica determinada, por haberse visto afectado el desarrollo de las actividades agrícolas o ganaderas por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales, se aplicarán los índices de rendimiento neto que se aprueben en las Ordenes ministeriales publicadas a tal efecto.

Asimismo, cuando el desarrollo de las actividades se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos aplicables en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones.

Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

**Índices de rendimiento neto aplicables a los productos o servicios derivados de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva. Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).**

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
1	Ganado porcino de carne	Productos naturales ..... 0,13 Procesos de transformación ..... 0,23
2	Remolacha azucarera	
3	Ganado bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura	
4	Actividades forestales con un "período medio de corta" superior a 30 años	Productos naturales ..... 0,26 Procesos de transformación ..... 0,36
5	Cereales, cítricos, frutos secos, productos hortícolas, leguminosas, uva para vino de mesa sin denominación de origen, hongos para el consumo humano y tabaco	
6	Ganado porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura	
7	Actividades forestales con un "período medio de corta" igual o inferior a 30 años	Productos naturales ..... 0,32 Procesos de transformación ..... 0,42
8	Uva de mesa, uva para vino de mesa con denominación de origen, oleaginosas, productos del olivo y flores y plantas ornamentales	
9	Ganado bovino de leche y otras especies ganaderas no comprendidas expresamente en otros códigos	
10	Raíces (excepto remolacha azucarera), tubérculos, forrajes, arroz, algodón, frutos no cítricos y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros códigos	Productos naturales ..... 0,37 Procesos de transformación ..... 0,47

(Continúa)

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
11	Plantas textiles	Productos naturales ..... 0,42 Procesos de transformación ..... 0,52
12	Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales y servicios de cría, guarda y engorde de aves	Índice de rendimiento neto ..... 0,42
13	Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales y servicios de cría, guarda y engorde de ganado (excepto aves)	Índice de rendimiento neto ..... 0,56

**Nota aclaratoria:** Los índices de rendimiento neto correspondientes a la rúbrica "Procesos de transformación" solamente se aplicarán en la actividad "Transformación, elaboración o manufactura..." identificada con la clave 9 del cuadro de la página 266 de este mismo Capítulo.

### Reglas de cómputo de los ingresos correspondientes a cada tipo de producto o servicio.

#### Actividades de transformación, elaboración o manufactura.

Se harán constar como ingresos **el valor de los productos naturales, vegetales o animales, utilizados en el correspondiente proceso productivo, de acuerdo con los precios de mercado** de los mismos en el momento de su incorporación a dicho proceso. Asimismo, se incluirán, en su caso, los ingresos correspondientes al autoconsumo, subvenciones e indemnizaciones en los términos que más adelante se comentan.

▪ **Importante:** si durante el año 2010 se hubieran transmitido productos elaborados en ejercicios anteriores a 1998, deberá incluirse como ingreso del ejercicio 2010 el valor de los productos naturales utilizados en el proceso productivo, de acuerdo con los precios de mercado de los mismos en el momento de su incorporación a los procesos de transformación, elaboración o manufactura.

#### Restantes actividades.

Se computarán como ingresos **los correspondientes a las ventas efectuadas**, así como los procedentes de los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados, incluyendo, en su caso, el autoconsumo, las subvenciones y las indemnizaciones con arreglo a las siguientes instrucciones:

- **Ventas o prestaciones de servicios.**

Comprende la totalidad de los ingresos íntegros, tanto si son en dinero como en especie, derivados de la entrega de los productos que constituyan el objeto de la actividad, así como, en su caso, los procedentes de la prestación de trabajos y servicios accesorios a la actividad principal.

En el caso de retribuciones en especie, se computarán como ingresos íntegros tanto la valoración fiscal de dicha retribución como el ingreso a cuenta correspondiente a la misma, siempre que no se haya repercutido al titular de la actividad económica.

**Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado** de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

**En las operaciones económicas realizadas con una sociedad con la que se den relaciones de vinculación**, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del

puesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11) <sup>(8)</sup>, **el titular de la actividad deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado.** Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. <sup>(9)</sup>

#### **Consideración de las compensaciones o de las cuotas repercutidas del IVA.**

**a) Tratándose de actividades incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca** del citado impuesto, las compensaciones percibidas deberán incluirse entre los correspondientes ingresos derivados de las ventas o procedentes de las prestaciones de trabajos o servicios.

**b) Si la actividad está acogida al régimen simplificado del IVA,** el importe de las cuotas repercutidas no se computará como ingreso. No obstante, si al finalizar el ejercicio se hubiera ingresado por dicho régimen menos de lo que hubiera correspondido ingresar de acuerdo con las normas del régimen general, la diferencia se computará entre los ingresos íntegros de dicho ejercicio a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva.

