Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

INFORME SOBRE EL TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE DETERMINADAS ADQUISICIONES, SERVICIOS Y ARRENDAMIENTOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD FORESTAL REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN FORESTAL DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

*Este informe, que fue encargado por el Servicio Forestal y Gestión Cinegética en el año 2022 a los abogados D**. Juan HERMIDA SANTOS y D. Luis Enrique LOPEZ HERNANDEZ** , se trasladó a la Dirección de Hacienda. Un resumen del mismo en formato tabla está publicado en la página web .*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

ANTECEDENTES

La **actividad forestal desarrollada por el Gobierno de Navarra,** a través del Departamento de Desarrollo Rural y Medio Ambiente, consiste, entre otras, en la **explotación de los recursos naturales de los montes y terrenos forestales cuya titularidad o gestión, corresponde a la Comunidad Foral de Navarra**, y que se concreta básicamente en:

1.- Venta a través de diversas figuras jurídicas, de los recursos madereros provenientes de dichos montes.

2.- Venta a través de diversas figuras jurídicas, de los pastos existentes y generados en estos montes.

3.- Venta a través de diversas figuras jurídicas de los recursos cinegéticos, y otros productos de la naturaleza como frutos, plantas aromáticas y medicinales, setas, trufa, y productos apícolas, de los montes indicados.

4.-Servicios recreativos, educativos y/o culturales directamente relacionados con el Patrimonio Forestal de Navarra, incluido Urbasa-Andía.

Para poder llevar a cabo las citadas actividades, que a su vez requieren un adecuado mantenimiento de los montes y terrenos forestales referidos, **el Departamento consultante contrata la prestación de los siguientes servicios a terceros**:

1.- Cercados, preparación del terreno, limpieza/desbroces, adquisición de planta, y propiamente dicha plantación.

2.- Colocación y mantenimiento de cercados, construcción de abrevaderos y canalizaciones de agua para su abastecimiento, desbroces de matorral, abonados/encalados.

3.- Elaboración de Planes Técnicos de Gestión y otros instrumentos de Ordenación de montes, redacción de Memorias Técnicas e informe de inversiones, redacción de Planes de Uso Público, Certificación Forestal.

4.- Trabajos de desbroces manuales y mecánicos con objeto de mejorar la producción forrajera de los montes y/o la regeneración de los montes.

5.- Talas, entresacas, Claras y clareos, trabajos de selvicultura de todo tipo: silvopastoriles, prevención de incendios, etc.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

CONSULTA

Se consulta sobre ***el régimen aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a los servicios que contrata el Servicio de Forestal y Cinegético del Gobierno de Navarra****, así como a la* ***adquisición de ciertos bienes, en el ámbito de la gestión forestal*** *del Patrimonio Forestal de Navarra o similares; en concreto,* ***se desea conocer si estos servicios deben tributar al tipo general del IVA (21%) o al tipo reducido del 10%****.*

También es *objeto de consulta, la sujeción al Iva del arrendamiento, por parte del Servicio, de terrenos para su aprovechamiento para pastos ganaderos*.

Las **concretas preguntas realizadas**, son las siguientes:

*"1ª - ¿**Por qué a una gran parte de las actividades de las explotaciones forestales se les aplica un IVA reducido**? Tiene que ver con tratarse de un sector primario desfavorecido, con la periodicidad, amplitud de plazos para la obtención rentas y baja rentabilidad de sus productos....*

*2ª - El **Gobierno de Navarra/El Departamento de Medio Ambiente/El Servicio Forestal y Cinegético**; ¿**Constituye una Explotación Forestal a efectos de la Ley reguladora del Iva** (Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre) teniendo en cuenta que vende y/o licita recursos como la madera/pastos/caza?.*

*3ª - **Si el Gobierno de Navarra/El Departamento de Medio Ambiente/El Servicio Forestal y Cinegético no pudiera reconocerse como Explotación Forestal**, ¿**existe una alternativa jurídica que le permitiría alcanzar esta figura**? Mas aun, considerando que va a existir una unidad de gestión exclusiva de todas las fincas pertenecientes al Patrimonio Forestal de la Comunidad Foral.*

*4ª - **Para ser titular de una explotación forestal ¿se requiere ser propietario de un terreno?** Por ejemplo un empresario forestal que alquila/convenia un terreno para su gestión forestal y obtención de rendimientos ¿Puede ser Titular de una Explotación Forestal?*

*5ª - La **Ley Foral 13/1990, de Desarrollo y Protección del Patrimonio Forestal de Navarra, considera aprovechamientos forestales los siguientes productos y servicios**: los maderables y leñosos, incluida la biomasa forestal, pastos, caza, frutos, plantas aromáticas y medicinales, setas y trufas, productos apícolas y los demás productos, servicios y actividades recreativas, educativas o culturales, con valor de mercado, propias de los montes. **A los efectos del Artículo 37 de la Ley Foral 19/1992; ¿se aplicaría el IVA reducido a las siguientes acciones?**:*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

*5.1 Para la **obtención de madera/leña/biomasa**: Conlleva el desarrollo de las siguientes actividades: Cercados, preparación del terreno, limpieza/desbroces, adquisición de planta y propiamente dicha plantación.*

*5.2 Para la **obtención de Pastos para la cría, guarda y engorde de animales**: Conlleva la colocación y mantenimiento de cercados, la construcción de abrevaderos y canalizaciones de agua para su abastecimiento, los desbroces de matorral, así como los abonados/encalados.*

*5.3 **Para la obtención de Madera/Pastos/Caza/Uso recreativo**: Conlleva la Asistencia Técnica; el Desarrollo de planes técnicos de gestión y Ordenación de montes; la Redacción de Memorias Técnicas e informe de inversiones citadas; la Redacción de Planes de Uso Público, y las actuaciones relacionadas con la Certificación Forestal.*

*5.4 **Para la obtención de Madera/Pastos/Caza:** Conlleva la Limpieza de bosques; los Trabajos de desbroces manuales y mecánicos con objeto de mejorar la producción forrajera de los montes y/o la regeneración de los montes.*

*5.5 **Para la obtención de Madera**: Conlleva la realización de Talas; de Entresacas; de Claras y clareos; de Trabajos de Selvicultura de todo tipo: silvopastorales, prevención de incendios, etc."*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

INFORME

I.- INTRODUCCIÓN.

El **artículo 37 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** (en adelante **LFIVA**), dice:

"***Uno**. Se **aplicará el tipo del 10 por 100 a las operaciones siguientes**:*

(…)

***"1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación**:*

...

*3º Los **siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades** agrícolas, **forestales** o ganaderas: **semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de** animales o **vegetales**; **fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario** o ganadero; los **plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero** y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.*

...

*8.º Las **flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención**.*

*2. Las **prestaciones de servicios siguientes**:*

*3.º Las - **efectuadas en favor de titulares de explotaciones** agrícolas, **forestales** o ganaderas, - **necesarias para el desarrollo de las mismas**, - **que se indican a continuación**: **plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección**; **embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos;** cría, guarda y engorde de animales; **nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo**; **asistencia técnica**; la **eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos**; **drenaje**; **tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques**; y servicios veterinarios.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior **no será aplicable, en ningún caso, a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes**.*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Igualmente ***se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social****, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común."*

De la lectura del citado precepto podemos extraer **tres requisitos que deben concurrir** para que **sea de aplicación el tipo reducido del 10%,** a determinadas **prestaciones de servicios**:

1.- Que **se trate de prestaciones de servicios incluidas en la enumeración contenida en el precepto**.

2.- Que tales prestaciones de servicios, **se realicen a favor del titular de una "explotación** agrícola, **forestal** o ganadera**", y** sean **necesarios para el desarrollo de dicha explotación**.

3.- Que **no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, excluidas expresamente de la aplicación del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto**.

En este sentido, existen reiteradas **consultas de la Dirección General de Tributos** (en adelante DGT) que confirman la **necesaria concurrencia de estos tres requisitos** (Consulta V00063/16 de 12 de enero de 2016, Consulta V0408-20, de 20 de febrero de 2020 etc.).

A su vez, y **respecto de la adquisición de bienes**, para que sea **aplicable el tipo reducido del 10 %**, **han de concurrir los siguientes requisitos**:

1.- Que los **productos** de que se trate **por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación**, sean **susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades** agrícolas, **forestales** o ganaderas, **con independencia de la condición del adquirente** o importador de los mismos, **y del destino efectivo que estos últimos vayan a dar a los productos citados**.

Consecuentemente, **cuando un producto** de los citados en el precepto, **objetivamente sea apto para ser utilizado directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades** agrícolas, **forestales** o ganaderas, **estos criterios deberán primar sobre los de su envasado y presentación**, **circunstancias éstas que habrá que considerar,** fundamentalmente, cuando **se trate de productos que**, pudiendo

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

incluirse entre los mencionados en el precepto, sean **susceptibles de un uso mixto distinto del agrícola o forestal**, que podrán determinar las aplicaciones concretas en cada caso.

2.- Que los **productos se hallen incluidos en la relación de bienes que regula el artículo de la Ley Foral de Iva referido**, considerando dicha lista como un "numerus clausus", y no como un "numerus apertus", siendo la misma, de interpretación restrictiva, como luego se indicará.

En la parte final del informe analizaremos los supuestos previstos legalmente, tanto de bienes como de servicios, su casuística, y los criterios de interpretación de estos.

II.- EXISTENCIA DE "EXPLOTACIÓN FORESTAL.

II. 1.- Concepto de actividad económica en el IVA.

A la vista de lo expuesto hasta este momento debemos **analizar si el Departamento de Desarrollo Rural y Medio Ambiente del Gobierno de Navarra,** es **considerado como titular de una explotación forestal**, a los efectos de aplicación de la **normativa sectorial del IVA**.

Parece razonable entender, y así lo ha considerado la Administración tributaria en todas las consultas y resoluciones a las que hemos tenido acceso, que el **concepto de "titular de explotación forestal" debe asimilarse al concepto general de empresario a efectos del IVA**.

Así, el **art. 5 de la LFIVA** dice:

"*1. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley Foral, **se reputarán empresarios o profesionales**:*

*a) Las **personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo**.*

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(…)

*2. Son **actividades empresariales o profesionales** las que **impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos**, con la **finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios**.*

***En particular**, tienen esta consideración **las actividades** extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, **forestales**, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del número anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por tanto, **para que exista actividad empresarial,** debe **concurrir la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales**, con intención de **intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios**, mediante la **realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios**, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Además, **la LFIVA incluye expresamente entre las actividades empresariales, las forestales**.

En el caso que nos ocupa, y tal como ha quedado expuesto en los antecedentes de este informe, **el Gobierno de Navarra** realiza la **ordenación de medios materiales y humanos**, con la **intención de obtener unos rendimientos económicos**, derivados de la **explotación forestal del Patrimonio Forestal de Navarra** (venta de madera, pastos y demás frutos del citado Patrimonio). En consecuencia, consideramos que **no hay duda de que el Gobierno de Navarra realiza una actividad empresarial, de tipo forestal**.

Queda por **analizar si una Administración Pública puede ser considerada sujeto pasivo del IVA, cuando realiza actividades económicas**.

II.2.- Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA.

Aunque es discutible que el artículo 10. Uno de la LFIVA cuando utiliza el término "*titular de explotación forestal*" se esté refiriendo a los sujetos pasivos del IVA que realicen la actividad forestal, o es posible ser titular de una explotación forestal sin ser sujeto pasivo del IVA, lo cierto es que a los efectos de la resolución del presente informe, la discusión es irrelevante, en la medida que **no hay duda de que el Gobierno de Navarra es sujeto pasivo del IVA, por llevar a cabo una explotación forestal**.

