

AÑO 2018
TESIS DOCTORAL

AUTORA: ANA ISABEL BATANERO HERNÁN

**TÍTULO: *EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA
EN EL SECTOR AGRARIO: FUNDAMENTACIÓN Y
NECESIDAD DE REVISIÓN***

LICENCIADA EN ECONOMÍA

**PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO Y
CIENCIAS SOCIALES**

DIRECTORA: MARÍA CRESPO GARRIDO
CODIRECTORA: M^a FERNANDA MORETÓN SANZ

2018

AÑO 2018

TESIS DOCTORAL

AUTORA: ANA ISABEL BATANERO HERNÁN

**TÍTULO: *EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA
EN EL SECTOR AGRARIO: FUNDAMENTACIÓN Y
NECESIDAD DE REVISIÓN***

LICENCIADA EN ECONOMÍA

**PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO Y
CIENCIAS SOCIALES**

**DIRECTORA: MARÍA CRESPO GARRIDO
CODIRECTORA: M^a FERNANDA MORETÓN SANZ**

ÍNDICE GENERAL:

AGRADECIMIENTOS	9
ÍNDICE DE TABLAS	13
ÍNDICE DE GRÁFICOS	17
ÍNDICE DE ANEXOS	19
LISTADO DE ABREVIATURAS	21
INTRODUCCIÓN	23
CAPÍTULO 1: EL SECTOR AGRARIO Y SU FISCALIDAD	33
1.- DEFINICIÓN DEL SECTOR AGRARIO Y PROBLEMÁTICA DEL SECTOR AGRARIO EN ESPAÑA	35
2.- FISCALIDAD DEL SECTOR AGRARIO ESPAÑOL	44
2.1.- AGRICULTORES PERSONAS FÍSICAS	50
2.1.1. CONCEPTO	50
2.1.2.- ÁMBITO ESTATAL	53
2.1.3.- ÁMBITO AUTONÓMICO	63
2.1.4.- ÁMBITO LOCAL	84
2.1.5.- OTRA LEGISLACIÓN APLICABLE	88
2.2.- AGRICULTORES PERSONAS JURÍDICAS	108
2.2.1. Operaciones Societarias	111
2.2.2. Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, etc.	114
2.3. LAS COMUNIDADES DE BIENES	115
2.4. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN (S.A.T.)	118
2.5. LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS	124
2.6. LAS SUBVENCIONES AGRARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	135
CAPÍTULO 2: JUSTIFICACIÓN DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA	137

1.- INTRODUCCIÓN A LA ESTIMACIÓN OBJETIVA	139
2.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA.....	148
2.1.- Estimación Objetiva Singular	148
2.2.- Estimación Objetiva por Coeficientes.....	158
2.3.- Estimación Objetiva por signos, índices y módulos	159
3.- EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN ESTE RÉGIMEN	170
3.1.- Principio de capacidad económica	171
3.2.- Principio de reserva de ley	177
3.3.- Principio de suficiencia recaudatoria	192
3.4.- La estimación objetiva y el fraude de ley	194
3.5.- Sistemas de estimación objetiva en la Unión Europea.....	210
4.- LA ESTIMACIÓN OBJETIVA Y LAS AYUDAS DE ESTADO	220
4.1.- Regulación comunitaria de las ayudas de Estado en el sector agrario	221
4.2.- Competencia	224
4.3.- Concepto de ayuda de Estado	225
4.4.- Principio general sobre ayudas de Estado	226
4.5.- Excepciones	226
4.6.- Decisiones de la Comisión contra beneficios fiscales concedidos en España.	227
4.7.- La Política Agraria Común (PAC).....	241
CAPÍTULO 3: ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IRPF, FUNDAMENTACIÓN ECONÓMICA Y APLICACIÓN VIGENTE	253
1. ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IRPF, FUNDAMENTACIÓN ECONÓMICA Y APLICACIÓN VIGENTE	255
1.1.- ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO DE LOS PRINCIPALES SECTORES (1995-2014/15).....	255
1.2.- FUNDAMENTACIÓN ECONÓMICA (ESTIMACIONES).....	257
1.2.1.- NUEVOS ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO	257
1.2.2.- INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.....	337
1.3.- APLICACIÓN VIGENTE (Orden 2019).....	341
1.3.1.- ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IRPF EN 2019	341
CAPÍTULO 4: ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IVA	363
1.- PLANTEAMIENTO PRELIMINAR	365
2.- RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA	370

<i>2.1.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA</i>	<i>372</i>
2.2.1.- FUNDAMENTACIÓN ECONÓMICA (Índices 1995-2019)	379
2.2.2.- APLICACIÓN VIGENTE (Orden 2019)	382
<i>3.1.- RÉGIMEN ESPECIAL DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA DE IVA</i>	<i>390</i>
<i>3.2.- COORDINACIÓN DEL IRPF CON EL IVA</i>	<i>413</i>
<i>3.3.- CONCLUSIONES</i>	<i>418</i>
CONCLUSIONES FINALES	422
ANEXO DE TABLAS, CÁLCULOS Y RESULTADOS	432
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	460
WEBGRAFÍA	470
REFERENCIAS LEGALES	471

AGRADECIMIENTOS

Es de justicia que en esta presentación agradezca a la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) la oportunidad que me ha dado para seguir aprendiendo, de seguir afilando la sierra desde que empecé mis cursos de doctorado. Toda la vida seguiré formándome, aprendiendo de todos y entregando humildemente el saber que yo pueda aportar.

En esta relación de agradecimientos no puedo dejar de mencionar a mi amiga y compañera de facultad, la profesora M^a Jimena Crespo Garrido, titular de Hacienda Pública de la Universidad de Alcalá de Henares, a la que agradezco de corazón, su ayuda incondicional en las revisiones realizadas de la presente tesis. María, sé que más de una vez te he molestado a horas en las que ya estabas con tu familia. En el desierto de la vida, muchas veces te ponen a algunas personas que te ayudan en los momentos más duros y complicados y te dicen, vamos a caminar juntos, que sí se puede.

La profesora María Crespo Garrido siempre me ha motivado a seguir hacia delante, siendo consciente de las dificultades que me iban surgiendo en camino: ¡Ana, tienes que terminar esta tesis! Me ha acompañado como en la vida misma, en los tiempos buenos y en los tiempos malos durante todos estos años ¡Siempre te estaré agradecida María! Esta promesa vivirá siempre dentro de mí.

También en ese camino me he encontrado a una persona excepcional, la profesora M^a Fernanda Moretón Sanz, profesora titular del Departamento de Derecho Civil de la UNED, quien me animó a ponernos en marcha cuando ya apenas tenía fuerzas en este duro camino: gracias por ayudarme en un momento clave, gracias de corazón por traerme hasta aquí, gracias por tus valiosas recomendaciones, fruto de tu profundo conocimiento del tema, de tu gran capacidad docente y de tu amplia experiencia profesional.

Mi más profundo agradecimiento y respeto a D. José Luis de la Puente Jiménez, Consejero Técnico de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística, de la Subsecretaría del Ministerio de Agricultura,

Pesca y Alimentación¹, quien me ha aportado los datos recogidos en los Informes sobre los Resultados técnico-económicos del Ministerio de Agricultura, imprescindibles para llevar a cabo esta tesis, y que con tanta paciencia me ha ilustrado con su enorme saber y me ha dedicado parte de su valioso tiempo.

Sin la ayuda de la Biblioteca de la UNED de Madrid no hubiera podido culminar este trabajo. La disponibilidad y amabilidad de las personas que trabajan allí me han hecho la vida más fácil y me han permitido acceder a libros y documentos de apoyo muy importantes para la elaboración de esta tesis.

También he podido utilizar los fondos de la Biblioteca de la Universidad de Alcalá de Henares y la sede que tiene en Guadalajara. Siempre me he encontrado personas dispuestas a ayudar y que no se han rendido ante la dificultad a la hora de localizar un libro u o revista, gracias por vuestra entrega.