- **Autoconsumo y cesiones gratuitas.**

Dentro de estos conceptos se comprenden las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el uso o consumo particular del titular de la actividad o de los restantes miembros de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo). En uno u otro caso, la valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a estas operaciones debe realizarse imperativamente por el **valor normal de mercado** de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

- **Subvenciones, ayudas y demás transferencias recibidas.**

En relación con las subvenciones recibidas, deben distinguirse dentro de las mismas las subvenciones de capital y las corrientes.

- **Las subvenciones de capital,** que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o realización de inversiones en inmovilizado (terrenos, edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hayan materializado.

No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización (como sucede con los terrenos), la subvención se computará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del bien financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 40 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

- **Las subvenciones corrientes,** que son aquéllas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad, se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se concedan, salvo que el contribuyente haya optado por el criterio de cobros y pagos en cuyo caso se computarán en el período en que se cobren.

Sin perjuicio de las peculiaridades que puedan derivarse de la normativa reguladora o de las condiciones concretas de cada una de ellas, cabe hacer mención del tratamiento aplicable, con carácter general, a las siguientes subvenciones o ayudas.

---

<sup>(8)</sup> Los supuestos de vinculación establecidos en el citado artículo se comentan en la página 129 del Capítulo 5.

<sup>(9)</sup> Respecto de las obligaciones de documentación de estas operaciones, véase la página 264 de este Capítulo.

\* ***Ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común.*** El importe de la ayuda se acumulará a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes.

No obstante, cuando el perceptor de la ayuda directa no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas o ganaderas el índice de rendimiento neto a aplicar será el 0,56.

En estos casos puede resultar aplicable el índice reductor correspondiente a las empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros, que más adelante se comenta, dado que la percepción de la ayuda directa de pago único exige a los perceptores la realización de ciertas labores de mantenimiento de las explotaciones.

\* ***Subvenciones por interrupciones de cultivos o explotaciones.*** Si la subvención o ayuda se concede por la interrupción de un determinado cultivo o de una concreta producción ganadera y está destinada a compensar los ingresos dejados de percibir, al importe que, en su caso, proceda computar en el ejercicio se le aplicará el índice de rendimiento neto correspondiente al cultivo o producción que se viniera realizando anteriormente.

\* ***Subvenciones no vinculadas a cultivos o producciones concretos.*** Cuando se reciban subvenciones que no estén vinculadas con un cultivo o producción concreto, como puede ser el caso de las de retirada de tierras de la producción o las de barbecho, el importe de la subvención que proceda computar en el ejercicio, se distribuirá entre los restantes cultivos o explotaciones que el agricultor o ganadero realice, en proporción a los ingresos procedentes de cada uno de ellos, acumulándose posteriormente a éstos a efectos de aplicar los índices de rendimiento neto que correspondan.

\* ***Subvenciones percibidas para contratar seguros agrarios.*** Las subvenciones percibidas por los agricultores o ganaderos que suscriben pólizas del seguro agrario combinado, ya sean percibidas de la Entidad Estatal de Seguros Agrarios (ENESA) o de las Comunidades Autónomas, no deben incluirse entre los ingresos que se toman como base para determinar el rendimiento neto, ya que para la fijación de los índices de rendimiento neto aplicables a cada tipo de cultivo o producto ya se tuvo en cuenta como coste del seguro lo que realmente paga el titular, una vez deducida la parte subvencionada.

\* ***Indemnizaciones por seguros.*** El importe de las indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras como consecuencia de siniestros que hayan afectado a productos de la explotación, en proceso o terminados, se computará dentro de los ingresos íntegros correspondientes al tipo de cultivo o producción de que se trate.

Dentro de este tipo de siniestros o pérdidas, no se encuentran los gastos originados por la destrucción de animales, por lo que las **indemnizaciones que se satisfagan por el seguro para la cobertura de los gastos derivados de la destrucción de animales**, no se integrarán en el volumen total de ingresos de las actividades.

\* ***Determinadas subvenciones o ayudas de la política agraria comunitaria (PAC)***, así como otras de carácter público que tengan por objeto reparar la destrucción, en ciertas circunstancias, de elementos patrimoniales afectos, tienen un tratamiento fiscal especial, que puede consultarse en el Capítulo 7 de este Manual, páginas 176 y siguiente.

\* ***Subvenciones forestales.*** No se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

- **Importante:** las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributarán como rendimientos del trabajo.