En este sentido, hay que tener en cuenta que **la doctrina y jurisprudencia establecen de manera unánime y reiterada** –hoy indiscutida-, que las **administraciones públicas pueden ser sujetos pasivos del IVA, por realizar actividades empresariales**.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

En efecto, el **art. 4.5 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977,** en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido : base imponible uniforme (77/388/CEE)**,** establece que,

> "Los "***Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público*** *no tendrán la* ***condición de sujetos pasivos*** *en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones... No obstante,* ***cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones****, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia...* ***En cualquier caso****, los organismos anteriormente citados* ***tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D*** *excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante..."*.

Dicho contenido se **reproduce textualmente, en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006**, relativa al **sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido**, no habiendo sido modificado, en las sucesivas reformas de la indicada Directiva.

El **art. 7.8 de la LFIVA**, incorpora el precepto comunitario, mencionando entre las **operaciones no sujetas al impuesto**,

> las "***entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación, o mediante contraprestación de naturaleza tributaria***".

El **art. 7.8 debe ponerse en relación** con otros preceptos de la LFIVA. Así, como ya hemos dicho, el **art. 5.2** considera **actividades empresariales o profesionales**, aquellas que implican la **ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos**, con la finalidad de **intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios**.

Por tanto, partiendo de lo anterior, **los Entes Públicos tendrán la consideración de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional que no esté declarada**

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

expresamente no sujeta por el art. 7.8 de la LIVA, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que puede producirse en el desarrollo de aquélla, así como, en todo caso, cuando sean urbanizadores de terrenos o promotores de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

Por consiguiente, **la Comunidad Foral de Navarra, es sujeto pasivo del IVA por realizar una actividad forestal**.

En este sentido, y como botón de muestra en relación con la actividad forestal de las administraciones públicas, la **Consulta de la Diputación de Vizcaya, de 24 de septiembre de 2015**, dispone que

> "***estos preceptos*** –se refiere al art. 5 concordantes del LFIVA- *son de* ***aplicación general a todas las personas o entidades y, por lo tanto, a los entes públicos*** *(como el Ayuntamiento consultante), quienes* ***reciben la consideración de empresarios*** *en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando* ***ordenan*** *un conjunto de* ***medios personales y/o materiales****, de forma* ***independiente y bajo su responsabilidad****, con objeto de* ***desarrollar una actividad empresarial****, mediante la* ***realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso****, asumiendo el* ***riesgo y ventura de los resultados que pueden obtenerse***".

III.- SOBRE LOS CONCRETOS SERVICIOS CONTRATADOS POR LA CONSULTANTE Y SOBRE LOS BIENES ADQUIRIDOS POR LA MISMA.

III.1- Introducción.

Una vez **determinado que el Departamento de Desarrollo Rural y Medio Ambiente del Gobierno de Navarra realiza una actividad forestal**, debemos **analizar**, a la vista de cada servicio contratado, si los mismos son servicios incluidos dentro del ámbito de la actividad forestal o cabe entender que existen determinados servicios que, por tener simultáneamente varias finalidades (conservación, prevención de incendios etc.) debe entenderse que no se contratan por el Gobierno de Navarra estrictamente como titular de una "explotación" económica forestal y, por consiguiente, deberían quedar excluidos de la aplicación del tipo reducido establecido el art. 37.Uno.3º de la LFIVA. Es decir, **debemos determinar si la finalidad a la que se dirige cada trabajo contratado, se destina estrictamente a los fines de la actividad**

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

empresarial forestal, o se destina a otros fines ajenos a la actividad económica, en cuyo caso no se podrá aplicar los tipos reducidos objeto del presente informe.

Nos encontramos ante una cuestión que ya ha sido estudiada y resuelta por el **Tribunal Económico Administrativo Central**, en su **Resolución de 27 de enero de 2009, JUR 2009 177156**, en un caso cuyos antecedentes son trasladables miméticamente a nuestro caso. La Resolución dice:

> *"La cuestión es decidir si en este caso concreto, donde han existido **trabajos realizados con la finalidad de mejorar y preservar el monte, e incrementar, mejorar y facilitar su aprovechamiento, se puede deducir que ha existido una autentica explotación económica, o no**. Dando por supuesto, además, que el artículo 5º de la LIVA considera, en particular, como actividad empresarial a la actividad forestal; y, que el artículo 91.uno.2.3º al establecer el tipo reducido, se refiere a las explotaciones forestales junto a las agrícolas y ganaderas, por lo que no debiera exigirse respecto de las primeras unas características ni más ni menos rigurosas que las que se exigen respecto de las segundas, teniendo en todos estos casos presente las características propias de estas actividades, tan distintas de las actividades industriales o comerciales.*
>
> *Una de las características más acusadas de este tipo de explotaciones, **junto con la larga duración del ciclo de producción en el caso de los aprovechamientos maderables, es que el normal interés del propietario de un activo productivo en su mantenimiento y conservación**, se convierte en la legislación especial de montes en una obligación legal. Así, ya en la anterior Ley de Montes de 1957 se reconocía el derecho de aprovechamiento y en definitiva el derecho a la explotación de los montes a sus titulares, fueran estos una entidad pública o un particular, pero siempre "dentro de los límites que permitan los intereses de su conservación y mejora de acuerdo con lo que se dispone en el presente capítulo". Este aprovechamiento, tratándose de montes catalogados, es decir, de dominio público, se sometían a los proyectos de ordenación económica, a planes técnicos, e incluso a planes de mejora de carácter obligatorio; y para los montes de particulares, se facultaba a la Administración Forestal, en el caso de que el monte tuviera importancia forestal, para sujetar los aprovechamientos a los oportunos proyectos de ordenación o planes técnicos.*
>
> *La actual Ley de Montes del 2003 se refiere en sus artículos 36 a 38 a los aprovechamientos forestales (aplicables también a los montes de dominio público) y en el primero de ellos se dice que: "El titular del monte será en todos los casos el propietario de los recursos forestales producidos en su montes, incluidos los frutos espontáneos, y tendrá derecho a su aprovechamiento conforme a lo establecido en esta ley y en la normativa autonómica. Los aprovechamientos de los recursos forestales se realizarán de acuerdo con las prescripciones para la gestión de montes establecidas en los correspondientes planes de ordenación de recursos forestales cuando existan ..."*
>
> *Siempre ha existido en este ámbito una intensa intervención administrativa para asegurar la conservación del monte que operaba y opera como una limitación del derecho de propiedad del titular del monte por razones de utilidad pública, evidentes al tratarse de la conservación y cuidado de la naturaleza; pero que también se ha dirigido no sólo a su conservación, sino también a su*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

mejora si bien en este caso la intervención administrativa más que como limitación del derecho de propiedad opera por la vía de las ayudas públicas, que pueden incluso llegar a "la ejecución material de los trabajos por la Administración Foral".

Aparecen de esta forma siempre unidas la explotación de los montes y los deberes que sobre su titular recaen para su conservación, e incluso su fomento, lo que no es sino consecuencia de que los montes y su cuidado esté directamente vinculado con la protección de los espacios naturales y el cuidado del medio ambiente. En resumen y como dice el artículo 32 de la actual Ley de Montes: "Los montes deben ser gestionados de forma sostenible, integrando los aspectos ambientales con las actividades económicas, sociales y culturales, con la finalidad de conservar el medio natural al tiempo que generar empleo y colaborar al aumento de la calidad de vida y expectativas de desarrollo de la población rural".

Pero ocurre otra cosa y es que ***los trabajos de conservación y mejora, aun impuestos y fomentados administrativamente con la idea de protección de la naturaleza, contribuyen al mismo tiempo a la mejor explotación económica del monte****. Es decir, que aunque esos trabajos impuestos por razones de interés público alcancen un alto grado de intensidad,* ***no solo no excluyen la idea de una efectiva explotación económica, sino que incluso la acentúan porque esos trabajos, en la misma medida en que conservan y mejoran esos espacios naturales, conservan y mejoran su aprovechamiento rentable*** *o, en todo caso, sería imposible o muy difícil precisar en qué grado satisfacen uno u otro interés.*

En este caso y según resulta de las facturas, los trabajos efectuados en los montes han consistido básicamente en: rozas, desbrozadoras de matorral, recogida, saca y apilado de residuos forestales, corte de árboles secos, decrépitos o en espesura excesiva y eliminación de las cortas, la poda de encinas, alcornoques o árboles similares y la eliminación de restos, el clareo y poda de montes de densidad media y corta de pies sobrantes y de ramas bajas en el arbolado, las reparaciones de caminos forestales, el descopado, tronzado y apilados de restos de podas, la plantación en hoyos de nuevas plantas, la cava manual de pinos, encinas y alcornoques, el gradeo de la tierra, etc. (…)

Se trata de ***trabajos*** *que, sin duda,* ***se refieren a la conservación y mejora del monte*** *pero esto, como antes se ha argumentado,* ***no excluye que además se reflejen en el futuro aprovechamiento posible del monte****; porque en definitiva cualquier acto de conservación o mejora de un activo productivo favorece el rendimiento futuro esperado y es un acto de explotación,* ***salvo que pudiera acreditarse que tales montes nunca van a producir una utilidad o que los trabajos no se hacen con esa finalidad.****"*

Por tanto, **todos los servicios contratados para la conservación, mejora, cuidado, etc. de aquellos montes que sean susceptibles de generar recursos**, se entienden **realizados dentro de la "*actividad forestal*"** y, por consiguiente, son **susceptibles de que se les aplique el tipo reducido del IVA**.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Una vez **establecidos los criterios generales para determinar cuando los servicios son contratos por la Administración como titular de una explotación forestal**, procede que **analicemos cada uno de ellos**.

III.2.- Concreción normativa de los supuestos de adquisición de bienes y servicios que tributan al tipo reducido del 10 %. Alcance de dicha concreción y determinación de si es un "numerus clausus" o un "numerus apertus", permitiéndose una interpretación extensiva de los supuestos previstos normativamente.

El **artículo 37. Uno de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**, establece los **supuestos**, tanto de adquisición de bienes, como de prestación de servicios **a los que es de aplicación el tipo reducido del 10%**, y que hemos trascrito al comienzo del informe, remitiéndonos al mismo.

La regulación arriba indicada, tiene su **correspondencia en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de ámbito estatal**, que regula el tipo reducido del 10%, en su artículo 91, y que tiene idéntica redacción a la norma navarra.

Dicha **coherencia normativa deriva de la naturaleza comunitaria del Impuesto sobre el Valor Añadido, y de su armonización en todos los países de la Unión**, **a partir** de la normativa de la Unión Europea, en concreto, **de la Directiva 2006/112 /CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006**, anteriormente citada.

A partir de dicha concreción normativa, la **primera cuestión que se plantea** es si la misma, supone un "*numerus clausus*" o un "*numerus apertus*", y por tanto, **si cabe una interpretación extensiva de los supuestos previstos legalmente, o por el contrario, solo cabe una interpretación restrictiva o literal de los mismos**.

En principio, **la interpretación ha de ser restrictiva**, y así lo viene entendiendo la **Hacienda Foral Navarra**, entre otras en la **Resolución de una Consulta no vinculante, de 15 de abril de 2.004**, cuando afirma que:

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

"*El **artículo 37, apartado uno.1, número 3º, de la Ley Foral 19/1992**, establece que se aplicará el tipo del 7 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de "los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección".*

El precepto** anteriormente transcrito **no prevé la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento a todos los bienes empleados en las actividades agrícolas o ganaderas**, sino **únicamente** a **aquéllos expresamente mencionados en el mismo".

Dicho **criterio de interpretación**, tiene su fundamento además, en el **criterio general de interpretación de la normativa tributaria, establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea**, que de manera reiterada, establece que **las disposiciones que tengan el carácter de excepción de un principio, se han de interpretar estrictamente** (véanse, en particular, las Sentencias de 12 de diciembre de 1995, Oude Luttikhuis y otros, C-399/93, Rec. p. I-4515, apartado 23, de 12 de febrero de 1998, marginan Aranzadi **TJCE 1995 224**; Comisión/España, Convenio Colectivo de Empresa de ICOD EMPRESA MUNICIPAL, S.A. (ICODEMSA)/96, Rec. p. I-505, apartado 31; y de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 12, marginal Aranzadi **TJCE 1999 174**).