En cuanto al TEMA OBJETO DE ESTUDIO la causa principal para elegirlo se debe a mi entorno laboral y mi proximidad con el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, con relación a los asuntos con los que trabajo diariamente y que en parte son objeto de esta tesis. Las largas e interminables reuniones en el Ministerio para adecuar la carga fiscal de los agricultores y ganaderos a su situación económica real, me pusieron delante la relevancia de este aspecto tan importante para el día a día de todas las personas que en nuestro país se dedican al medio rural.

Gracias a mis compañeros de trabajo, con los que, debido a mi actividad profesional he podido palpar las inquietudes de un sector tan desfavorecido y a la vez tan importante, como es nuestro sector agrario, al que debemos proteger por ser tan vulnerable y tan necesario para nuestras vidas.

También agradezco a mi marido, a mis hijos, Beatriz y Alejandro y a mis hermanos, sus cariñosos consejos, su gran ayuda y todo lo que he compartido y he aprendido de ellos, que ha sido y sigue siendo mucho.

¹ Con el último cambio de Gobierno en España, producido en junio de 2018, este Ministerio ha pasado de denominarse Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente a Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

A mis padres, que durante toda la vida me han recordado que el trabajo bien hecho es nuestro mejor aliado para seguir caminando y porque siempre han sabido estar ahí cuando les he necesitado, adelantándose a los acontecimientos y demostrándome su inmenso amor. Desde estas líneas mi infinita gratitud, amor, respeto y admiración. Os quiero mucho.

Por último, pero no menos importante, mi agradecimiento para los miembros del Tribunal, por haber aceptado de buen grado formar parte del mismo, así como por las críticas que sin duda, servirán para mejorar el trabajo realizado.

Gracias a todos los asistentes por su compañía, por estar conmigo en un momento tan importante en mi vida, por su paciencia, su generoso tiempo y las valiosas aportaciones que estoy convencida de que me harán y a las que me someto desde este momento.

ÍNDICE DE TABLAS

<i>Nº</i>	<i>Título</i>
<i>1</i>	<i>Número de liquidaciones de IRPF según modalidad de tributación</i>
<i>2</i>	<i>Comparativa de índices de rendimiento neto 1995-2014</i>
<i>3</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo hortícola y CCAA</i>
<i>4</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo hortícola en Andalucía</i>
<i>5</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo hortícola en Castilla La Mancha</i>
<i>6</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo hortícola en Extremadura</i>
<i>7</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo hortícola en Murcia</i>
<i>8</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo hortícola en la Comunidad Valenciana</i>
<i>9</i>	<i>Principales variables del sector de horticultura en 2014</i>
<i>10</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo de frutales y CCAA</i>
<i>11</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo de frutales en Aragón</i>
<i>12</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo de frutales en Asturias</i>
<i>13</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo hortícola de frutales en Extremadura</i>
<i>14</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo de frutales en Murcia</i>
<i>15</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo de frutales en la Comunidad Valenciana</i>
<i>16</i>	<i>Principales variables del sector de frutales en 2014</i>
<i>17</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo de herbáceos y CCAA</i>
<i>18</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Andalucía</i>
<i>19</i>	<i>Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en</i>

	<i>Aragón</i>
20	<i>Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Castilla y León</i>
21	<i>Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Castilla La Mancha</i>
22	<i>Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Extremadura</i>
23	<i>Principales variables del sector de cereales en 2015</i>
24	<i>Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo y CCAA.</i>
25	<i>Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo en Andalucía</i>
26	<i>Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo en Castilla La Mancha</i>
27	<i>Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo en Extremadura</i>
28	<i>Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo en Aragón</i>
29	<i>Principales variables del sector de olivicultura en 2014</i>
30	<i>Principales variables del sector de viticultura en 2014</i>
31	<i>Principales variables del sector de porcino de cría en ciclo cerrado en 2015</i>
32	<i>Principales variables del sector de bovino de leche en 2015</i>
33	<i>Principales variables del sector de bovino de carne en 2014</i>
34	<i>Principales variables del sector de ovino de leche en 2014</i>
35	<i>Principales variables del sector de ovino de carne en 2014</i>
36	<i>Principales variables del sector de caprino de leche en 2014</i>
37	<i>Resultados económicos de las estimaciones realizadas en el presente trabajo (I)</i>
38	<i>Resultados económicos de las estimaciones realizadas en el presente trabajo (II)</i>
39	<i>Liquidación del método de estimación objetiva agraria</i>

40	<i>Tabla de amortización a aplicar en la determinación del rendimiento neto de las actividades agrarias mediante el método de estimación objetiva</i>
41	<i>Indices correctores por utilización de personal asalariado</i>
42	<i>Efectos de la renuncia y exclusión a EO, al régimen especial simplificado de IVA y al REAGP</i>
43	<i>Comparación de los índices de cuota 1995-2016</i>
44	<i>Índices de cuota y porcentajes de cuota trimestral en el régimen simplificado del IVA</i>
45	<i>Determinación de la cuota a ingresar o devolver en el régimen simplificado de IVA</i>
46	<i>Compatibilidad entre regímenes IRPF e IVA</i>
47	<i>Resultados a la baja de las estimaciones realizadas en el presente trabajo</i>
48	<i>Resultados al alza de las estimaciones realizadas en el presente trabajo</i>

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Nº	Título
1	<i>Resultados económicos del sector de horticultura en 2014</i>
2	<i>Principales variables del sector de horticultura en 2014</i>
3	<i>Resultados económicos del sector de frutales en 2014</i>
4	<i>Principales variables del sector de frutales en 2014</i>
5	<i>Resultados económicos del sector de cereales en 2015</i>
6	<i>Principales variables del sector de cereales en 2015</i>
7	<i>Resultados económicos del sector de olivicultura en 2014</i>
8	<i>Principales variables del sector de olivicultura en 2014</i>
9	<i>Resultados económicos del sector de viticultura en 2014</i>
10	<i>Principales variables del sector de viticultura en 2014</i>
11	<i>Resultados económicos del sector de porcino de cría en ciclo cerrado en 2015</i>
12	<i>Principales variables del sector de porcino de cría en ciclo cerrado en 2015</i>
13	<i>Resultados económicos del sector de bovino de leche en 2015</i>
14	<i>Principales variables del sector de bovino de leche en 2015</i>
15	<i>Resultados económicos del sector de bovino de carne en 2014</i>
16	<i>Principales variables del sector de bovino de carne en 2014</i>
17	<i>Resultados económicos del sector de ovino de leche en 2014</i>
18	<i>Principales variables del sector de ovino de leche en 2014</i>
19	<i>Resultados económicos del sector de ovino de carne en 2014</i>
20	<i>Principales variables del sector de ovino de carne en 2014</i>
21	<i>Resultados económicos del sector de caprino de leche en 2014</i>
22	<i>Principales variables del sector de caprino de leche en 2014</i>
23	<i>Representación en diagrama de barras de los resultados de las estimaciones realizadas en el presente trabajo</i>
24	<i>Representación en diagrama de barras de los resultados a la baja</i>

	<i>de las estimaciones realizadas en el presente trabajo</i>
<i>25</i>	<i>Representación en diagrama de barras de los resultados al alza de las estimaciones realizadas en el presente trabajo</i>

ÍNDICE DE ANEXOS

<i>Nº</i>	<i>Título</i>
<i>1</i>	<i>Agrupación por tramos de las bases imponibles de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en régimen de estimación objetiva (en miles de euros)</i>
<i>2</i>	<i>Estadísticas de IRPF (rendimientos de actividades económicas) 2011-2015</i>
<i>3</i>	<i>Evolución del número de declarantes con actividad agraria en régimen de estimación objetiva del IRPF</i>
<i>4</i>	<i>Estructura porcentual de la base imponible de las actividades económicas del IRPF</i>
<i>5</i>	<i>Cálculos y estimaciones de los índices de rendimiento neto de los diferentes sectores</i>
<i>6</i>	<i>Porcentaje de compensación a tanto alzado (REAGP)</i>
<i>7</i>	<i>Consulta Vinculante V-2349-05 del SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Consulta 1800-02 del SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas Sentencia del TS CLI: ES 2003-7891</i>