#### Ejemplo:

Doña M.J.I. ha obtenido en 2010 la cantidad de 13.823,28 euros en concepto de ingresos de su explotación agrícola dedicada a la producción de manzanas, incluido el importe percibido en concepto de compensación del IVA (a efectos de dicho impuesto está acogida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca).

En dicha cantidad no está computada la fruta que destinó a su propio consumo familiar, que se valora en 30,05 euros, ni tampoco la regalada a diversas amistades, cuyo valor de mercado es de 200,00 euros (200 Kgs. a 1 euro/kg.). Además, en 2010 ha percibido 1.803,04 euros de una compañía aseguradora por los daños sufridos en la cosecha como consecuencia de una tormenta de granizo, así como 2.025,50 euros en concepto de ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común.

Determinar el rendimiento neto previo de la actividad en el ejercicio 2010.

#### Solución:

Doña M.J.I. deberá computar como ingresos la suma de:

- Venta de manzanas .....	13.823,28
- Autoconsumo .....	30,05
- Cesiones gratuitas .....	200,00
- Indemnización sobre cosecha manzanas .....	1.803,04 <b>(1)</b>
- Ayuda directa de pago único de la PAC .....	<u>2.025,50</u>
Suma .....	17.881,87 euros

El índice de rendimiento neto aplicable sobre los citados ingresos es el 0,37.

Rendimiento neto previo:  $(17.881,87 \times 0,37) = 6.616,29$  euros.

**(1)** Al recibirse la indemnización por la pérdida de productos de la explotación, su importe no tiene en ningún caso la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, sino que se computa entre los ingresos íntegros correspondientes al tipo de producto dañado o perdido.

## Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

La determinación del rendimiento neto minorado es el resultado de deducir del rendimiento neto previo determinado en la fase 1ª anterior los importes que, en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia:

### Amortización del inmovilizado material e intangible (excepto actividades forestales). <sup>(10)</sup>

La determinación de las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o intangible afecto a la actividad correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos afectos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, se efectuará aplicando la tabla de amortización incluida en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), que a continuación se reproduce:

<sup>(10)</sup> Véanse las instrucciones 2.2 de los Anexos I y II de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).



Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo (1)	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones.....	5 por 100	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos.....	40 por 100	5 años
3	Batea .....	10 por 100	12 años
4	Barco .....	10 por 100	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material .....	25 por 100	8 años
6	Inmovilizado intangible.....	15 por 100	10 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino .....	22 por 100	8 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos.....	10 por 100	17 años
9	Frutales cítricos y viñedos.....	5 por 100	45 años
10	Olivar .....	3 por 100	80 años

(1) Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables serán el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. El nuevo coeficiente así determinado será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.

▪ **Importante:** en el caso de actividades forestales, no procederá aplicar minoración alguna en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible afecto a las mismas.

#### Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización.

- El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo. Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.
- El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción, si el elemento ha sido producido en la propia empresa, excluyendo:
  - El valor residual, en su caso, para todos los elementos.
  - El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, este valor se determinará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
  - El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad económica incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.
- La amortización deberá practicarse elemento por elemento, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.
- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. El período de amortización no puede exceder del período máximo de amortización establecido en la tabla para cada tipo de elementos.

- **Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados**, la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- **En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación**, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercerá una u otra opción, será deducible, para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la tabla de amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.
- En todo caso, deberá disponerse de los justificantes documentales de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.

▪ **Importante:** los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2010 cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.

*Con independencia de lo anterior, podrán amortizarse libremente en el ejercicio 2010 los elementos del inmovilizado material a que se refiere el artículo 2 de la Ley 3/2010, de 10 de marzo (BOE del 11), siempre que estén afectados a explotaciones y actividades agrarias realizadas en las zonas incluidas en el ámbito de aplicación de la citada Ley. <sup>(11)</sup>*

### **Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos**

El rendimiento neto de módulos se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado el índice o índices correctores que correspondan a la actividad de los que a continuación se comentan (Instrucción 2.3 del Anexo I de la Orden EHA/99/2010).

#### **Índices correctores.**

##### **Índice 1. Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.**

Se aplicará el índice 0,75 cuando en el desarrollo de las actividades agrícolas se utilicen *exclusivamente* medios de producción ajenos, sin considerar, a estos efectos, el suelo.