De tal modo que, **si el tipo reducido supone una excepción al tipo general del Iva**, los **supuestos a los que se aplica dicho tipo reducido, han de interpretarse de manera restrictiva**, conforme regula la norma que los establece y desarrolla. No es posible por tanto y en principio, una interpretación que amplié los supuestos de hecho, expresamente previstos en la normativa.

Ello **no obsta a que, respecto de los supuestos previstos normativamente**, se **realice sobre los mismos, una interpretación amplia de su concepto y extensión**, como vamos a ver a continuación, a la hora de determinar su contenido.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

III.3 Criterios que han de seguirse para determinar cuándo una operación que se encuentra compuesta por varios elementos, ha de ser considerada como una prestación única, y cuándo debe ser desagregada en distintas operaciones, que tienen que tributar separadamente.

Sobre este particular, procede atender a lo establecido por el **TJUE** en su **Sentencia de 25 de febrero de 1999** (Asunto C349/96), Marginal Aranzadi **TJCE 1999 33**, en la que señaló que:

> *"27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.*
>
> *28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante,* ***cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate****.*
>
> *29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que* ***cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente*** *y que, por otra,* ***la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA****, es* ***importante buscar los elementos característicos de la operación*** *controvertida para* ***determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor****, considerado como un consumidor medio,* ***varias prestaciones principales distintas o una prestación única****.*
>
> *30. Hay que señalar que se trata de una* ***prestación única****, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que* ***uno o varios elementos constituyen la prestación principal****, mientras que,* ***a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal****. Una* ***prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador*** *(sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24). En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46)".

A este respecto, **también es aclaratoria** la **Sentencia del** mismo **TJUE de 27 de octubre de 2005** (Asunto C-41/04) (Caso Levob Verzekeringen BV contra OV Bank NV), marginal Aranzadi **TJCE 2005 328**, en la que el mencionado Tribunal indicó que:

*"19. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, **cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse como prestación de servicios** (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I2395, apartados 12 a 14, y CPP, antes citada, apartados 28 y 29).*

Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véase, por analogía, la sentencia CPP, antes citada, apartado 29). A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (sentencias CPP, antes citada, apartado 30, y de 15 de mayo de 2001, Primback, C-34/99, Rec. p. I-3833, apartado 45). Lo mismo ocurre cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial".

Estos mismos criterios fueron **reiterados por el TJUE en su Sentencia de 29 de marzo de 2007** (Asunto C-111/05) (Caso Aktiebolaget NN contra Skatteverket), marginal **Aranzadi TJCE 2007 71**.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

De modo que, tal y como ha establecido el TJUE, **si bien, con carácter general, cada operación debe ser considerada como distinta e independiente, ha de tenerse en cuenta que, para no alterar la funcionalidad del Impuesto, las operaciones que constituyan una prestación única desde el punto de vista económico, no tienen que ser desagregadas artificialmente**. Por lo que es **importante buscar, en cada caso, los elementos característicos de la operación de que se trate**, de cara a determinar si el contribuyente realiza para el consumidor, entendido como un consumidor medio, una prestación única, o varias prestaciones principales. A estos efectos, no resulta relevante el modo en el que se fije el precio pactado, ya que lo mismo puede acordarse un precio único para prestaciones diferentes, que cabe desglosar en sus distintos componentes el importe correspondiente a una sola prestación.

Concretamente, conforme a lo dispuesto por el TJUE, **existirá una operación única cuando deba entenderse que uno o varios de sus elementos, constituyen la prestación principal, mientras que los demás conforman prestaciones accesorias a ella** (a la prestación principal), **en el sentido de que no tienen un fin en sí mismas para la clientela, sino que únicamente son el medio para disfrutar de la referida prestación principal en las mejores condiciones**. En cuyo caso, **se aplicará la tributación correspondiente a la referida operación principal**.

También estaremos ante una operación única, cuando las distintas **tareas efectuadas por el sujeto pasivo del Impuesto, estén tan estrechamente ligadas entre sí que, objetivamente consideradas, formen una sola prestación económica para el consumidor** (entendido como un consumidor medio), **cuya desagregación resulte artificial**.

En este ámbito, además de todo lo anterior, **también procede tener en cuenta lo indicado por el TJUE en su Sentencia de 13 de octubre de 2005, (**Asunto C-200/04, Caso Finanzamt Heidelberg contra und Studienreisen GmbH), marginal **Aranzadi TJCE 2005 296**, relativa al caso de una sociedad alemana que ofrecía a sus clientes, la posibilidad de cursar estudios de inglés en Estados Unidos mediante estancias allí de tres, cinco o diez meses, en el que se discutía si dicha sociedad prestaba servicios de enseñanza exentos (artículo 13 de la, entonces vigente, Sexta Directiva), o servicios relacionados con viajes, susceptibles de acogerse al Régimen Especial de las Agencias de Viajes del artículo 26 de la Sexta Directiva. Concretamente, **en dicha Sentencia de 13 de octubre de 2005, el TJUE señaló** que:

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

"(...) 26. A este respecto, no puede excluirse que operadores económicos que prestan servicios habitualmente relacionados con viajes tengan que utilizar prestaciones de viaje adquiridas a terceros, las cuales representan, en comparación con otras prestaciones de estos operadores, una parte menor del importe del precio global. Dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de este operador (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin).

27. Debe indicarse que, en tales circunstancias, las prestaciones adquiridas a terceros siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y que no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva (sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartado 25).

28. Ahora bien, hay que observar a este respecto que, dado que un operador económico como iSt ofrece a sus clientes de forma habitual, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de sus clientes, prestaciones de viaje cuya realización no puede dejar de tener una repercusión considerable en el precio global practicado, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste, estas prestaciones no pueden asimilarse a prestaciones de servicios meramente accesorias. En efecto, como se deduce de la resolución de remisión, las prestaciones de que se trata no representan una parte meramente marginal con respecto al importe correspondiente a la prestación relacionada con la formación y educación lingüísticas que iSt ofrece a sus clientes.

29. En estas circunstancias, el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un operador económico como iSt que ofrece de forma habitual a sus clientes, a cambio del pago de un precio global, además de prestaciones relacionadas con la formación y educación lingüísticas de éstos, prestaciones adquiridas a otros sujetos pasivos, como el viaje al Estado de destino y/o la estancia en éste. (...)

39. A este respecto, nada permite considerar que la aplicación del citado artículo 26 se realice en función de tal supuesto. Hay que recordar que, por lo que respecta a las operaciones de un operador económico relativas a los suministros y servicios de terceros que procede gravar con arreglo a ese mismo artículo, el único criterio relevante es el basado en la naturaleza accesoria o no, de la prestación de viaje. (...)".

En esta Sentencia de 13 de octubre de 2005, **el TJUE utilizó el elemento cuantitativo** (el importe del viaje en relación con el precio global exigido), como **criterio de delimitación de si nos encontramos ante un servicio principal** de transporte y/o alojamiento, **o ante un servicio de esta naturaleza accesorio a otro principal** (en ese caso, de enseñanza de idiomas en el extranjero).

Por tanto, **en el supuesto de que exista una entrega de bienes accesoria de una prestación de servicios**, **que tenga carácter principal, realizadas ambas** (tanto la entrega accesoria como el servicio

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

principal) **para un mismo destinatario, la primera** (la entrega de bienes accesoria) **no tributará de manera autónoma e independiente en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa** (al servicio). Correlativamente, en el caso de que exista una prestación de servicios accesoria a una entrega de bienes que tenga carácter principal, realizadas ambas para un mismo destinatario, el servicio accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

III.4. Supuestos previstos normativamente de aplicación del tipo reducido del 10%. Análisis de estos.

III.4.1.- Adquisición de bienes.

Semillas y materiales de origen exclusivamente animal o **vegetal susceptibles de originar la reproducción de** animales o **vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.**

a) Respecto de las **semillas y materiales de origen vegetal susceptibles de originar la reproducción de vegetales**, la misma no plantea dudas en cuanto a su interpretación.

Así la Dirección General de Tributos en **Consulta vinculante núm. V0675-15 de 26 febrero 2015**, **JUR 2015 137807**, relativa a una planta forestal de bambú que va a ser objeto de una repoblación forestal, indica que:

> "*En consecuencia, se prevé la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a las* ***semillas, entendidas como elementos botánicos cuyo destino es reproducir la especie o establecer cultivos, así como los tubérculos, bulbos y otros órganos y material vivo que se utilicen con tales fines*** *y, en general* ***también a las plantas objeto de consulta cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual o idóneamente en la realización de actividades*** *agrícolas,* ***forestales*** *o ganaderas.*
>
> *Dicho tipo impositivo del 10 por ciento se aplicará, en todo caso, a las entregas de plantas vivas de carácter ornamental.*

Por tanto, ***la aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento*** *a los productos objeto de consulta, requerirá la* ***concurrencia de los dos requisitos*** *que se mencionan a continuación:*

a) Que ***los productos de que se trate por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades*** *agrícolas,* ***forestales*** *o ganaderas,* ***con independencia de la condición del adquirente*** *o importador de los mismos, y del destino efectivo que estos últimos vayan a dar a los productos citados.*

Consecuentemente, ***cuando un producto de los citados en el precepto objetivamente sea apto para ser utilizado directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades*** *agrícolas,* ***forestales*** *o ganaderas, estos* ***criterios deberán primar sobre los de su envasado y presentación****, circunstancias éstas que habrá que considerar fundamentalmente cuando se trate de productos que, pudiendo incluirse entre los mencionados en el precepto, sean susceptibles de un uso mixto, distinto del agrícola o forestal, que podrán determinar las aplicaciones concretas en cada caso. En este sentido, debe tenerse en cuenta, que las obras de restauración vegetal, entendida como aquella que tiene por objeto la consolidación del terreno, evitar la erosión y pérdida de suelo y fijación del CO2 atmosférico, la implantación de nuevos ecosistemas y el aumento de la diversidad,* ***no puede englobarse en sentido estricto la realización de una actividad agrícola, forestal o ganadera****.*

b) Que ***los productos en cuestión tengan la consideración de semillas, bulbos, esquejes*** *y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas de carácter ornamental.*

De esta forma, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1, números 3º y 8º de la Ley 37/1992, ***se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a las entregas de los productos a que se refiere el escrito de consulta*** *en el supuesto de que dichos bienes tengan la consideración de semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en la obtención de flores y plantas vivas de carácter ornamental, cuando, en este último caso, por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación sean susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas o forestales".*

También están incluidos dentro de este supuesto, los **plantones de árboles o esquejes**, pero **en relación con el contexto en que se produce la entrega.** Así lo establece la **Resolución de 17 de abril de 2018**, de la **Dirección de Hacienda y Finanzas de la Hacienda de Bizkaia**, **JUR 2018 195301**, cuando indica que

"En el supuesto objeto de consulta, la entrega de los plantones de eucaliptos (sujeta al tipo reducido del 10 por 100 aun cuando el comprador sea un particular) y los servicios de limpieza del monte, abonado y plantación (sujetos al tipo reducido solo si son prestados al titular de una explotación agrícola o ganadera) están relacionados entre sí. No obstante, atendiendo a los escasos

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

datos aportados, no es posible establecer si los servicios son accesorios a la entrega (todos o algunos), o viceversa, o si se trata de operaciones independientes.

Consecuentemente, procede analiza cada uno de los tres casos posibles.

1) El primero de ellos, cuando la ***entrega de los plantones sea accesoria a los servicios prestados****. En este supuesto, resultará de aplicación lo establecido en el artículo 91.Uno.2.3º de la NFIVA a toda la operación.*

De modo que tributarán al tipo reducido del 10 por 100 los servicios de limpieza del monte, abono y plantación, junto con las entregas accesorias a los mismos, en la medida en que sean prestados al titular de una explotación forestal y sean necesarios para el desarrollo de esta.