LISTADO DE ABREVIATURAS

<i>AEAT</i>	<i>Agencia Estatal de la Administración Tributaria.</i>
<i>ATP</i>	<i>Agricultor a título principal.</i>
<i>CCAA</i>	<i>Comunidades Autónomas.</i>
<i>CE</i>	<i>Constitución española de 1978.</i>
<i>DGT</i>	<i>Dirección General de Tributos.</i>
<i>EO</i>	<i>Estimación objetiva.</i>
<i>IAE</i>	<i>Impuesto sobre Actividades Económicas.</i>
<i>IRPF</i>	<i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</i>
<i>IP</i>	<i>Impuesto sobre el Patrimonio.</i>
<i>IS</i>	<i>Impuesto sobre Sociedades.</i>
<i>IVA</i>	<i>Impuesto sobre el Valor Añadido.</i>
<i>HAP</i>	<i>Hacienda y Administraciones Públicas.</i>
<i>MAPA</i>	<i>Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.</i>
<i>LEADER</i>	<i>Liaisons entre activités de Développement de L'Economie Rural. (Iniciativas comunitarias de desarrollo rural de la Unión Europea).</i>
<i>LGT</i>	<i>Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)</i>
<i>LIP</i>	<i>Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.</i>
<i>LIRNR</i>	<i>Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.</i>
<i>LIRPF</i>	<i>Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</i>
<i>LIS</i>	<i>Ley del Impuesto sobre Sociedades</i>
<i>LIVA</i>	<i>Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.</i>
<i>OM</i>	<i>Orden Ministerial.</i>
<i>OTE</i>	<i>Orientaciones Técnico-económicas</i>
<i>PAC</i>	<i>Política Agraria Común.</i>
<i>PRODER</i>	<i>Programas para el Desarrollo Rural.</i>
<i>PYMES</i>	<i>Pequeñas y medianas empresas.</i>

<i>RD</i>	<i>Real Decreto.</i>
<i>RDL</i>	<i>Real Decreto Legislativo.</i>
<i>REAGP</i>	<i>Régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca de IVA.</i>
<i>RIRPF</i>	<i>Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</i>
<i>RIS</i>	<i>Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.</i>
<i>RIVA</i>	<i>Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.</i>
<i>SAT</i>	<i>Sociedad agraria de transformación.</i>
<i>STC</i>	<i>Sentencias del Tribunal Constitucional.</i>
<i>STS</i>	<i>Sentencias del Tribunal Supremo.</i>
<i>TCE</i>	<i>Tribunal Constitutivo de la Unión Europea.</i>
<i>TPO</i>	<i>Transmisiones Patrimoniales Onerosas.</i>
<i>TR</i>	<i>Texto Refundido.</i>

INTRODUCCIÓN

Una de las figuras más importantes de nuestro sistema tributario español es, sin duda, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tanto desde el punto de vista recaudatorio como por el número de contribuyentes a los que afecta².

Por un lado, el IRPF es un tributo personal, que grava la capacidad económica de las personas físicas puesta de manifiesto con la obtención de rendimientos o ganancias obtenidos a lo largo del año. En dicho tributo se establece una relación directa entre la Administración tributaria y cada persona que obtiene ingresos, rendimientos o ganancias.

Además, sus efectos influyen poderosamente en las decisiones sobre cuestiones relacionadas con el trabajo, el ahorro, la aceptación o rechazo de riesgos económicos y sobre la materialización de los fondos disponibles, ya que dependiendo de la tributación, se decidirá invertir, gastar o ahorrar en función del beneficio fiscal que obtengamos. No existe otro impuesto con tal capacidad de influencia sobre las conductas individuales y de los gobiernos.

Por su parte, las actividades agrarias realizadas por personas físicas tributan en el IRPF por los rendimientos de la actividad pudiendo optarse por dos modalidades diferentes de tributación: la estimación directa y la estimación objetiva o de módulos.

Con este trabajo se pretende estudiar el régimen de estimación objetiva de las actividades agrarias en el IRPF. Para poder llevar a cabo tal empresa, se han mantenido vínculos permanentes con importantes foros en los que se analizan minuciosamente las sucesivas reformas del IRPF, que han sido bastantes a lo largo de su historia.

Según MULEIRO PARADA (2009), se pueden formular un concepto de la determinación objetiva como “el conjunto de normas materiales para la determinación de la base imponible que permite una medición mediata y aproximada de la misma, articulado a partir de ciertas magnitudes que concreta la normativa particular de cada tributo variable en que el régimen se habilita para la cuantificación tributaria”³.

² Según el *Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2016* (último disponible en el momento de concluir esta investigación), la recaudación por IRPF en 2016 fue de 72.416 millones de euros y el número de personas declarantes en 2015 en régimen fiscal común de 23.422 millones.

³ MULEIRO PARADA, L. M. (2009). B. Página 66.

Como destaca el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación “con carácter general, el sistema tributario aplicable al sector agrario venía siendo, a partir de la reforma de 1977, el mismo que se aplicaba al resto de los sectores económicos. Sin embargo, desde entonces, se han introducido modificaciones en el régimen fiscal agrario, para acomodarlo a la realidad específica del sector. El objetivo principal de estas modificaciones, es el de incorporar de forma creciente el sector agrario al sistema tributario facilitando y simplificando las obligaciones formales en su tratamiento fiscal”⁴.

Es importante resaltar el papel estratégico que tiene el sector agrario, no sólo en términos meramente de producción económica, por su contribución a la seguridad alimentaria con un suministro de alimentos sanos y de calidad, sino también porque contribuye a vertebrar casi la mitad del territorio nacional, proporcionando servicios y hábitats claves para la conservación de la biodiversidad, aparte de proporcionar empleo a lo largo del territorio, evitando la despoblación de muchas comarcas rurales. Si a esto unimos la debilidad económica que siempre ha acompañado a este sector, cuyo nivel de rendimientos es inferior al de otros sectores, debido principalmente a su enorme dependencia de las condiciones atmosféricas, se justifica sobradamente la existencia de un trato diferenciado para el sector agrario, que encuentra su apoyo normativo en la propia Constitución y en la normativa de la Unión Europea⁵.

En el método de estimación objetiva del IRPF la mayoría de los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas se fijaron en 1995, año en que entraron dichas actividades en este sistema de determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices y módulos, a través de la Orden de 29 de noviembre de 1994⁶. Dicha Orden ya establecía la obligatoriedad de actualizar, en función de la evolución experimentada por

⁴ *AgrInfo-Enfoque*. Núm. E3, Julio 2007. “Fiscalidad Agraria y Pesquera”. MINISTERIO DE AGRICULTURA Y PESCA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE. www.mapama.gob.es

⁵ Según el documento del MAPA: “180 DATOS”, el VAB de la rama agraria y pesquera en 2013 supuso el 2,5% del PIB total de la economía.

⁶ Como señalan JULIÁ IGUAL y MARÍ VIDAL (2002). B, “La neutralidad Fiscal de las especialidades tributarias agrarias en la determinación de los rendimientos netos de las actividades agrarias” (Estudios Agrosociales y pesqueros nº 197, 2002) hasta 1994 la modalidad de la estimación objetiva a aplicar por los agricultores y ganaderos era la de coeficientes, cambiando a partir de 1995 a la de índices, signos o módulos, que se constituye como el modo usual de tributación salvo renuncia.

los factores económicos o de otro tipo que intervengan en la formación del rendimiento neto o cuota a ingresar de las actividades o sectores de actividad, los distintos índices o módulos aplicables.

Como afirma MULEIRO PARADA (2009) “la razón principal que condujo a la inclusión de las actividades agrícolas y ganaderas en el ámbito de la determinación objetiva por signos, índices o módulos sería el incremento de obligaciones formales en que derivó la configuración normativa inicial derivada de la Ley de Renta de 1991. Frente a la situación anterior en que los agricultores y ganaderos podían acceder a la aplicación de un régimen de estimación objetiva singular simplificada, la nueva norma supuso que los agricultores únicamente tenían la posibilidad de optar entre la determinación objetiva por coeficientes o por una determinación directa, lo que conlleva ese incremento de obligaciones formales a las que hacemos referencia. Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales de los agricultores y ganaderos se incorporó al ordenamiento esta posibilidad”⁷.