Se entienden como medios de producción ajenos tanto el trabajo como el capital, a excepción de la tierra y de los elementos adheridos a ella de forma permanente como los pozos, árboles y construcciones que formen parte de la explotación. Por tanto, para que resulte aplicable este índice corrector, el titular no debe trabajar personalmente en la actividad (salvo en tareas propias de dirección, organización y planificación de la misma) sino emplear íntegramente mano de obra ajena; además, todos los elementos de la explotación distintos de la tierra en los términos anteriormente comentados deben ser aportados por terceros.

**Por excepción, no se aplicará este índice en los casos de aparcería y figuras similares.**

##### **Índice 2. Utilización de personal asalariado.**

Cuando en la actividad se utilice personal asalariado cuyo coste supere el 10 por 100 del volumen total de ingresos, será aplicable el índice corrector que en cada caso proceda de los que se indican a continuación, en función del porcentaje que el coste del personal asalariado represente en relación con el volumen total de ingresos de la actividad:

(11) Para mayor detalle, véase las páginas 186 y s. del Capítulo 7.

<b>Índice corrector aplicable por utilización de personal asalariado</b>	
Porcentaje (coste personal asalariado/volumen ingresos x 100)	Índice
Más del 10 por 100 y hasta el 20 por 100.....	0,90
Más del 20 por 100 y hasta el 30 por 100.....	0,85
Más del 30 por 100 y hasta el 40 por 100.....	0,80
Más del 40 por 100 .....	0,75

- **Incompatibilidad con el índice 1:** no se aplicará este índice cuando el rendimiento de la actividad hubiera sido objeto de reducción por efecto del índice 1 ("Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas").

### Índice 3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas.

Se aplicará el índice **0,90** cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras arrendadas. La reducción se aplicará a la parte del rendimiento neto minorado de la actividad que proceda de dichos cultivos (una vez rectificadas, en su caso, por efecto de la aplicación de los índices correctores anteriores).

Para delimitar la parte del rendimiento neto minorado de la actividad sobre la que procede la aplicación de este índice, será preciso distinguir la parte del rendimiento neto previo de la actividad y la amortización del inmovilizado afecto a la misma que corresponda a los cultivos realizados en tierras arrendadas.

Cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento se prorrateará en función del porcentaje que supongan las tierras arrendadas dedicadas a cada cultivo respecto a la superficie total, propia y arrendada, dedicada a ese cultivo.

### Índice 4. Piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100.

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros, que representen más del 50 por 100 del importe total de los consumidos, a los rendimientos procedentes de dichas actividades les resultará de aplicación en el período impositivo 2010, el **índice corrector del 0,65**. Véase el artículo 2 de la Orden EHA/1034/2011, de 25 de abril (BOE del 27).

A estos efectos, la valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

### Índice 5. Actividades de agricultura ecológica.

Se aplicará el índice **0,95** cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las Comunidades Autónomas, por la que éstas asumen el control de este tipo de producción, de acuerdo con el Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios y el Reglamento (CEE) 2092/91, del Consejo, de 24 de junio de 1991.

**Índice 6. Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros.**

Se aplicará el índice corrector **0,90** cuando la suma de los rendimientos netos minorados del conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente no supere la cantidad de 9.447,91 euros anuales,

- **Incompatibilidad:** *este índice no resulta aplicable en los casos de agricultores jóvenes que tengan derecho a la reducción especial del 25 por 100 a que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF.*

**Índice 7. Índice corrector en determinadas actividades forestales.**

Será de aplicación el índice corrector **0,80** sobre los rendimientos procedentes de la explotación de fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

- **Atención:** *a los rendimientos procedentes de actividades forestales únicamente les podrá ser de aplicación este índice corrector.*

**Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad**

De acuerdo con la normativa reguladora del método de estimación objetiva, contenida en el Anexo I y en la disposición adicional segunda de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), para determinar el rendimiento neto de la actividad podrán practicarse las siguientes reducciones:

**Reducción de carácter general.**

El rendimiento neto de módulos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, así como de los procesos de transformación, determinado conforme a lo comentado en la fase 3ª anterior, **podrá reducirse en el porcentaje del 5 por 100.**

**Reducción agricultores jóvenes: 25 por 100.**

De conformidad con lo establecido en la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF y en el punto 3 de las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Anexo I de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30), los agricultores jóvenes (mayores de 18 años y menores de 40 años) o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos, que resulte después de aplicar la reducción de carácter general, en un 25 por 100 en cada uno de los periodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación que tenga carácter de prioritario, realizada al amparo de lo previsto en el Capítulo IV del Título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

A estos efectos, el carácter de explotación prioritaria deberá acreditarse mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, o de la inclusión en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. (12)

---

(12) Véase el Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, sobre mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias (BOE del 9).

### Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales. <sup>(13)</sup>

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán haber puesto dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Tributaria, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca, aportando a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones, a fin de que la Administración tributaria verifique la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

### Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

(Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento)

En el supuesto de que en el desarrollo de la actividad agraria se hayan obtenido rendimientos cuyo período de generación haya sido superior a dos años u otros calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo, podrá aplicarse una reducción del rendimiento neto del 40 por 100 de dichos importes. El resultado así obtenido es el rendimiento neto reducido de la actividad. Tienen la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a efectos de la aplicación de la citada reducción del 40 por 100, exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

▪ **Recuerde:** *las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación o transmisión de elementos afectos a la actividad económica no se incluyen en el rendimiento derivado de la misma sino que tributan con el resto de ganancias y pérdidas patrimoniales.*

## Determinación del rendimiento neto reducido total

### Reducción por creación o mantenimiento de empleo

Los requisitos, condiciones y límite máximo de la reducción del rendimiento neto reducido de la actividad por creación o mantenimiento de empleo establecida en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley del IRPF se contiene en las páginas 205 y ss. del Capítulo 7, a cuyo comentario nos remitimos.

<sup>(13)</sup> Véase Anexo III de la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero (BOE del 30).

## Caso práctico

Don L.H.I. es propietario de una finca rústica en la que se dedica a las actividades de agricultura y explotación de ganado ovino de carne, cuyas cabezas se alimentan fundamentalmente con los pastos que se producen en la propia finca, actividades todas ellas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El titular no desarrolla ninguna otra actividad económica.

- Los productos que cultiva, todos ellos destinados a la venta, consisten en maíz y productos hortícolas varios (tomates, lechugas, judías verdes y acelgas).
- En el ejercicio 2010 el coste de personal asalariado correspondiente a un empleado que trabaja a jornada completa en la actividad desde el año 2007 ha ascendido a 18.030,36 euros. Las retribuciones satisfechas a este empleado en el ejercicio 2010, incluidas en el coste de personal asalariado, ascienden a 14.056,89 euros.
- Don L.H.I. opta por imputar los ingresos de su actividad con arreglo al criterio de cobros y pagos, de acuerdo con el cual, los ingresos correspondientes a 2010 que constan en el libro registro de ingresos han sido los siguientes:

Concepto	Importe	Compensación IVA	Total
Ingresos por venta de maíz .....	48.874,30	4.398,69	53.272,99
Ingresos por venta de corderos.....	27.117,67	2.033,83	29.151,50
Ingresos por venta de productos hortícolas.....	17.880,11	1.609,21	19.489,32
Ingresos por trabajos realizados para otros agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA <b>(1)</b> .....	4.760,02	- - - <b>(2)</b>	4.760,02
Total ingresos computables (euros) .....			106.673,83

**(1)** En el año anterior (2009), los ingresos correspondientes a la realización de trabajos para otros agricultores representaron únicamente el 6 por 100 del volumen total de ingresos de dicho ejercicio. Por consiguiente, en 2010 dichos trabajos se consideran incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a efectos del IVA y no constituyen actividad independiente a efectos del método de estimación objetiva del IRPF, debiendo computarse como un producto o servicio diferenciado más dentro de la única actividad agrícola y ganadera realizada por su titular.

**(2)** Al ser los destinatarios de dichos trabajos otros agricultores acogidos también al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, no procede el reintegro de compensaciones en relación con estas operaciones.

- Además de los ingresos anteriores, don L.H.I. tiene anotado en el mencionado libro registro otro ingreso por importe de 6.250 euros, correspondiente a la cantidad percibida en 2010 en concepto de ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común (PAC).
- Por su parte, en su libro registro de bienes de inversión figuran las siguientes anotaciones a 31 de diciembre de 2009, relativas a los elementos del inmovilizado afecto a la actividad de los que el titular conserva justificación documental completa:

Elemento	Entrada en funcionamiento	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-2009
Nave almacén y establo .....	10-02-1995	36.060,73 <b>(1)</b>	21.896,31
Remolque.....	10-06-2002	3.155,31	3.155,31
Máquina abonadora.....	01-03-2006	7.512,65	7.212,14
Instalación de riego.....	01-06-2008	2.554,30	1.015,34
Tractor, accesorios y aperos .....	23-08-2008	28.848,58	9.808,52

**(1)** El valor de adquisición registrado (valor amortizable) no incluye el valor del suelo.

- Finalmente, durante el ejercicio 2010 ha adquirido diversos útiles de labranza nuevos por 1.262,13 euros, sin que el valor unitario de ninguno de ellos supere la cantidad de 601,01 euros.