En el supuesto de que el destinatario de estos servicios (y de las entregas accesorias a los mismos) no sea titular de una explotación agrícola o forestal, o de que, siéndolo, no los destine al desarrollo de esta, el tipo impositivo aplicable será el general del 21 por 100 (artículo 90 de la NFIVA).

2) En el caso de que, atendiendo a las circunstancias concurrentes, ***la entrega de los plantones deba ser considerada como la operación principal y los servicios de limpieza del monte, preparación, abono y plantación sean accesorios a dicha entrega****, deberá aplicarse lo establecido en el artículo 91.Uno.1.3º de la NFIVA a todos ellos, donde se indica que tributan al tipo reducido del 10 por 100, entre otras, las entregas de semillas y de materiales de origen exclusivamente vegetal susceptibles de originar la reproducción de vegetales y de ser utilizados en actividades agrícolas, forestales o ganaderas, de forma directa, habitual e idónea, atendiendo a sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación (así como los servicios accesorios a los mismos), con independencia de cuál sea la condición del adquirente (es decir, de si se trata de un empresario o profesional, o de un particular).*

3) Finalmente, si ***la entrega de los plantones y las prestaciones de los servicios descritos tienen la consideración de operaciones independientes entre sí*** *(todas o algunas),* ***cada una de ellas tributará al tipo que le corresponda****. Al tipo reducido del 10 por 100 la entrega de los plantones (y, en su caso, los servicios accesorios a la misma), conforme a lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.3º de la NFIVA, y al tipo general del 21 por 100 los servicios independientes que no cumplan los requisitos exigidos en el artículo 91.Uno.2.3º de la NFIVA (concretamente, que no sean prestados en favor del titular de una explotación agrícola o forestal).*

En los casos en los que se pacta una contraprestación única por operaciones que deben tributar de forma separada, resulta de aplicación lo establecido en el artículo 79.Dos de la NFIVA, donde se recoge que: "Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto".

c) **Fertilizantes, residuos orgánicos, sustratos de producción o abonos.**

Sobre el particular, se ha pronunciado la **Dirección General de Tributos, en Consulta vinculante núm. V4470-16 de 18 de octubre de 2016**, **JUR 2017 10731**, indicando que:

"*El segundo grupo está constituido por un conjunto determinado de* ***bienes cuya característica distintiva*** *del primer grupo* (semillas) *anteriormente mencionado sería la de tratarse de* ***bienes utilizados en el cultivo empresarial de vegetales, pero que no originan la reproducción de estos***. ***Tales bienes serían además, únicamente, los que expresamente menciona el precepto****: fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas, plásticos para cultivo de acolchado, en túnel o invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección. La* ***aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento*** *requerirá la* ***concurrencia de*** *los* ***dos requisitos*** *que se mencionan a continuación:*

a) Que los ***productos*** *de que se trate* ***por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades*** *agrícolas,* ***forestales*** *o ganaderas,* ***con independencia de la condición del adquirente*** *o importador de los mismos* ***y del destino efectivo que estos últimos vayan a dar a los productos citados***. *Consecuentemente, cuando un producto de los citados en el precepto objetivamente sea apto para ser utilizado directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas,* ***estos criterios deberán primar sobre los de su envasado y presentación****, circunstancias éstas* ***que habrá que considerar fundamentalmente cuando se trate de productos que, pudiendo incluirse entre los mencionados en el precepto, sean susceptibles de un uso mixto (agrícola o doméstico), que podrán determinar las aplicaciones concretas en cada caso***.

b) Que los ***productos en cuestión tengan la consideración de fertilizantes o residuos orgánicos o puedan incluirse en cualquier otra categoría de las citadas en el artículo 91.uno.1.3º de la Ley 37/1992***. *De conformidad con lo anterior, la adquisición de abonos por parte de la consultante, para su utilización en la confección de abonos y correctores tributa al tipo impositivo reducido del 10 por ciento*".

En igual sentido la **Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, núm. V1279-15 de 28 de abril de 2015**, **JUR 2015 188403;** o la más reciente, también **Consulta Vinculante de la DGT, núm. V1436-20 de 14 de mayo de 2020, JUR 2020 212555**.

Dentro de la casuística incluida en esta categoría, destacamos el **mantillo.** Pues bien, **la Dirección General de Tributos, en Consulta vinculante núm. V3008/13 de 9 octubre, JUR 2014 1634**, admite la **inclusión de este con el tipo reducido del 10%**, considerando la misma **en los siguientes términos:**

"1º.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.3º de la Ley 37/1992, se ***aplicará el tipo reducido del 10 por ciento*** *a las* ***entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones*** *de los productos a que se refiere el escrito de consulta (****mantillo y sustratos****) en el supuesto de que* ***dichos bienes tengan la consideración de fertilizantes, residuos orgánicos, abonos o enmiendas y*** *de que,* ***además****, por sus* ***características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación sean susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas o forestales****.*

2º.- En el supuesto de que en los referidos bienes (mantillo y sustratos) no concurriesen los requisitos señalados en el número 1º anterior, el tipo impositivo aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los mismos será el general del 21 por ciento".

En igual sentido, para la **fibra de coco procesada**, "*en el supuesto de que dichos bienes tengan la consideración de fertilizantes, residuos orgánicos, abonos o enmiendas y de que, además, por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación sean susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas o forestales*." **Consulta vinculante núm. V2355/11 de 4 octubre de la Dirección General de Tributos**, **JUR 2012 9395**.

Interesa mencionar el **ácido fosfórico**, ya que aunque la Dirección General de Tributos había excluido de la aplicación del tipo reducido del 10% al ser susceptible de ser usado fuera del ámbito subjetivo agrícola y forestal, la **Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), en Sentencia de 2 junio 2006**, **JUR 2006 187468**, **lo incluye** con la interesante argumentación de que:

"Se sostiene en la Resolución impugnada que la sustancia no es fertilizante en si misma ya que ha de mezclarse con fosfatos para obtener superfosfatos, que el tipo reducido no se aplica a los componentes de los fertilizantes sino a los fertilizantes mismos, y que la sustancia que nos ocupa puede utilizarse en la industria en general para el tratamiento de metales, aguas, pegamento de prótesis dentales, detergentes, etc.

Pues bien, ***cierto es****, pues resulta de manera clara en el precepto,* ***que el tipo reducido solo se aplica a los fertilizantes y no a sus componentes****.*

Ahora bien, ***lo importante es que el producto sea fertilizante****,* ***por más que además de esa finalidad, pueda tener otras en la industria general****, pues de no destinarse a la actividad previsible y beneficiada por el tipo reducido, habría que proceder a las correspondientes rectificaciones, lo cual es la forma ordinaria de gestión del presente tributo, ya que los bienes en cuanto a su destino han de ser calificados conforme al destino previsible al momento de realizar la liquidación, sin perjuicio de las modificaciones que procedieran posteriormente.*

Pues bien, consta al folio 22 del expediente, informe de la Junta de Andalucía en el que se señala: " La Orden de 28 de mayo de 1998 sobre fertilizantes afines, en su Anejo II, Punto 1.1.2, recoge ***el ácido fosfórico (H3PO4), como un abono que puede ser destinado al consumo***

***agrícola**...". Los informes de peritos unidos a los folios 23 y 24, reafirman lo anterior al asegurar que la sustancia que nos ocupa se utiliza como fertilizante.*

Frente a ello, las afirmaciones del TEAC no se basan en estudio científico alguno, ni en listas recogidas por disposiciones generales que califiquen la sustancia de manera diferente, por lo que, frente al soporte fáctico y jurídico en que se apoyan las tesis de la actora - acogidas por el TEAR -, deben ceder las sostenidas por el TEAC, que parten de una interpretación de lo que es la sustancia, sin base que desvirtúe las anteriores señaladas".

c) Correctores y enmiendas. Invernaderos individuales o tubex.

Los **tubos de polipropileno** que sirven como protección, con efecto invernadero, para las plantas durante su fase de crecimiento, también conocidos como **tubex,** aunque en principio no estaban incluidos como susceptibles de ser objeto del tipo reducido de Iva del 10%, como estableció la Dirección General de Tributos, en su Consulta vinculante núm. V0869/06 de 8 mayo, JUR 2006 176860, con posterioridad, lo fueron en Consulta vinculante núm. V0824/08 de 21 abril, JUR 2008 169503, y **específicamente para con los usados en arbolado**, fueron **incluidos por dicha Dirección General de Tributos**, en la **Consulta vinculante núm. V2468/11 de 17 octubre**, **JUR 2012 12180**, sobre la base de las siguientes consideraciones:

"*Este Centro Directivo ya se ha pronunciado sobre productos similares al que es objeto de consulta, determinando que las entregas de tubos de polipropileno que sirven como protección con efecto invernadero tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general de dicho Impuesto (consultas vinculantes Nº V0824-08 de 21 de abril de 2008, Nº V0005-08 de 7 de abril de 2008, Nº V0116-08 de 22 de enero de 2008 y V0869-06 de 8 de mayo de 2006).*

No obstante, existen dos consultas no vinculantes (Nº 0959-01 de 23 de mayo de 2001 y la Nº 0703-99 de 3 de mayo de 1999), en las que considera que tributan al 7% (actual 8%), respectivamente, las entregas de mallas de polipropileno para cultivos en acolchado, túnel o invernadero, así como las entregas de pantallas enrollables para separaciones interiores de invernaderos. También existe una más reciente contestación de este Centro Directivo (consulta no vinculante Nº 0022-08, de 10 de diciembre de 2008), en la que se establece que los tubos objeto de dicha consulta, tributan al tipo del 7 por ciento (actual 8%) por tener la consideración de invernaderos individuales.

El consultante aporta a la consulta un escrito de Dirección General de Gestión del Medio Natural, de la Consellería de Medi Ambient, Aigua, Urbanisme i Habitatge de la Generalitat Valenciana, en el que, textualmente, se señala lo siguiente:

"A la vista de lo cual se puede afirmar lo siguiente:

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

*Los **tubos invernadero** de la casa BLASTDESAL, S.L. **alteran para mejorar las condiciones interiores de los mismos, incrementando las temperaturas medias anuales, reduciendo la radiación en su interior así como el autosombreo solar por la difusión de la luz que incide sobre los mismos**. Por otro lado también ejercen un **efecto protector frente a vientos desecantes, mejoran la disponibilidad de agua de la planta recogiendo la condensación producida por los cambios de temperatura de la noche al día**. Todo esto se traduce en una **mayor garantía de arraigo de la planta en los primeros momentos de su plantación, mejorando su desarrollo posterior, supervivencia, y garantía de éxito de los trabajos de repoblación con la consiguiente reducción de fallos**, por todo ello se pueden calificar como invernaderos individuales.".*

*De acuerdo con lo anterior, **las entregas de los tubos de plástico** objeto de consulta **tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido del 8 por ciento por tener la consideración de invernaderos individuales** y, por tanto, poder considerarse incluidos entre los productos a los que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, número 3º, de la Ley 37/1992, a diferencia de otros productos similares, ya citados en la presente contestación y no incluidos en dicho precepto, que no disponen de las especificaciones técnicas para considerarse como tales invernaderos individuales*".

En el mismo sentido, la **Consulta Vinculante de la Hacienda Foral Navarra, de 29 de octubre de 2.010**, referida a la **adquisición de tubos de plástico**, que tienen como **función básica la protección de las plantas en los primeros años de vida, realizando una función invernadero**, y a los que **se aplica el tipo reducido**, *"exclusivamente en el caso de que éstos reúnan las especificaciones técnicas precisas para poder calificarlos como invernadero individual"*.

Respecto a las **guías o tutores del arbolado**, el artículo 37 de la LFIVA, en su apartado número uno, determina que **se aplicará el tipo del 10 %**, a las **adquisiciones de** "***correctores***", indicando en su número 2, que **se aplicará dicho tipo a las prestaciones de servicios, efectuadas en favor de titulares de explotaciones forestales,** necesarias para el desarrollo de las estas, entre las que incluye la **plantación, la siembra y el cultivo**.