Este sistema de determinación del rendimiento neto de las pequeñas y medianas empresas de aplicación voluntaria, se implantó para el sector agrario con dos claros efectos positivos: la incorporación en cuanto a la declaración de la renta de forma normalizada de todos los activos agrarios, así como un claro incremento de la recaudación tributaria respecto al anterior sistema por coeficientes.

A diferencia de lo que ocurre en los demás sectores de actividades económicas, en el método de estimación objetiva para el sector agrario se establecieron una serie de índices de rendimiento neto previamente calculados que estaban en relación directa con el rendimiento esperado de cada tipo de actividad agrícola, pecuaria, forestal o de pesca, por lo que para el sector agrario, el sistema de módulos resulta mucho más transparente que para los sectores no agrarios. Ello es debido a que, a diferencia de éstos, se obliga a los contribuyentes a declarar los ingresos obtenidos en el ejercicio de la actividad agraria y hay que recordar, que la modificación del régimen de estimación objetiva deviene de la voluntad de la lucha contra el fraude manifestada reiteradamente; por tanto, se puede considerar que a diferencia de la situación en otros sectores, en el agrario las posibilidades de cometer fraude, se reducen considerablemente.

La estimación objetiva en relación con las actividades agrícolas se refiere a una determinación indiciaria sobre la base de datos externos al objeto

⁷ MULEIRO PARADA, L. M. (2009). B. Página 66.

imponible del tributo que se concreta en las órdenes ministeriales que anualmente son aprobadas, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras para las que el régimen de estimación objetiva parte del volumen de rendimientos íntegros de la actividad económica, integrando un verdadero *forfait*.

Como afirma MULEIRO PARADA (2016) “la determinación objetiva que se refiere a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales presenta una característica singular que la diferencia del régimen de determinación objetiva previsto para el resto de las actividades económicas, pues como ya se ha comentado, los índices en este supuesto concreto se aplican sobre el volumen de ingresos de la actividad. Esto supone que detrás de la aplicación de los índices de rendimiento neto, existen unos porcentajes que el legislador considera como rendimiento medio de la actividad económica correspondiente, por lo que se trata de un régimen de estimación objetiva a *forfait*. Aunque existen unos índices que funcionan como medios de determinación de la base imponible, tales instrumentos se aplican sobre el volumen de ingresos de la actividad económica desarrollada y en la medida en que se toman en consideración los ingresos, el régimen no es indiciario y se acerca más a un régimen de determinación directa simplificada”⁸.

Además, hay que tener en cuenta que las necesidades recaudatorias y el perfeccionamiento de los controles, especialmente mediante la informatización de la información sobre los contribuyentes por parte de la Hacienda Pública, hacen inevitable el sometimiento a ciertas obligaciones fiscales para todos los empresarios o muy difícil su evasión.

Pero a pesar de ello, casi todos los países avanzados contemplan la posibilidad de acogerse a regímenes especiales, más simplificados, para determinadas actividades, entre las que se encuentra el sector agrario, justificando la Sexta Directiva de la CEE (Sexta Directiva 77/388/CEE 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) la aplicación de un sistema a tanto alzado, cuando la aplicación del Régimen Ordinario “implicase dificultades” para los sujetos pasivos.

En este sector, si el volumen de los rendimientos íntegros del agricultor o ganadero supera un determinado volumen, tal y como se analiza más adelante, dichas actividades quedan excluidas de la aplicación de este método

⁸ MULEIRO PARADA, L. M. (2016). Página 68.

de estimación objetiva, por lo que la forma de determinación de la base imponible del IRPF está pensada para pequeños agricultores y ganaderos.

Además, este método asegura una simplificación en las normas de determinación del rendimiento neto estableciendo obligaciones contables y registrales asumibles, tan necesarias en sectores como el agrario, que cuenta con unas limitaciones evidentes.

Entre las obligaciones de llevanza de libros-registros, según señala la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) los agricultores y ganaderos acogidos al régimen de estimación objetiva deben llevar obligatoriamente el libro de ventas e ingresos, donde, aparte de los ingresos por ventas, deben incluirse las subvenciones e indemnizaciones que reciban; por lo que este método ejerce un control total del volumen de ingresos (evitando así el fraude fiscal prácticamente en su totalidad), a diferencia de lo que ocurre con la gran mayoría de las actividades empresariales, que no están sujetas a retención y no tienen la obligación de llevar este libro de ventas e ingresos.

En las actividades agrarias existe obligación de retener cuando los rendimientos satisfechos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera, a diferencia de la mayoría del resto de actividades empresariales en las que no existe dicha obligación y, por tanto, como ya se ha comentado, indudablemente tienen mayor facilidad para la evasión fiscal.

En definitiva y conforme a lo anteriormente expuesto, podría indicarse que, dentro de la estimación objetiva, la agricultura constituye un supuesto específico ya que sigue el criterio de índices de rendimiento neto (previamente calculados que están en relación con el rendimiento esperado de cada actividad agrícola, ganadera y forestal) y no específicamente de módulos objetivos. Por lo tanto, el agricultor sí declara sus ingresos anuales por la actividad que desempeña, a lo que hay que añadir que la propia Administración, al estar dichos ingresos sujetos a retención, conoce las ventas y las subvenciones percibidas. Todo ello hace, que su actividad, desde el punto de vista tributario, a la vez que es sencilla en cuanto a la gestión, también está controlada respecto a su contribución.

El 30 de noviembre, se publicó en el BOE la orden de módulos para 2019, Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre. Hay que destacar las magnitudes excluyentes por volumen de rendimientos íntegros y compras de bienes y servicios, que para las actividades agrícolas y ganaderas se fija en 250.000 euros en ambos casos. En caso de superar este umbral, el agricultor no podrá permanecer en estimación objetiva y deberá tributar en estimación directa en el período impositivo siguiente.

Los poderes públicos, por mandato constitucional, tienen que atender a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos, pero con carácter prioritario en la agricultura, la ganadería y la pesca, justificando este carácter en el papel de modernizar y desarrollar especialmente estos sectores por la necesidad “de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.

Por ello, desde un punto de vista proteccionista, nuestro sector agrario necesita que su carga impositiva sea la adecuada a su rentabilidad real, tan variable y, en muchos casos, escasa, por la difícil situación por la que atraviesan muchos sectores, con precios cada vez más bajos y costes de producción disparados. El objetivo que se pretende con este trabajo es realizar un análisis profundo de la fiscalidad actual del sector agrario y conseguir adaptar el sistema de módulos a las modificaciones de carácter estructural respecto a las variables económicas de los rendimientos sobre los que actúa. El esfuerzo a la hora de contribuir debe corresponderse con la renta obtenida y con la situación socioeconómica de los contribuyentes.

Es necesario implantar procedimientos rápidos y eficaces, capaces de plasmar la información recabada por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación y materializada en los Informes sobre los Resultados técnico-económicos que elabora anualmente, en los índices de rendimiento neto de la estimación objetiva del IRPF (estimación de rendimientos de cada subsector agrario), para que dicha carga impositiva esté ajustada a su realidad económica, desde el punto de vista de la justicia tributaria.

Este trabajo profundiza en la evolución del método de estimación objetiva del IRPF en las distintas reformas fiscales. Según los últimos datos publicados en el momento de cierre de este trabajo, los datos de 2015, se acogen a este método de estimación objetiva 958.684 agricultores y ganaderos y al régimen especial simplificado del IVA se acogen en 2015, 18.851 agricultores y ganaderos de un total de 255.196 contribuyentes de este régimen especial⁹.

En las páginas siguientes se analiza el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado y de Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA para las actividades agrarias.

Para acometer tal estudio se estima necesario revisar los índices de rendimiento neto de la estimación objetiva para el sector agrario, al menos bienalmente, con el objeto de adaptar los índices de rendimiento a la realidad del sector. En la actualidad ello no se realiza sino que meramente se reiteran los índices aplicados en años anteriores. Una forma acaso óptima de

⁹ Estadística por partidas AEAT del IRPF e IVA 2016. www.agenciatributaria.es

actualizar bienalmente tales índices y módulos podría ser aprovechar los Informes sobre los Resultados técnico-económicos que elabora anualmente el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, a través de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística.

En el presente trabajo se comparará la situación actual de algunos de los sectores más representativos del sector agrario español, con situaciones pasadas que sirvieron como referencia para fijar sus índices de rendimiento neto en 1995.

El período de tiempo establecido como período objeto de estudio es el comprendido entre 1995 (año en que se incluyeron por primera vez las actividades agrarias en el método de estimación objetiva por signos, índices y módulos) y 2014-15 (últimos datos disponibles a través de los Informes sobre los Resultados técnico-económicos).

Entre los objetivos de este trabajo destaca la necesidad de abrir un debate sobre la posibilidad de realizar estimaciones periódicas y, en todo caso, más actuales de los índices de rendimiento neto de los distintos sectores, a partir de las nuevas variables económicas disponibles de cada sector, año tras año, con el objeto de determinar en qué grado se han tenido en cuenta las modificaciones de estas variables, para fijar los índices en años posteriores.

En este trabajo se estimarán los índices de rendimiento neto de cada sector mediante una fórmula de cálculo y a partir de la información necesaria obtenida de los Informes sobre los Resultados técnico-económicos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (en adelante MAPA).

Se ha hecho especial referencia a la situación del sector agrario español en 2014-15 y al régimen de estimación objetiva aplicado en la actualidad y a la necesidad de realizar actualizaciones, al menos bienalmente, de los índices de rendimiento neto de los diferentes sectores. Se llegará a la conclusión de que es necesario ajustar al alza los índices de rendimiento neto de algunos sectores y otros a la baja.

En las actividades agrarias no hay una especial incidencia del fraude fiscal, pues desde que éstas se incluyeron en el régimen de estimación objetiva, están sujetas a un porcentaje de retención (que es del 2%, excepto para actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, que es de un 1%). Además, como se verá en el apartado correspondiente, en la mayoría de las actividades empresariales, el problema surge por la naturaleza misma de la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible, fundamentalmente porque la renta realmente percibida por el contribuyente no es relevante para la determinación de la cuota, en el sentido de que la Administración sólo aplica los parámetros objetivos, de acuerdo a

los signos, índices y módulos previamente establecidos y únicamente controla que el sujeto no sobrepase los límites permitidos para su aplicación. Pero, en las actividades agrarias, a diferencia de lo que ocurre en el resto de actividades acogidas a estimación objetiva, sí se tributa en función de las rentas obtenidas por el contribuyente, ya que se aplica un porcentaje a los ingresos reales obtenidos. Por lo tanto, en el sector agrario la renta realmente percibida por el contribuyente sí es relevante para la determinación de la cuota.

Por otro lado, se analizará el principio de reserva de ley, junto a otros principios tributarios, que indica que determinadas materias solo pueden establecerse mediante ley, como son los elementos esenciales del tributo (y dentro de ellos la base imponible) y podría deducirse que en la estimación objetiva no se respeta el principio de reserva de ley (ya que dicho método está regulado y desarrollado anualmente por una orden ministerial), pero en este trabajo se verá si finalmente es así.

También se verá que la Orden Ministerial publicada anualmente en el BOE, por la que se reducen cada año los índices de rendimiento neto de ciertos sectores y en ciertos municipios afectados por adversidades climáticas, hace referencia a un Real Decreto-ley o a una ley anterior, por lo que se analizará si es posible que las modificaciones en un sistema de estimación de la base imponible como es la estimación objetiva, no necesite de una norma de rango superior.

CAPÍTULO 1: EL SECTOR AGRARIO Y SU FISCALIDAD

1.- DEFINICIÓN DEL SECTOR AGRARIO Y PROBLEMÁTICA DEL SECTOR AGRARIO EN ESPAÑA

Sector agrícola es aquel sector de la economía que produce materias primas de origen vegetal¹⁰.

No debe confundirse el sector agrícola con el sector agrario, que incluye también a la ganadería y a las demás actividades del campo (también la actividad forestal que estrictamente considerada no se incluye en el sector agrícola), ni con el sector primario, que incluye a otros sectores productores de materias primas, como la pesca, la caza o la selvicultura.

En la actualidad la agricultura española se encuentra inmersa en un nuevo contexto de mercados mucho más abiertos que le obligan a dar satisfacción a nuevas exigencias económicas y demandas sociales; la modernización de las explotaciones agrarias se convierte, por ello, en elemento clave para sostener y elevar la capacidad de competir en los mercados, conservar el medio ambiente y mejorar las condiciones de vida y trabajo de los agricultores. Y es en este proceso en el que la imposición directa sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, ejerce un papel esencial, sin que el tratamiento impositivo pueda ser ahora o en un futuro próximo un obstáculo a dicho proceso de modernización.

La Constitución española, en su artículo 130.1, reconoce las especiales necesidades de fomento y apoyo que presenta el sector primario e impone la obligación a los poderes públicos de promover su modernización y desarrollo. Entre los medios empleados por la Administración para fomentar la actividad agraria se encuentra la política tributaria. En este sentido, el tributo puede actuar promocionando e incentivando ciertas actividades a través de beneficios fiscales, siempre y cuando el tributo incorpore un índice de capacidad económica y satisfaga los criterios económicos o sociales amparados por la Constitución, requisitos ambos que pueden concurrir en los beneficios fiscales al sector primario. Por una parte, el propio artículo 130 de la Constitución¹¹ reconoce que los niveles de renta de los diferentes sectores económicos deben equipararse (pero en las actividades agrarias se registran niveles inferiores a la media), mientras que, por otra, su finalidad última

¹⁰ www.significados.com (marzo de 2016).

¹¹ El artículo 130 del Título VII, Economía y Hacienda, de la Constitución española, establece que “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.

responde a intereses generales, como son el desarrollo de todos los sectores económicos y los intereses generales, como es la equiparación de la renta.

Como afirman JULIÁ IGUAL y MARÍ VIDAL (2002) “a la modalidad de estimación objetiva por signos, índices y módulos se la ha dotado de un aumento claro del proteccionismo fiscal de determinadas producciones agrarias, como un intento por parte de la Administración de compensar de algún modo al agricultor por la realización de una actividad dependiente de factores exógenos a las decisiones de éste, y por tanto, incontrollables. En este sentido, si bien es cierto que ante situaciones de pérdida de ingresos provocadas por sucesos de índole agroclimática (desastres climatológicos, plagas severas, etc.), en el régimen de estimación objetiva vigente actualmente, se habilitan coeficientes correctores adicionales que minoran el rendimiento neto, no es menos cierto que, independientemente de que estos coeficientes sean o no neutrales en cuanto a la disminución del rendimiento que generan frente a la pérdida real sufrida por el agricultor, la renta real disponible para éste, de forma efectiva se reduce en ocasiones a niveles muy bajos”¹².

Solo a través de algunos instrumentos del sector público, en los que todavía existe un importante margen de soberanía en las decisiones, se pueden abordar ciertas políticas que permitan incentivar la buena marcha del sector. Este es el caso de las políticas fiscales, donde al margen de un cierto esfuerzo de armonización por parte de la UE¹³, los Estados miembros gozan

¹² JULIÁ IGUAL, J.F. y MARÍ VIDAL, S. (2002). B. Páginas 30 y 31.