Por lo tanto, **los tutores, cuya finalidad es corregir las posibles desviaciones de la planta**, perdiendo la verticalidad buscada, **encuentran amparo en la figura de correctores**, y **su colocación y mantenimiento**, forman **parte de la actividad de plantación y cultivo forestal**, al ser **necesarios para una exitosa plantación**.

d) Herbicidas y plaguicidas de uso fitosanitario.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Sobre la **aplicación a dichos productos del tipo reducido de Iva**, **no se han producido tampoco consultas relevantes a los órganos tributarios**, por lo que **rige el criterio general anteriormente mencionado**.

Únicamente puede ser de interés, lo manifestado por la **Dirección General de Tributos, en la Consulta núm. 2047/03 de 3 diciembre**, **JUR 2004 63199**, donde **además de los criterios generales, exige que el producto sea herbicida o sea un tratamiento fitosanitario, conforme a la normativa que regule estos**:

> "*En consecuencia .., podemos concluir señalando lo siguiente: En virtud de lo dispuesto en el artículo 91. Uno. 1. 3º de la Ley 37/1992,* ***se aplicará el tipo reducido*** *del 7 por ciento a las* ***entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de*** *los* ***bienes que tengan la consideración de herbicidas o plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero según la normativa vigente y que****, además, por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación* ***sean susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas****. No concurriendo lo anterior, el tipo impositivo aplicable a las citadas operaciones sería el del 16 por ciento*".

Citamos otras **consultas vinculantes**, de interés, **de la Dirección General de Tributos sobre herbicidas y productos fitosanitarios**: Consulta vinculante núm. V0402/14, de 14 febrero, **JUR 2014 133118**; y Consulta núm. 1360/03, de 18 septiembre, **JUR 2004 9376**.

e) Plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero.

La **Dirección General de Tributos**, en **Consulta vinculante núm. V0522/10 de 17 marzo**, **JUR 2010 200502**, establece que respecto de los siguientes bienes: - **Mallas para cercados** y otros usos. - **Portabolsas con pedal**.- **Contenedor compost**.- **Etiquetas plantas**.- **Clips de plástico para redes**.- **Abrazadera multiusos**.- **Grapas, clips de sujeción de plásticos, bridas**, etc..- **Cordones, cinta biodegradable y bobina cinta**, se **aplica el tipo impositivo general**, salvo que **los mismos puedan considerarse plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero que tributan al tipo reducido**, y con independencia de la condición del destinatario de estas.

De igual manera, dicha **Dirección General de Tributos,** en **Consulta núm. 1620/00 de 27 septiembre**, **JUR 2001 203555**, respecto de las **mallas de poliestireno metalizadas y no metalizadas**, entiende que **tributarán por el tipo impositivo reducido**, **siempre que las mismas puedan considerarse**

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero, ya que de otra manera, el tipo impositivo aplicable será el general.

En igual sentido, las **mallas anti-hierba fabricadas en polipropileno que se emplean como cubiertas en invernaderos, plantaciones y jardines**, en el que el material en que están fabricadas es plástico, y realizan la función de acolchado, impidiendo el crecimiento de las malas hierbas, pero permitiendo pasar el agua y el aire, por lo que ofrecen una mejor transpiración del suelo, **siempre que las mismas puedan considerarse plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero**. **Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V2849/11 de 1 diciembre**, **JUR 2012 36079**.

f) Otros supuestos.

Vamos a analizar **otros supuestos** que han obtenido **respuesta de la Dirección General de Tributos, pero que no encajan en uno solo de los supuestos anteriores.**

Así, respecto de la turba (tierra para el cultivo de plantas, enriquecida con musgo y abono)**,** dicha **Dirección General de Tributos**, en **Consulta vinculante núm. V1040/13 de 1 abril, JUR 2013 165370**, considera **aplicable el tipo reducido del 10 %,** en el supuesto de que **dichos bienes, tengan la consideración de fertilizantes, residuos orgánicos, abonos o enmiendas y** de que, **además, por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación sean susceptibles de ser utilizados, habitual e idóneamente**, en la realización de **actividades agrícolas o forestales**. Si no concurren dichos dos requisitos, se aplicará el tipo general.

Otro supuesto, es el de un **producto nutricional y fungicida** a base de **abonos de origen vegetal natural, que se añade al suelo en los cultivos**, y donde la **Dirección General de Tributos**, en **Consulta vinculante núm. V0981/12 de 7 mayo, JUR 2012 262165**, indica que **se aplicará el tipo reducido** en el caso de que, como parece deducirse del texto de la consulta, **dichos bienes tengan la consideración de fertilizantes, residuos orgánicos, abonos o enmiendas y si, además, por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, fueran susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas o forestales.** Al igual que en el caso anterior, si no concurren dichos dos requisitos, se aplicará el tipo general.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Finalmente, **también se aplica el tipo reducido**, por **mención expresa** de la normativa, **Artículo 37 Uno 4ª de la Ley Foral reguladora del Iva**, a "*Las **aguas aptas para la alimentación** humana o **animal o para el riego, incluso en estado sólido***".

III.4.2.- Prestación de servicios.

Recordamos que la Ley Foral reguladora del Iva, establece el **tipo reducido del 10 %**, en su artículo 37 Uno 2 3º, **para las siguientes prestaciones de servicios**:

> ***"Las - efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, - necesarias para el desarrollo de las mismas, - que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.***
>
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior* ***no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.***
>
> ***Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común".***

A partir de ello, se configuran los **tres requisitos concurrentes,** para la **aplicación** de dicho **tipo reducido a los Servicios o trabajos**:

- Sean **servicios prestados a titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas**. **No se exige que la persona o entidad que preste los servicios, sea** también agricultor, **selvicultor** o ganadero.
- Los servicios sean **necesarios para el desarrollo de dicha actividad forestal,** o agraria, o ganadera.

Y

- **Dichos servicios sean los incluidos en la normativa**, es decir en el artículo antes mencionado.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Al igual que ocurría con los bienes, en este supuesto nos encontramos también con una **lista exhaustiva**, que ha de **interpretarse de manera restrictiva**, como indicábamos anteriormente, al tratarse de una exención del tipo general del impuesto.

A continuación, vamos a **analizar los distintos supuestos**:

a) Plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección.

Estos **servicios,** mientras cumplan con el resto de los requisitos indicados (**prestados a titulares de explotaciones forestales** y que sean **necesarios para el desarrollo de la actividad forestal**), no plantean problemas y **están sujetas por ello al tipo de 10 %**, no existiendo ni jurisprudencia, ni doctrina de la administración tributaria, sobre las mismas.

Interesa destacar la **realización de cierres o cercados**, como **actividad incluida dentro de la acción de cultivar y plantar cuando su finalidad es proteger la planta en sus inicios del ataque de animales**. Entendemos –así nos lo han transmitido los técnicos del Gobierno de Navarra- que las acciones dirigidas a **proteger la inicial plantación forestal del ataque de animales, que sin dicho cierre, se comerían las plantas forestales jóvenes recién plantadas forma parte de la acción de cultivar y plantar**. Se trata por tanto de una **prestación de servicios**, con **adquisición de los correspondientes cierres o cercados**, pero **limitada y vinculada a la repoblación forestal**. Entendemos que **dicho cierre, queda inserto en el concepto de cultivo**, y por tanto, debe aplicarse el tipo reducido de iva. Sobre el particular, interesa citar la **Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0651-16**, **JUR 2016 78905**, cuando indica que:

> "En particular, debe tenerse en cuenta que entre los servicios enumerados en el citado precepto se encuentran las prestaciones de servicios de "cultivo".
>
> Esta Dirección General ha considerado, entre otras, en la consulta de 9 de julio de 2001, nº 1416-01, que "para interpretar la expresión "cultivo" a que se refiere el citado precepto debe acudirse a la noción usual de la misma contenida en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, que define "cultivo" como la "acción y efecto de cultivar", y "cultivar" como "dar a la tierra y las plantas las labores necesarias para que fructifiquen".".
>
> Por tanto, las prestaciones de servicios consistentes en clavar los palos punteros o colocar demás material de emparrado en las viñas deben considerarse como prestaciones de servicios de cultivo a los efectos anteriores."

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Por tanto, no tributarán al tipo reducido del Iva, aquellos **cierres que no sean estrictamente necesarios para el cultivo, y en los que no exista una razón técnica que fije su necesidad**, para el **adecuado cultivo y desarrollo de las plantaciones forestales**. Por ejemplo, aquellos cierres o cercados cuya finalidad sea la delimitación de una finca, o aquellos cuya finalidad sea evitar el acceso a la finca de personas distintas a sus propietarios, sin una vinculación técnica de protección de la plantación forestal realizada, tributarían al tipo general.

Sobre el particular, **interesa destacar la Consulta realizada a la Hacienda Foral de Navarra, de 31 de mayo de 2.019**, que referiremos más adelante, y que, en lo que ahora interesa, indica que

> "*Entiendo que los servicios reflejados en esas facturas podrían incluirse dentro del art. 37.Uno.2.3º, como servicios agrícolas. Aunque los tipos reducidos se han de interpretar estrictamente, parece que* ***la DGT interpreta el término "cultivo" según su sentido gramatical, como "dar a la tierra y a las plantas las labores necesarias para que fructifiquen"***..."

, de tal modo que **si dicho cierre aparece vinculado al cultivo**, es decir, como **actividad necesaria para la planta fructifique o prospere**, esté **sujeto al tipo reducido de iva**.

b) Embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado y troceado.

Es de **aplicación lo manifestado para el supuesto anterior**, no planteando tampoco problemas doctrinales o jurisprudenciales, si concurren los requisitos aludidos.

c) Nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo.

Tampoco plantea problemas la **aplicación del tipo reducido, si concurren el resto de los requisitos**.

Sobre el particular, se ha pronunciado la **Dirección General de Tributos**, en **Consulta núm. 1706/99 de 30 septiembre**, **JUR 2001 203190**, **aplicando dicho tipo reducido** a los "*servicios de* ***arranque de plantaciones, nivelación, preparación, explanación y abancalamiento de tierras de cultivo***"; y también en **Consulta núm. 1125/99 de 29 junio**, **JUR 2001 231981**, sobre la *"preparación de terrenos agrícolas (nivelación, explanación y abancalamiento)*", en las que **aplica dicho tipo reducido**.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

d) Asistencia técnica.

La **asistencia técnica** está **expresamente incluida** en la **relación de actividades** susceptibles de quedar bajo la cobertura del **tipo reducido de iva del 10 %**, si se dan además, los otros requisitos ya aludidos (**prestada a propietario o gestor forestal y necesaria para dicha gestión forestal**).

No se han planteado muchas cuestiones ante la administración tributaria o la jurisdicción contencioso-administrativa, pero las mismas han seguido el criterio anteriormente referido.

Así, la **Dirección General de Tributos**, en **Consulta vinculante núm. V2394/13 de 17 julio**, **JUR 2013 308247**, y en relación con una entidad que presta a sus clientes agricultores los siguientes servicios: - asesoramiento en la tramitación de ayudas y subvenciones oficiales relacionadas con la actividad agrícola; - asesoramiento para la obtención de financiación para proyectos de inversión agrícola; - asesoramiento para tratamiento de plagas, podas y otros procedimientos para optimizar las cosechas; - y proyectos para nuevas explotaciones agrícolas; **establece el concepto de asistencia técnica a los efectos de la aplicación del tipo reducido del Iva**.

Indica que,

> *"Según la noción usual,* ***debe considerarse asistencia técnica a explotaciones agrarias la elaboración de planes, proyectos o estudios de carácter técnico que permitan orientar y dinamizar procesos productivos agropecuarios****.*
>
> *Por tanto,* ***podrán incluirse dentro del concepto de asistencia técnica*** *aquellos servicios objeto de consulta que consistan en* ***la elaboración de planes, proyectos o estudios realizados por técnicos cualificados que redunden en un desarrollo eficiente y mejora de las condiciones de la actividad agrícola*** *objeto de consulta, así como* ***aquellos servicios de asesoramiento en el tratamiento de plagas y podas que se encuadren dentro del concepto de asistencia técnica anteriormente citado***".