¹³ El capítulo sobre disposiciones fiscales (artículos 110 a 113) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), relativo a la armonización de la legislación en materia de impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos; el capítulo sobre la aproximación de las legislaciones (artículos 114 a 118 del TFUE), que cubre los impuestos que tienen efectos indirectos en la creación del mercado interior, según el cual las disposiciones fiscales no estarán sujetas al procedimiento legislativo ordinario; otras disposiciones relativas a la política fiscal, en referencia a la libre circulación de personas, servicios y capital (artículos 45 a 66 del TFUE), al medio ambiente (artículos 191 a 192 del TFUE) y a la competencia (artículos 107 a 109 del TFUE). Puede aplicarse la cooperación reforzada (artículos 326 a 334 del TFUE) a los asuntos fiscales. La principal característica de las disposiciones fiscales de la UE en lo relativo a la adopción de actos legislativos es el hecho de que el Consejo decide por unanimidad a partir de una propuesta de la Comisión y solo se consulta con el Parlamento. Las disposiciones adoptadas en el ámbito fiscal incluyen directivas, que aproximan las disposiciones nacionales, y decisiones del Consejo. Entre los impuestos directos figuran los impuestos sobre la renta, el patrimonio y el capital, ya sean personales o corporativos. El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) no se incluye

de un alto grado de autonomía. La política fiscal la integran las decisiones del gobierno referentes al gasto público y a los impuestos. Las decisiones del gobierno en materia de política fiscal se plasman en los Presupuestos Generales del Estado a nivel estatal, en el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, a nivel autonómico¹⁴ y la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local¹⁵.

Con carácter general, por la vía de la imposición tanto directa como indirecta, los diversos países apoyan más o menos a ciertos sectores o subsectores económicos, propician reformas estructurales, fomentan la actividad de determinados tipos de empresas y en definitiva modifican las condiciones de competitividad de las empresas y sectores.

La importancia del sector agrario se refleja en las aportaciones del documento: “Apoyo a la Agricultura Territorial” elaborado en febrero de 2009 por la Dirección General de Desarrollo Sostenible del Ministerio de

como tal en las disposiciones de la UE (en su lugar, la actividad de la Unión en este ámbito se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea). La acción de la UE en cuanto al impuesto de sociedades (IS) está más desarrollada, si bien se centra solo en medidas relacionadas con los principios del mercado único. Los impuestos indirectos son el impuesto sobre el valor añadido (IVA), los impuestos especiales, las exacciones a la importación y los impuestos sobre la energía y otras tasas medioambientales. Dado que la evolución de las disposiciones de la UE en materia fiscal está orientada al buen funcionamiento del mercado único, la armonización de los impuestos indirectos se ha abordado antes y en mayor profundidad que la de los impuestos directos (www.europarl.europa.eu).

¹⁴ El Consejo de Política Fiscal y Financiera de las comunidades autónomas fue creado en 1980 por la LOFCA (Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas), en su artículo 3, con el objetivo de adecuar la coordinación entre la actividad financiera de las comunidades autónomas y de la Hacienda del Estado. El Consejo de Política Fiscal y Financiera está constituido por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad Autónoma. De conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, corresponde a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local el desempeño de la Secretaría del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas (www.minhap.gob.es).

¹⁵ La Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local es el órgano directivo al que corresponde, bajo la autoridad del titular de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, la dirección, el impulso y la coordinación de las competencias atribuidas al Departamento en materia de relaciones con las comunidades autónomas, las ciudades con Estatuto de Autonomía y las entidades que integran la Administración Local (www.minhap.gob.es).

Agricultura, Pesca y Alimentación¹⁶, Así, destaca el citado trabajo que en la sociedad española del siglo XXI, cerca de un millón de hombres y mujeres forman parte de la población activa dedicada a la agricultura y a la ganadería, que suponen más de 450 millones de euros de producción final¹⁷.

¹⁶ Real Decreto 752/2010, de 4 de junio, por el que se aprueba el 1^a programa de desarrollo rural sostenible para el período 2010-14 en aplicación de la Ley 45/2007, de 13 de diciembre, para el desarrollo sostenible del medio rural.

¹⁷ La importancia estratégica del sector se puede justificar desde diferentes puntos de vista: 1).- El nivel de riqueza y desarrollo económico de un país se mide a través del Producto Interior Bruto per cápita. El grado de desagregación de este dato es superior al ámbito municipal, lo que significa que no es posible obtener el dato de PIB en los municipios españoles. 2).- Si se analiza el PIB per cápita de cada una de las comunidades autónomas, un total de ocho de ellas (Madrid, País Vasco, Navarra, Cataluña, Baleares, La Rioja, Aragón y Cantabria) superan el PIB medio de la Unión Europea, según los datos difundidos por la oficina estadística Eurostat a 2008, en cambio, el PIB per cápita de Extremadura, Castilla La Mancha y Andalucía es el que más se aleja de la media comunitaria, puesto que en estas regiones el PIB registra unos valores inferiores al 80% del PIB europeo. 3).- Si se analizan los niveles de renta per cápita según las estimaciones realizadas de renta a nivel municipal, en los municipios rurales españoles la renta per cápita media es inferior a la existente en municipios urbanos. El valor medio de la renta per cápita de los municipios considerados rurales arroja un valor de 11.463 euros por habitante. Sin embargo, en la misma operación realizada en el medio urbano arroja una cifra de 13.916 euros, lo que supone una diferencia próxima a 2.500 euros. 4).- Otro indicador que puede informar sobre las disparidades territoriales en cuanto al nivel de desarrollo económico es el Valor Añadido Bruto (VAB) que muestra el nivel de desarrollo alcanzado en un período determinado. Según este indicador, Cataluña, Comunidad de Madrid y Andalucía son las regiones en las que el VAB tiene más peso en el conjunto de España y La Rioja, Murcia y Navarra son las que presentan el VAB más bajo. 5).- La estimación de la importancia económica del sector primario en su conjunto (agricultura, silvicultura, caza y pesca) respecto del resto de sectores productivos se analiza a partir del cálculo del VAB. En el año 2007, según datos del INE, el VAB del sector primario alcanzó un valor de 27.342 millones de euros, representando, apenas el 2,6% del VAB total aunque apreciándose una tendencia creciente de dicho valor desde el año 2005. 6).- Cabe destacar que la importancia económica del sector primario es superior en las CCAA predominantemente rurales (Extremadura y Castilla La Mancha), en las que el VAB asciende, respectivamente, al 9,1% y 9% del VAB total, mientras que en las predominantemente urbanas (por ejemplo, País Vasco y Comunidad de Madrid), el VAB del sector primario apenas alcanza el 0,7% del VAB total.- Según recoge el Real Decreto 752/2010, en los últimos tiempos la agricultura ha sufrido un importante retroceso en la economía nacional. A pesar de este descenso de la actividad agraria destaca un aumento de su producción, principalmente debido a un uso más intensivo de las tierras y al aumento de nutrientes, fertilizantes y regadíos. Hay que destacar el papel cada vez mayor de la industria agroalimentaria en el conjunto del desarrollo industrial del medio rural,

En un país de larga tradición agraria y rural como es España, el progreso hacia una sociedad cada vez más moderna y avanzada debe garantizar el respeto y apoyo hacia los más de 6.700 municipios rurales, que ocupan el 85% del territorio nacional y acogen al 18% de la población, lo que supone más de 8,2 millones de personas.

El Producto Interior Bruto (PIB) y el Valor Añadido Bruto (VAB) son agregados o indicadores que sintetizan el resultado de la actividad económica en su conjunto y constituyen magnitudes esenciales para realizar análisis macroeconómicos y comparaciones en el tiempo y en el espacio.

demostrando ser uno de los sectores más fuertes entre las adversidades económicas y la actual situación de recesión de la economía nacional y comunitaria. 7).- La industria agroalimentaria tiene un papel clave en el desarrollo y evolución del sector industrial en el medio rural, puesto que permite transformar las materias primas procedentes de la agricultura, la ganadería y la selvicultura, desarrollando nuevos productos y añadiendo valor. De esta manera, contribuye decisivamente a la dinamización del medio rural, al mantenimiento del sector primario generador de las materias primas y a la creación de empleo. 8).- La balanza comercial del sector agrario presenta un claro superávit en productos frescos y, en cambio, un déficit en productos elaborados. La agroindustria (subsector industrial más importante en el medio rural) es la segunda actividad económica del país, después del turismo. 9).- El turismo rural parece haber combinado la necesidad de otorgar un carácter no tan exclusivamente agrario al mundo rural con la virtud de generar una actividad económica con suficiente demanda como para que se constituya como uno de los pilares del proceso de diversificación económica del mundo rural. 10).- En el medio rural español el sector servicios es el que acapara el mayor número de trabajadores. A continuación, el sector agrario agrupa a un cuarto del total de los trabajadores del medio rural. Hace unas décadas, la distribución de trabajadores por sector de actividad en el medio rural era diferente puesto que había una clara primacía de la actividad agraria como actividad económica principal de los municipios rurales. Aun así, a día de hoy, es destacable la importancia de dicho sector si se compara con los municipios considerados urbanos, cuya distribución de trabajadores por sectores de actividad es totalmente distinta (ya que en ellos el sector agrario se configura como el sector económico menos importante en cuanto a número de trabajos generados, puesto que únicamente ocupa al 3% de los trabajadores). 11).- En los últimos años se ha producido un crecimiento del número de explotaciones cuyos titulares son personas jurídicas privadas, jugando un papel muy importante las cooperativas agroalimentarias, suponiendo una parte muy importante de la actividad económica del sector agroalimentario español. Estas cooperativas proporcionan empleo a casi ochenta mil trabajadores, la mayor parte en el medio rural, lo que convierte a este tipo de empresas en un auténtico motor económico, social y cultural de las zonas rurales y menos pobladas de nuestro país. 12).- Los agricultores y ganaderos son parte activa y decisiva en las más de 3.500 cooperativas agrarias que hay en España (3.844 cooperativas en 2013, según los datos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación), generando valor añadido a sus productos y siendo el principal motor económico de las zonas rurales.

Según las cifras que ofrecen las cuentas económicas de la agricultura para el año 2009, elaboradas por la Subdirección General de Estadística del MAPA, siendo la producción de la rama agraria de 37.945,80 millones de euros, el VAB del sector agrario del año 2011 es de 20.953,50 millones de euros¹⁸.

Durante el año 2012, la participación del VAB de la rama agraria y pesquera en el PIB fue del 2,2% y en 2013 del 2,5%.¹⁹

Estamos pues, ante un sector estratégico para la sociedad española, por lo que es necesario que se adopten medidas para asegurar tal condición. Debe tenerse presente que en un sector primario, como lo es el agrario, las inversiones y apoyos públicos tienen un efecto multiplicador, tanto en la actividad económica como en la generación de empleo, bien directamente o a través de sus industrias proveedoras de insumos y servicios y de la industria agroalimentaria, principal industria de nuestro país.

El sector agrario es un sector clave para el conjunto de la sociedad y vital para el desarrollo del medio rural. La labor de agricultores y ganaderos es imprescindible para abordar los dos grandes retos a nivel mundial que constituyen un foco de preocupación común para todos los países: frenar el calentamiento global y alimentar a una población creciente. Asimismo debe recordarse que “la agricultura puede y debe ser un factor clave para superar estos dos retos; debemos producir más y mejor, porque los recursos son limitados, y hacerlo apoyándonos en la innovación y la investigación.”²⁰

La precaria seguridad de los alimentos ha vuelto a colocar a la agricultura a la cabeza de la agenda internacional que reconoce a la agricultura como la fuerza impulsora del crecimiento económico y del desarrollo rural y aboga a favor de la necesidad de reinvertir en ella. La tarea fundamental de la agricultura es alimentar a la población y ofrecer medios de vida a las familias agricultoras. Conseguirlo depende de la inversión que se haga en el sector y de la adecuada asignación de los recursos. Si se desea tener seguridad

¹⁸ Serie AgrInfo. Núm. 23, Octubre 2013. “Contribución del Sistema Agroalimentario a la economía española: una aproximación”. *Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente*. www.mapama.gob.es

¹⁹ 180 DATOS. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. www.mapama.gob.es

²⁰ Mesa redonda sobre “Nuevos escenarios para el sector agrario” celebrada con motivo del Premio ICAM 2015 concedido a Arias Cañete, por su labor en defensa del sector agrario en su última etapa como Ministro de Agricultura del Gobierno de España.

alimentaria en el mundo, es necesario mantener la capacidad productiva de la agricultura.

Además, uno de los mayores desafíos para la agricultura sostenible lo presenta la implantación de un enfoque productivo que abarque la sostenibilidad medioambiental, la seguridad alimentaria e incluya mayores rendimientos a escala (más renta para los productores y menores costes de producción). El equilibrio entre el desarrollo ambiental, económico y social, es decir, de los tres pilares de la sostenibilidad, resulta crucial para el mantenimiento de un sector agrícola viable y para la reducción de la pobreza y el hambre.

La constante desaparición de explotaciones del modelo social de agricultura y los altos precios que paga el consumidor en contraposición a las bajas retribuciones que percibe el agricultor por su trabajo, están en la base del problema.

Se pide a los agricultores no sólo que produzcan alimentos, sino que además ofrezcan a la sociedad una amplia gama de servicios medioambientales como son la protección del paisaje, un manejo integral de los recursos hídricos y la conservación de los productos locales.

Pero también es necesario garantizar la existencia de un sector agrario dinámico y competitivo que genere empleo y que, a su vez, contribuya a la viabilidad económica y al atractivo de las zonas rurales.

La viabilidad y sostenibilidad de la agricultura son esenciales para conseguir que no se erosione la capacidad productiva mundial. Los incrementos en la producción alimentaria global deberán conseguirse recurriendo a las mismas superficies cultivables, utilizando menos agua, produciendo menos gases de efecto invernadero y conservando la biodiversidad agrícola. Se trata de un enorme desafío que los agricultores no podrán afrontar por sí solos.

En la ponencia de marzo de 2003, sobre “La Fiscalidad de la Pequeña Empresa Agropecuaria”²¹, se puso de manifiesto que las normas fiscales vigentes en España ofrecían, en términos generales, un tratamiento altamente protector de la actividad agraria. Ese afán proteccionista no es casual, deriva directamente de las directrices políticas asumidas a nivel de la UE que convierten a la actividad agrícola y ganadera en destinataria especial de medidas de apoyo y fomento de todo tipo.

²¹ *Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural. Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente. 2003. www.mapama.gob.es.*

Este planteamiento es compartido por las economías más desarrolladas, como Japón o Estados Unidos, donde el apoyo al sector agrario se estima indispensable aunque, en todo caso, ligado a la consecución de objetivos comunes a toda la colectividad, como pueden ser la mejora en la calidad de la producción y la protección del medio ambiente.

Asimismo, en el capítulo 7 del Libro Blanco sobre *La Fiscalidad del sector agrario en España*, se afirma que todas las medidas de modificación de la fiscalidad que se puedan adoptar tendrán un claro propósito: encaminar una reforma que modernice las estructuras productivas y equipare las condiciones de vida y trabajo de los profesionales de la agricultura con los de otros sectores de la economía nacional, facilitando, a su vez, las nuevas incorporaciones de mujeres y jóvenes agricultores y su permanencia en las tareas agrícolas²².

Este trato diferencial ya se contenía en el Tratado de Roma, que se pronunciaba en el mismo sentido, sobre la necesidad de un trato diferenciado para el medio rural²³.

Los programas de actuación surgidos de la Declaración de Cork²⁴ en 1996 asumen la potenciación del desarrollo rural como eje esencial de la Política Agraria Común (PAC) que estaba en vigor desde 1962.

²² *Ibidem*.

²³ El Art. 39 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece como objetivos de la política agrícola común (PAC) los siguientes:

- Incrementar la productividad agrícola, fomentando el progreso técnico y asegurando el desarrollo racional de la producción agrícola, así como el empleo óptimo de los factores de producción, en particular, de la mano de obra.
- Garantizar así un nivel de vida equitativo a la población agrícola.
- Estabilizar los mercados.
- Garantizar la seguridad de los abastecimientos.
- Asegurar al consumidor suministros a precios razonables.

Se trata de objetivos que son a la vez económicos y sociales, con los que se pretende proteger los intereses de los productores y los consumidores.