En igual sentido y también de la **Dirección General de Tributos**, la **Consulta vinculante núm. V0155/12 de 26 enero**, **JUR 2012 86341**.

Resulta de **interés** citar la **Resolución de 23 de octubre de 2009, del Departamento de Hacienda y Finanzas de Guipúzcoa**, **JUR 2009 473558**, respecto al tipo de iva aplicable a una entidad que presta

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

servicios de asesoramiento técnico en racionamiento de ganado, abonado de praderas, temas fiscales y administrativos, y además lleva la contabilidad de las explotaciones y realiza sus gestiones fiscales, cobrando por todo ello una cuota trimestral.

Pues bien, la Resolución indicada **distingue por un lado las prestaciones de servicios relativas a racionamiento de ganado y abonado de praderas**, que son prestaciones de servicios que deben considerarse **incluidas dentro del tipo reducido**; **de aquellas otras relativas a los servicios fiscales, administrativos y contables**, prestados por la entidad que **se incluyen en el tipo general de iva**, dado que los referidos servicios, no se encuentran entre los expresamente enumerados en el precepto que regula el iva de los servicios forestales.

Recientemente, se ha planteado ante la Dirección General de Tributos, una **consulta realizada por un ingeniero de montes**, que factura a **titulares de pastizales, terrenos forestales** o acotados de caza (entidades locales, particulares o agrupaciones de éstos -sociedades civiles irregulares de propietarios forestales-) por las siguientes operaciones:

- **asistencia técnica orientada a favorecer la productividad de sus recursos naturales o la mejora de sus infraestructuras**, bien sea con la **redacción de proyectos técnicos** (**labores selvícolas, repoblaciones**, acondicionamiento de infraestructuras asociadas a la producción) y sus direcciones de obra, la **redacción de informes técnicos**, levantamientos catastrales de mugas, **dinamización-seguimiento de aprovechamientos forestales**, redacción de **documentos técnicos para la planificación y ordenación de los recursos naturales** (**pascícolas, forestales** o cinegéticos, interesando **qué tipo del Iva se aplica a dicha asistencia técnica**.

Pues bien, **la Dirección General de Tributos, en Consulta vinculante núm. V3579/20 de 17 diciembre**, **JUR 2021 73130**, **delimita los supuestos incluidos dentro de la asistencia técnica que tributa al tipo reducido**, de aquellos otros que tributan al tipo general.

Trascribo la respuesta, dado su interés

1. El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401) , del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 siguiente.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

En este sentido, ***el artículo 91, apartado uno.2, número 3º de la Ley 37/1992 establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento****, entre otras, a las siguientes* ***prestaciones de servicios****:*

"3º. Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.".

El precepto anteriormente transcrito exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a determinadas prestaciones de servicios*:*

1º. Que se trate de ***prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto****.*

2º. Que tales prestaciones de servicios ***se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación****.*

3º. Que ***no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes****, excluidas expresamente de la aplicación del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto.*

2.Según establece el ***artículo 12, apartado dos, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre*** *(RCL 2003, 2945),* ***General Tributaria*** *(BOE de 18 de diciembre),* ***en tanto no se definan por la normativa tributaria****, los* ***términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda****.*

Según la ***noción usual****,* ***debe considerarse asistencia técnica la elaboración de planes, proyectos o estudios de carácter técnico****.*

Es ***criterio de este Centro directivo*** *que, a tales efectos, tienen la* ***consideración de servicios de asistencia técnica, entre otras contestaciones****:*

- *los servicios de control lechero (contestación de 1-22013, número V0299-13 y contestación de 26-2-1999, número 0248-99).*

- *los servicios de asesoramiento vitivinícola a bodegas: servicio de laboratorio; asesoramiento en los viñedos; asesoramiento en compra de equipos y maquinaria de bodega;*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

asesoramiento en compra y venta de vinos; asesoramiento en elaboración y tratamientos en mostos y vinos (contestación de 18-6-2004, número 1339-04).

- *los siguientes servicios prestados por un ingeniero agrónomo: localización de plagas y tratamiento de las mismas, asesorando sobre productos a utilizar, cuantificación de éstos y momento y modo de realizar el tratamiento; asesoramiento sobre realización o no de podas y, momento y modo de realizarlas; toma de muestras de hojas, tierra y agua de riego para su posterior análisis; realización de análisis de hojas, tierra y agua de riego; toma de decisiones en el abonado en función de los análisis anteriores; asesoramiento sobre control y reducción de gastos en la explotación; realización de plan de abonado, productos a utilizar, cuantificación de estos y momento y modo de aplicación; certificación de que en la explotación se han seguido los métodos de producción integrada: tratamientos contra plagas, abonado, riego y ausencia de residuos en la fruta (contestación de 6-7-2000, número 1371-00).*

- *Asesoría agronómica consistente en ir haciendo un seguimiento al cultivo (visitando la finca) para ir viendo la evolución, periódicamente, diagnosticar y proponer medidas correctoras sobre los manejos del riego, nutriciónfertirrigación, fitosanitarios, poda y recolección, con el fin último de conseguir la mejor cantidad y calidad de fruta y que se alcance la mejor cuenta de resultados en la explotación (contestación de 20-2-2020, número V0410-20).*

- *Estudios de viabilidad para el dimensionado de las explotaciones agro-ganaderas; memorias técnicas valoradas para la plantación de frutales y espárrago; memorias técnicas valoradas para mejoras en explotaciones agro-ganaderas y proyectos de actividad y adecuación de infraestructuras para la implantación, conversión u optimización de la actividad agraria que en ella se desempeña (contestación de 19-2-2020, número V0373-20).*

Por otro lado, ***este Centro directivo ha considerado que, a tales efectos, no tienen la consideración de servicios de asistencia técnica****:*

- *el servicio de levantamiento de un plano de una nave agrícola efectuado por un delineante (contestación de 8-81997, número 1806-97).*

- *los servicios de montaje de instalaciones y maquinaria utilizadas por agricultores, así como los servicios de reparación y conservación de aquellas (contestación de 10-101995).*

- *las operaciones relativas a la instalación de todo el sistema de riego, incluido la realización de un pozo para toma de agua, en una finca rústica. Dicha instalación se concreta en las siguientes operaciones:*

- *Proyecto de sondeo y tramitación administrativa de inscripción en registro oficiales.*

- *Prestación de servicios, con suministro de materiales, para la realización de pozo para riego, con instalación de bombas, cableado eléctrico, cuadros de mando, tuberías y motores, cuadro de automatización para el riego y el proyecto y dirección de obras por la instalación eléctrica.*

- *Prestación de servicios de perforación de sondeo y entubado para obtención aforo del pozo para riego, con suministro de tubería, y obra civil.*

- *Prestación de servicios para la instalación completa del sistema de riego para el olivar, con suministro de materiales, como tuberías, empalmes, válvulas, etc., con toda la obra realizada.*

- *Adquisición directa por la entidad consultante de material para la ejecución del pozo para riego de la finca, como bombas, cableado eléctrico, cuadros de mando, tuberías, motores y cuadro de automatización para el riego.*

- *Adquisición directa por la entidad consultante de material para la instalación completa del sistema de riego para el olivar, como tuberías, empalmes, válvulas, etc.*

- *La obra civil realizada, incluso con maquinaria pesada, para la realización del sistema de riego de la finca (contestación de 13-2-2020, número V0346-20).*

- *Proyectos de construcción de naves agrícolas (almacenes); proyectos de construcción de naves ganaderas; dirección de obra y certificación de la misma; valoraciones y tasaciones de infraestructuras agrarias y campos de cultivo y licencias de actividad para la implantación de actividades agro-ganaderas en infraestructuras existentes (contestación de 19-2-2020, número V0373-20).*

3. En consecuencia, este Centro directivo le informa lo siguiente:

Las ***operaciones a que se refiere el escrito de consulta realizadas por el consultante, ingeniero de montes, en favor de titulares de explotaciones*** *agrícolas,* ***forestales*** *o ganaderas, y* ***destinadas al desarrollo de dichas explotaciones****, que,* ***conforme a los criterios expuestos anteriormente, constituyan un servicio de asistencia técnica, tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento****.*

En otro caso, dichas prestaciones de servicios tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento."

Resulta de **especial interés** también, citar la **Consulta núm. 1691/02 de 7 noviembre, de la Dirección General de Tributos**, **JUR 2003 37178**. El supuesto de hecho que resuelve dicha consulta, es el siguiente: Una **Comunidad Autónoma ha convocado subvenciones para la mejora de la gestión de montes en régimen privado**, de dicha subvención **pueden ser beneficiarios tanto los - titulares de explotaciones o terrenos forestales**, como **- aquellas empresas** a quienes **el titular de los terrenos les hubiera cedido el derecho a realizar los mencionados trabajos**, **o el derecho al cobro de la ayuda concedida, y en general el derecho a subrogarse en su posición**.

A la entidad consultante, que **realiza trabajos forestales**, se le **ha cedido una subvención por parte de una asociación de propietarios de terrenos forestales**, y **solicita conocer qué tipo de iva resulta de aplicación.**

Pues bien, la Dirección General de Tributos responde lo siguiente:

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

"Según se desprende del escrito de consulta, ***la entidad consultante realiza trabajos de mejora de la gestión de montes en régimen privado en favor de los titulares de las explotaciones o terrenos forestales****, operación que está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.*

2.- El artículo 78, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. ***La base imponible de las operaciones realizadas por la entidad consultante*** *estará constituida por el* ***importe total de la contraprestación de dichas operaciones****, procedente del destinatario o de terceras personas. Asimismo, el artículo 78, apartado dos, número 3º, de la Ley 37/1992 preceptúa que* ***deberá incluirse en el concepto de contraprestación las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto****. Por tanto, formará parte de la contraprestación de las operaciones descritas por el consultante el importe de la ayuda (subvención) que para la realización de las mismas concede la Comunidad Autónoma a la Sociedad consultante.*

3.- El artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido regula la obligación de repercusión, disponiendo que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo. ***La Sociedad consultante deberá repercutir el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las operaciones de mejora de la gestión de montes en régimen privado que realiza, sobre los destinatarios de tales operaciones*** *(los propietarios de las explotaciones o terrenos forestales), mediante la expedición a los mismos de la* ***correspondiente factura****.*

4.- En virtud de lo dispuesto en el número 3º del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por el apartado segundo del artículo 78 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31), ***se aplicará*** *en dicho Impuesto* ***el tipo reducido del 7 por ciento a las prestaciones de servicios efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas****, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo;* ***asistencia técnica****; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios. Según establece el artículo 23 de la* ***Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria*** *(Boletín Oficial del Estado del 31), en tanto no se definan por el ordenamiento tributario,* ***los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda****.* ***Si el conjunto de las actuaciones*** *a que se refiere el escrito de consulta,* ***consistentes en la mejora de la gestión de montes en régimen privado realizadas a favor de los titulares de explotaciones o terrenos forestales, pueden incluirse, según***

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

> ***una interpretación jurídica, técnica o usual de las palabras, en alguna de las categorías enumeradas en el artículo 91.uno.2.3º. de la Ley 37/1992*** *(asistencia técnica)* ***a la prestación de dichos servicios se les aplicará el tipo reducido del 7 por ciento****. En caso contrario dichos servicios tributarán al tipo general del 16 por ciento".*

Traemos a colación también, la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, (Sala de lo ContenciosoAdministrativo, Sección 4ª), núm. 736/2013 de 6 noviembre**, **JT 2013 1683**, ya que resuelve sobre un supuesto peculiar, donde los **servicios prestados a los titulares de las explotaciones forestales, proyectos de repoblación y explotación forestal de los montes, eran facturados a la Xunta de Galicia**, al haberse realizado al amparo de convenios firmados entre las comunidades de propietarios de montes en mano común y la administración forestal gallega. Pues bien, **pese al dato formal reseñado en las facturas donde se facturaba a la Xunta**, los **destinatarios de los servicios prestados habían sido las comunidades propietarias de los montes**, determinando la **aplicación del tipo reducido de iva**.

En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), **núm. 614/2009 de 24 junio**, **JUR 2009 352598**.

Ambas Sentencias **permitirían facturar al tipo reducido de iva, la redacción y elaboración de los instrumentos de ordenación forestal financiados y facturados al Servicio de Montes por los técnicos correspondientes**, pero en los que **el beneficiario de dichos instrumentos técnicos de ordenación forestal, fueran titulares de explotaciones forestales**.

Del mismo modo (en este caso no limitado a la asistencia técnica) que **sería aplicable el tipo reducido a aquellas plantaciones realizadas en favor de titulares de explotaciones forestales**, a partir de la **obligación de la administración forestal de subvencionar al 100 % la repoblación que se realiza**, como **consecuencia, por ejemplo** y en virtud de la Ley de Montes de Navarra, **de un anterior incendio forestal**.

Finalmente, **Dirección General de Tributos en Consulta núm. 1371/00, de 6 julio**, **JUR 2001 218148**, responde afirmativamente en cuanto a la **aplicabilidad del tipo reducido de Iva**, a la consulta relativa a los **servicios prestados por un Ingeniero Agrónomo a un agricultor**, **tanto si es contratado como tal**, **como si la asistencia técnica** se **presta por una sociedad mercantil**, de la cual el ingeniero es un empleado, y

> "*considera que el conjunto de las* ***actuaciones contratadas*** *a que se refiere el escrito de consulta, a realizar por el ingeniero agrónomo en favor de la consultante y* ***destinadas al desarrollo de la explotación agrícola*** *de que es titular esta última (****localización de plagas y tratamiento de las***

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

mismas, asesorando sobre productos a utilizar, cuantificación de éstos y momento y modo de realizar el tratamiento; asesoramiento sobre realización o no de podas y, momento y modo de realizarlas; toma de muestras de hojas, tierra y agua de riego para su posterior análisis; realización de análisis de hojas, tierra y agua de riego; toma de decisiones en el abonado en función de los análisis anteriores; asesoramiento sobre control y reducción de gastos en la explotación; realización de plan de abonado, productos a utilizar, cuantificación de Estos y momento y modo de aplicación; certificación de que en la explotación se han seguido los métodos de producción integrada: tratamientos contra plagas, abonado, riego y ausencia de residuos en la fruta*), constituye un* ***servicio de asistencia técnica y****, en consecuencia, resulta* ***aplicable*** *al mismo* ***el tipo impositivo reducido del 7 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido****, tanto si la consultante ha contratado directamente la prestación de dicho servicio con un ingeniero agrónomo que actúa como profesional independiente, como si ha contratado la realización del mismo con una Sociedad mercantil de la cual fuese empleado el ingeniero*".

e) Eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques.

Es **continuado y reiterativo el criterio de la Dirección General de Tributos**, de considerar que la **limpieza y el desbroce de bosques, está sujeto al tipo reducido del 10 % de Iva**.

Entre otras citamos la **Consulta vinculante núm. V1917/11, de 3 agosto**, **JUR 2011 407508**; la **Consulta núm. 1321/02, de 16 septiembre**, **JUR 2003 27484**; o la más reciente, **Consulta vinculante núm. V3343/13, de 12 noviembre**, **JUR 2014 20011**, donde resulta de especial interés, destacar que la consultante es una cooperativa de trabajo asociado que va a prestar servicios de limpieza, desbroces, etc., a un Ayuntamiento, el cual es titular de un monte de utilidad pública.

Interesa destacar la **Consulta realizada a la Hacienda Foral de Navarra**, de **31 de mayo de 2.019**, sobre si es correcta la aplicación del tipo general de 21%, a unos **servicios de descepado, despedregado o limpieza de restos vegetales en fincas rústicas, realizados para un agricultor**.

La respuesta dada por dicho organismo es que

"*Entiendo que los servicios reflejados en esas facturas podrían incluirse dentro del art. 37.Uno.2.3º, como servicios agrícolas. Aunque los tipos reducidos se han de interpretar estrictamente, parece que* ***la DGT interpreta el término "cultivo" según su sentido gramatical, como "dar a la tierra y a las plantas las labores necesarias para que fructifiquen"****, por lo que* ***incluye dentro de los servicios de cultivo****, acciones como "despampanado y arranque de viñedos" (1416-01), "****eliminación de matorral****" (1814-98), desbroce y roturación de tierras de cultivo (0910-*

02), o emparrado de viñas (V4558-16). Por eso, creo que ***los servicios de descepado, limpieza de restos vegetales o despedregado****, podrían* ***incluirse también en el término cultivo****, al ser* ***necesarios para que la tierra esté preparada para la siembra o plantación***".

Aplicando dicho criterio, **resultaría aplicable el tipo reducido**, a todas las **labores de limpieza necesarias para una posterior plantación forestal**, y **en particular, entre otras**, las labores de **destoconado**.

III.4.3.- Supuestos excluidos de la aplicación del tipo reducido del 10%, aunque se proyecten sobre titulares o gestores de explotaciones forestales, y sean adecuados o necesarios para dicha gestión.

Partiendo del carácter exhaustivo de la lista de bienes y servicios a los que es de aplicación el tipo reducido del 10%, y de la interpretación restrictiva y no extensiva de la misma, la administración tributaria se ha pronunciado en contra de la aplicación de dicho tipo reducido, a los siguientes supuestos:

a) Servicios de prevención de incendios forestales y de preparación de cortafuegos.

Así se pone de manifiesto en la **Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, núm. V3343/13, de 12 noviembre, JUR 2014 20011;** en la **Consulta núm. 1321/02, de 16 septiembre, JUR 2003 27484**; o en la **Consulta vinculante núm. V0063/16 de 12 enero**, **JUR 2016 54698**.

b) Creación, reparación y mantenimiento de caminos forestales.

Respecto de la **creación, reparación y mantenimiento de pistas o caminos forestales**, el criterio de la Dirección General de Tributos, es que dichas actividades **no están sujetas al tipo reducido** del Impuesto sobre el Valor Añadido del 10 %, **siendo de aplicación el tipo general**.

Así la **Consulta vinculante núm. V0063/16, de 12 enero**, **JUR 2016 54698**, establece que

"***tributarán*** *por el Impuesto sobre el Valor Añadido* ***al tipo del 21 por ciento*** *los servicios a que se referido el escrito de consulta (****obras de reparación y mantenimiento de caminos forestales*** *y construcción de sistemas antiincendios), por tratarse de* ***servicios no incluidos en el artículo***

91.Uno.2.3º de la Ley 37/1992".

En igual sentido, la **Consulta vinculante núm. V0542/11 de 7 marzo**, **JUR 2011 140742**, donde la consulta se refería al **acondicionamiento de caminos interiores** de una parcela (por tanto "*a priori*", no susceptibles de uso público), pero donde se excluye el tipo reducido al no estar incluida dicha actividad en la lista de servicios que ampara el tipo reducido.

Más recientemente y en el mismo sentido, la **Consulta Vinculante núm. V2402-18 de 06 de Septiembre**, que indica que "***tributarán*** *por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del* ***21 por ciento*** *los servicios a que se refiere el escrito de consulta (****mejora de pistas forestales y mantenimiento de cortafuegos****), por tratarse de* ***servicios no incluidos en el artículo 91.Uno.2.3º de la Ley 37/1992***."

c) Realización de abrevaderos o balsas para ganado.

Sobre el particular, resultan de interés las siguientes Resoluciones de la **Dirección General de Tributos.**

La primera, en **Consulta núm. 0318/02, de 1 marzo, JUR 2002 120806**, en respuesta al **tipo aplicable a la tasa municipal de suministro de agua potable**, donde existen tres cuotas: una por consumo, una cuota de servicio y por último la cuota de inversión, la cual se cobra por las obras de construcción de una planta potabilizadora.

Pues bien, dicha Dirección General indica que

"*1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 91, apartado uno.1, número 4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará el tipo impositivo del 7 por ciento a las entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido. 2.- El artículo 78, apartado uno de la citada Ley establece que "la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas". 3.- En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:* ***Tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 7 por ciento las entregas de aguas aptas para la alimentación*** *humana o* ***animal o para el riego****. La* ***base imponible*** *de las entregas citadas estará constituida por el* ***importe total de***

la contraprestación recibida por la entidad consultante por dichas entregas, con independencia de que una parte de dichas contraprestación *se destine a las* ***obras de construcción de una planta potabilizadora***."

Y en igual sentido, la **Consulta núm. 0130/98, de 30 enero**, **JUR 2001 191933**, cuando indica que

"*1.- **Tributarán** por el Impuesto sobre el Valor Añadido **al tipo impositivo del 7 por ciento** las **entregas de aguas aptas para la alimentación** humana o **animal** o para el riego. La **base imponible** de las entregas citadas estará constituida por el **importe total de la contraprestación recibida por la entidad consultante por dichas entregas, con independencia de que una parte de dichas contraprestación se destine al mantenimiento de la red***."

Sin embargo, no podemos olvidar también, que dicha Dirección General de Tributos, en **Consulta núm. 0118/98 de 29 enero**, **JUR 2001 191921**, establece que

"*Las prestaciones de servicios objeto de consulta (****realización de un embalse, instalación de riego por goteo y electrificación de caseta de riego****) no se encuentran entre las enumeradas en el artículo 91, apartado uno.2, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido* ***no concurriendo****, por tanto,* ***los requisitos para la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento a las citadas operaciones****".*

d) Otros supuestos.

La Dirección General de Tributos, en **Consulta vinculante núm.. V2154-20, de 25 junio, JUR 2020 245632**, considera que **a la comercialización de pellets de madera para su uso de calefacción por biomasa**, confeccionados con residuos forestales de pequeño calibre, **no resulta de aplicación el tipo reducido del 10%, sino el tipo general**.

IV.- Supuestos de exención y de no sujeción.

Interesa citar los siguientes:

- **Cesión de monte de utilidad pública por una administración pública para su aprovechamiento**. **Arrendamiento de terreno con destino agrario, forestal y de los pastos existentes en dicho terreno**.

Este supuesto de hecho, donde la entidad consultante adquiere a determinadas Administraciones (Ayuntamientos y Comunidad Autónoma) el aprovechamiento forestal consistente en la madera proveniente de montes de su titularidad, ha sido objeto de respuesta por la **Dirección General de Tributos**,

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

quien en **Consulta vinculante núm. V1102/18 de 27 abril, JT 2018 632**, establece que la **cesión de montes de utilidad pública para su aprovechamiento, no está sujeta al Iva cuando la misma se efectúe mediante el otorgamiento de una concesión o autorización administrativa**, indicando por otra parte que **están exentos del Iva los arrendamientos de terrenos con destino agrario**, y que dentro de dicho concepto, se **incluyen los arrendamientos de fincas para su explotación forestal y los arrendamientos de pastos existentes en las mismas**, pero **no los arrendamientos** de terrenos **para su aprovechamiento cinegético o apícola.**

En similar sentido, también de la Dirección General de Tributos, la **Consulta vinculante núm. V1183/08, de 9 junio, JT 2008 940**; la **Consulta vinculante núm. V0805/14, de 24 marzo**, **JUR 2014 170561**; o la **Consulta vinculante núm. V3341/13 de 12 noviembre, JUR 2014 20009**.

- Arrendamiento de terrenos para su aprovechamiento cinegético.

Aunque referenciada en la anterior Consulta Vinculante V 1102/18 de 27 abril, JT 2018 632, este arrendamiento ha sido objeto de análisis singular en la **Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de noviembre de 2004**, **JT 2005 66**, cuando indica que:

"*La exención interpretada en el expediente es la del artículo 20.Uno.23.° de la Ley 37/92, que dice:*

«Están exentos los arrendamientos que tengan la condición de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo».

*El **aprovechamiento cinegético es un disfrute del terreno que no puede incluirse en el uso rústico, ni siquiera en el pecuario de un fundo**, por eso ni en el derecho privado de Arrendamientos Rústicos ni en la dicción de la norma fiscal encontramos apoyo para incluir tal aprovechamiento en la exención del artículo 20.Uno.23.° de la Ley del IVA, teniendo en cuenta además que el objeto del contrato es el aprovechamiento cinegético.*

Este Tribunal tuvo ya ocasión de pronunciarse en tal sentido en su resolución de 2 de noviembre de 1991(R.G. 6.964-89) si bien interpretando la anterior Ley del IVA (Ley 30/85) del mismo tenor que la vigente en este dominio.

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Razón por la cual resulta obligado estimar el recurso.

*El **tribunal económico-administrativo central**, en sala, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio promovido por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda contra resolución del Tribunal Regional de... de 20 de diciembre de 2001, recaída en su expediente número... acerca del Impuesto sobre el Valor Añadido, respetando la situación jurídica particular derivada del fallo impugnado Acuerda , estimarlo, **declarando que los arrendamientos de terrenos que tengan por objeto el aprovechamiento cinegético como es el de un coto de caza está sujeto y no exento del IVA***".

El mismo **Tribunal Económico-Administrativo Central**, en una previa **Resolución de 10 de noviembre de 2004**, **JT 2005 66**, en un supuesto donde una entidad local arrienda el terreno, entiende que:

*"los **arrendamientos de terrenos** que tengan por **objeto el aprovechamiento cinegético** como es el de un **coto de caza está sujeto y no exento del IVA***".

La **Dirección General de Tributos en Consulta vinculante núm. V2428/09, de 30 octubre**, **JUR 2009 485872**, también se ha pronunciado en el mismo sentido, al indicar que el **arrendamiento o cesión para aprovechamientos cinegéticos de montes de utilidad pública por un Ayuntamiento, no está exento del** Iva, y que, además, **tributa al tipo general del Iva**. En igual sentido, la **Consulta núm. 1015/03, de 18 julio**, **JUR 2003 205932**, donde el **arrendatario es una entidad privada**.

- **Arrendamientos de un terreno rústico destinado a la actividad agrícola,** con **inclusión de las construcciones inmobiliarias de carácter agrario, utilizadas para la explotación de este**.

La **Dirección General de Tributos**, en **Consulta vinculante núm. V2899/18, de 8 noviembre**, **JUR 2019 1072**, resuelve la misma, en un supuesto de hecho donde se analiza también la naturaleza jurídica del terreno afectado, indicando que:

*"En consecuencia, la **aplicación de la exención** del artículo 20.Uno.23º es **independiente de la calificación de los terrenos**. De esta forma, el **arrendamiento de un terreno, incluidas** en su caso **las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, estará exento del Impuesto**, con las excepciones señaladas y con independencia de la calificación del suelo".*

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Las **excepciones a dicha exención**, son las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo, los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos, los terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial, los terrenos para exposiciones o para publicidad, y los arrendamientos de terrenos o viviendas, con opción de compra, cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

- **Arrendamiento de terreno rústico destinado al cultivo de especies energéticas**.

La **Dirección General de Tributos**, en **Consulta vinculante núm. V0413/12, de 23 febrero**, **JUR 2012 121509**, indica que:

> "*el **arrendamiento del terreno rústico** destinado al **cultivo de especies energéticas** estará **sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido***".

V.- CONCLUSIONES.

1.- La actividad desarrollada por el Departamento de Desarrollo Rural y Medio Ambiente del Gobierno de Navarra, descrita en los antecedentes de este informe **constituye, a efectos de la aplicación del tipo reducido del IVA** regulado en el art. 37. Uno. 2º de la Ley Foral del IVA, **una "*explotación agrícola, forestal o ganadera*".**

2.- El Departamento de Desarrollo Rural y Medio Ambiente del Gobierno de Navarra es sujeto pasivo del IVA, **a los efectos de la actividad forestal que desarrolla**.

3.- Como regla general, **los servicios enumerados en el art. 37. Uno. 2º de la Ley Foral del IVA que el Departamento contrata, están sometidos al tipo reducido del 10 % del IVA**.

De igual manera, **los bienes que adquiere dicho Departamento, citados en la Ley Foral del Iva, en los términos expuestos en este Informe, tributan al tipo reducido del 10 %.**

4.- Respuesta a las concretas cuestiones planteadas:

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

4.1 - ¿Por qué a una gran parte de las actividades de las explotaciones forestales se les aplica un IVA reducido?. ¿Tiene que ver con tratarse de un sector primario desfavorecido, con la periodicidad, amplitud de plazos para la obtención rentas y baja rentabilidad de sus productos....,etc.?

Respuesta.

Aplicando los principios hacendísticos, hemos de partir que **ni el principio de equidad, ni el de eficiencia**, nos proporcionan **argumentos firmes suficientes para justificar la aplicación de tipos impositivos reducidos en el IVA**, con la finalidad de abaratar el consumo de determinados bienes y servicios. A su vez, **los principios de suficiencia y sencillez, sustentan la aplicación de un mismo tipo a todos los consumos**, que también sería recomendable, para evitar las presiones de grupos de interés a favor de la aplicación de tipos reducidos a los bienes y servicios consumidos o producidos en su ámbito.

La **justificación de la existencia de tipos reducidos** tiene por tanto, una **razón política al ser la norma la que determina en qué ámbitos opera dicha reducción de tipos**, y la norma se aprueba en sede parlamentaria por los grupos políticos mayoritarios en la cámara.

A partir de ella, **la elección de en qué ámbitos se aplican los tipos reducidos tiene distintas justificaciones políticas, económicas o sociológicas**, en todo caso, partiendo de que el **objeto del Iva es gravar impositivamente el consumo**.

Sobre la **razón o razones por la que el sector agrícola, ganadero o forestal se encuentran en el ámbito del tipo reducido**, y sin existir una razón explicita en la normativa, entendemos que la misma puede ser la **importancia del sector primario en el tejido económico de la Unión Europea**, y la necesidad de que el mismo tenga una serie de **incentivos para su desarrollo**, por los **beneficios** que presenta, tanto **en políticas territoriales en aras de evitar la despoblación**, como por ser dicha **actividad, la productora de bienes y servicios esenciales para la sociedad** (alimentos, materias primas esenciales como la madera,...etc.). No podemos olvidar tampoco, las **razones medioambientales**, en tanto en cuanto **la actividad forestal en su conjunto**, es una **eficiente herramienta para la lucha contra el cambio climático**.

4.2 - El Gobierno de Navarra/El Departamento de Medio Ambiente/El Servicio Forestal y Cinegético; ¿Constituye una Explotación Forestal a efectos de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, teniendo en cuenta que vende y/o licita recursos como la madera/pastos/caza?

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

Respuesta

Como ya se ha indicado anteriormente, **si que constituye una explotación forestal a los efectos de la norma reguladora del Iva**.

–Si el Gobierno de Navarra/El Departamento de Medio Ambiente/El Servicio Forestal y Cinegético no pudiera reconocerse como Explotación Forestal, ¿existe una alternativa jurídica que le permitiría alcanzar esta figura?.

Respuesta

Partiendo de que **el Gobierno de Navarra, a través del órgano administrativo correspondiente, tiene la condición de explotación forestal**, no tiene sentido plantear alternativas jurídicas.

–Para ser titular de una explotación forestal ¿requiere ser propietario de un terreno? Por ejemplo un empresario forestal que Alquila/Convenia un terreno para su gestión forestal y obtención de rendimientos ¿Puede ser Titular de una Explotación Forestal?. **Respuesta**

La norma no exige para ser considerada explotación forestal a los efectos del Iva, que el sujeto sea propietario.

4.3 - A efectos de la Ley Foral 13/1990, de Desarrollo y Protección del Patrimonio Forestal de Navarra, se consideran aprovechamientos forestales, los siguientes productos y servicios: los maderables y leñosos, incluida la biomasa forestal, pastos, caza, frutos, plantas aromáticas y medicinales, setas y trufas, productos apícolas y los demás productos, servicios y actividades recreativas, educativas o culturales, con valor de mercado, propias de los montes.

A efectos del Artículo 37 de la Ley Foral 19/1992, reguladora del Iva; ¿se aplicaría el IVA reducido a las siguientes acciones:

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

o Para la obtención de madera/leña/biomasa.-Actividad definida en la Ley Foral 19/1992 - Plantación: Conlleva el desarrollo de las siguientes actividades: Cercados, preparación del terreno, limpieza/desbroces, adquisición de planta y propiamente dicha la plantación.

Respuesta.

– La **adquisición de planta forestal, incluidos los plantones de árboles y esquejes, está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%.**

– La **adquisición de fertilizantes o abonos, sustratos de producción, e incluso el mantillo, está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%.**

– La **adquisición de tubos de polipropileno o tubex**, **está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%**, al considerarse **invernaderos individuales**.

– La **adquisición de guías o tutores de arbolado**, **está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%.**

– La **adquisición de herbicidas o plaguicidas de uso fitosanitario**, **está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%.**

– La **contratación de servicios de preparación de terrenos para la posterior plantación forestal (arranque de plantaciones, nivelación, explanación o abancalamiento, limpieza, desbroces, y cercados) (riego), está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%.**

La construcción y mantenimiento de pistas forestales, estaría sujeta al tipo general de 21%.

– La **contratación de servicios de plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y corta, está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%.**

–

o Para la obtención de Pastos.- Actividad definida en la Ley Foral 19/1992 - Cría, guarda y engorde de animales: Conlleva colocación y mantenimiento de cercados, construcción de abrevaderos y canalizaciones de agua para su abastecimiento, desbroces de matorral, abonados/encalados.

Respuesta.

– La **contratación de servicios de colocación y mantenimiento de cercados, está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%.**

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

– La contratación de los servicios de desbroces de matorral, abonados y encalados, está sujeta al tipo reducido del Iva del 10%.

– La **construcción de abrevaderos y canalizaciones de agua para ganados**, en principio está **sujeta al tipo general del 21 %**, sin embargo, **la adquisición de agua para alimentación animal**, está **sujeta al tipo reducido del 10 %**.

o Para la obtención de Madera/Pastos/Caza/Uso recreativo.- Actividad definida en la Ley Foral 19/1992- Asistencia Técnica.- Desarrollo de planes técnicos de gestión y Ordenación de montes, redacción de Memorias Técnicas e informe de inversiones citadas, redacción de Planes de Uso Público, Certificación Forestal.

Respuesta.

– La **contratación de servicios de asistencia técnica** (instrumentos de ordenación forestal, memorias técnicas para la realización de trabajos o aprovechamientos forestales, documentos técnicos vinculados a la certificación forestal sostenible), **está sujeta al tipo reducido del 10 %**.

o Madera/Pastos/Caza.- Actividad definida en la Ley Foral 19/1992- Limpieza de bosques.- Trabajos de desbroces manuales y mecánicos con objeto de mejorar la producción forrajera de los montes y/o la regeneración de los montes.

o Madera.- Actividad definida en la Ley Foral 19/1992-Tala, entresaca(Ley Foral 19/ 1992).- Claras y clareos, trabajos de selvicultura de todo tipo: silvopastorales, prevención de incendios, etc.

Respuesta.

– La **contratación de servicios de limpiezas de bosques, mediante desbroces manuales o mecánicos, así como las entresacas, talas, podas, y cortas a hecho, está sujeta al tipo reducido del 10 %.**

– **La contratación de servicios de prevención de incendios forestales mediante la creación de barreras contra incendio, o equivalentes, así como la contratación de la elaboración de documentos técnicos para la prevención de incendios, está sujeta al tipo general del 21 %** (aunque es cierto que,

Servicio Forestal y Gestión Cinegética
C/ Gonzalez Tablas 9
31005 Pamplona /Iruña

analizando el caso concreto, y con todos los matices oportunos, podría entenderse que si dichas actuaciones son accesorias de una principal sujeta al tipo reducido, podría aplicarse este último).

Este es nuestro informe que sometemos a cualquier otro mejor fundado en derecho.