También son objetivos integrantes de la PAC la promoción de un nivel de empleo elevado (artículo 9), la protección del medio ambiente con objeto de fomentar un desarrollo sostenible (artículo 11), la protección de los consumidores (artículo 12), las exigencias en materia de bienestar de los animales (artículo 13), la protección de la salud pública (artículo 168) o la cohesión económica, social o territorial (artículo 175).

Por último, debido a la especificidad estructural de la actividad primaria, una excepción cubre la aplicación de los principios de la política de competencia a la producción y el comercio de productos agrícolas (artículo 42).

Se reconoce en las áreas rurales un modelo cultural, económico y social único compuesto por un amplio y creciente mosaico de actividades y paisajes.

Entre los objetivos que se persiguen, se encuentran los siguientes: combatir la pobreza del medio rural, evitar su despoblamiento, estimular la creación de puestos de trabajo, procurar la mejora del bienestar rural en muy diversas facetas (calidad de vida, seguridad, ocio, desarrollo personal, etc.)

El artículo 38 CE impone la concepción de Estado Social de modo que, si es preciso, el Estado pueda intervenir en la economía sosteniendo un sector que no es rentable en términos económicos, como a veces sucede con el sector agropecuario, pero que dadas sus características y funciones, fundamentales para la sociedad, se ha convertido en un sector imprescindible y necesario.

Diversas explotaciones agrícolas y ganaderas han ampliado sus actividades para incluir el turismo como una extensión de la actividad principal.

Esta situación en la que se ve inmerso el mundo rural, no sólo en España sino también en otros países europeos, hace que las administraciones con competencias en el medio rural tomen conciencia de la necesidad de actuar. Las instituciones europeas y los gobiernos de los países comienzan a considerar que el turismo puede ser una de las actividades que más alternativas de crecimiento puede ofrecer para la recuperación socioeconómica de las zonas rurales.

Así, se empiezan a articular medidas y actuaciones, principalmente promovidos por la Unión Europea a través de los programas LEADER, que tienen entre sus objetivos revitalizar el medio rural incentivando la puesta en marcha de nuevas actividades económicas, muchas de ellas dirigidas a la creación de establecimientos de alojamiento rural, destinándose sobre todo ayudas a la rehabilitación de edificios y espacios para el desarrollo del turismo rural como actividad complementaria dentro del conjunto de actividades tradicionales.

En el caso de España, además de los programas LEADER de la Unión Europea, se ha puesto en marcha de forma complementaria otro conjunto de programas denominado PRODER, que se ha implementado sólo en nuestro país y se aplica también siguiendo el método LEADER. La financiación de estos programas es mediante fondos FEOGA de la Unión

²⁴ *La declaración de Cork* fue formulada en la Conferencia sobre Desarrollo Rural (Rural Europe Future Perspectives), organizada en Cork del 7 al 9 de noviembre de 1996 en el marco de la presidencia irlandesa de la Unión Europea y sigue sintetizando hoy en día las bases de lo que podría ser dentro de algunos años una política rural integrada, de acuerdo con el modelo LEADER.

Europea, de la Administración General del Estado, de las Comunidades Autónomas y, en determinados casos, de inversionistas privados y entes locales.

Son programas comarcales que buscan el desarrollo sostenido del medio rural, el fortalecimiento y diversificación de su economía, el mantenimiento de su población, la elevación de sus rentas y el bienestar de sus habitantes, y la conservación del espacio y de los recursos naturales.

En definitiva, es de vital importancia que el sector agrario tenga una especial protección por parte del sector público en aquellos sectores que se consideran beneficiosos para el interés general.

2.- FISCALIDAD DEL SECTOR AGRARIO ESPAÑOL

“Hasta el 1 de enero de 1979, el sistema de imposición directa español se estructuraba en base a dos impuestos generales sobre la renta: el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el General sobre Sociedades y demás Entidades Jurídicas. Estas figuras gravaban con carácter complementario la renta total del sujeto pasivo, al haber tributado en una primera fase los distintos rendimientos que la integraban por impuestos de producto, que actuaban a cuenta de los generales.

Dentro de este esquema, los rendimientos agrarios constituían el objeto imponible de uno de los cinco impuestos de producto existentes: la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

A partir del 1 de enero de 1979, fecha de entrada en vigor del IRPF, los rendimientos de carácter agrario quedan integrados, juntos con los restantes rendimientos percibidos por los sujetos pasivos, en la base del nuevo Impuesto”²⁵.

La primera normativa que aparece en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que se desarrolla inicialmente en el Reglamento aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre. En esta normativa, por primera vez se planteó la posibilidad de determinar las rentas de ciertos pequeños empresarios por métodos que se alejaban de la estimación directa, y que sustituían en cierta forma a las Juntas de Evaluación Global y a los Convenios que se venían aplicando desde 1957²⁶.

²⁵ RODRÍGUEZ MORENO, R. y BRIZ LABRA, R. (1985). Páginas 15-17.

²⁶ JULIÁ IGUAL, J.F. y MARÍ VIDAL, S. (2002). B. Páginas 11 y 12.

Los gobiernos no pueden dar por hecho la permanencia de la agricultura, es necesario que prioricen el desarrollo del sector agropecuario creando incentivos, como los fiscales, que estimulen la actividad agraria y, en este contexto, el IRPF puede ser un instrumento eficaz para conseguirlo.

“Es necesario asegurar que los trabajadores del campo mantienen un volumen de renta disponible suficiente como para garantizar un desarrollo pleno de sus iniciativas de consumo y ahorro, elementos fundamentales del nivel de bienestar”²⁷.

El Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (IRPF) constituye el eje principal de cualquier sistema tributario moderno, por cuanto que es también uno de los principales impuestos del sistema tributario español y los agricultores y ganaderos que ejercen de forma individual una actividad agraria se ven obligados a tributar por este impuesto.

El IRPF, que entró en vigor en 1979, fue concebido como el instrumento más adecuado para alcanzar la justicia en la distribución de la carga que el gasto público implica.

NEUMARK (1974) define el principio de equidad como “tratar igual a quienes están en igual situación”²⁸, por lo que, en el IRPF la igualdad consistiría en igual trato a igual nivel de renta en cada momento.

El artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, relativo a la naturaleza del impuesto, define el impuesto como un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

El IRPF tiene una importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución española, que exige que la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con la capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Como afirma GARCÍA MAGÁN (2007) “Se puede decir que los métodos de estimación objetiva nacieron con una vocación recaudatoria y como remedio contra un fraude generalizado que distorsionaba la aplicación de cualquier

²⁷ *Revista 3CONOMÍA*, N^o 4, (2010), página 4. “Dos décadas de IRPF en España: Un balance”. RUBIO GUERRERO, J. J. y RUIZ GONZÁLEZ, M. P.

²⁸ NEUMARK, Fritz (1974).

sistema tributario, consistiendo en estimar una base presunta, pero no real, y que, al no aplicarse estos sistemas a la totalidad de los contribuyentes sujetos a los diversos tributos, salvo alguna excepción, se produce una situación de trato diferenciado, entre los sujetos que manifiestan una misma capacidad de pago, en función del procedimiento de determinación de bases y cuotas que se le aplique.

Estos métodos siguen vigentes por la incapacidad, tanto de la Administración como de los contribuyentes, para determinar la base imponible por otros sistemas más eficientes²⁹, ya que para la Administración resulta complejo conocer exactamente la base imponible y, gracias a la estimación objetiva, se obtiene una recaudación segura referida a una base imponible presunta, con el ahorro que conlleva para la Administración, en cuanto a los recursos humanos necesarios para realizar las correspondientes comprobaciones que se llevarían a cabo en caso de tributar por estimación directa.

Un aspecto muy positivo de estos métodos objetivos es la facilidad de implantación y la rápida recaudación. Siendo métodos más sencillos y cómodos que eliminan, en gran medida, las obligaciones formales.

Como señala MARTÍN GARCÍA (2000) “los hacendistas en general, consideran que dichos métodos no cumplen las exigencias mínimas del principio de personalidad jurídica en la imposición. ALBIÑANA, por ejemplo, los considera radicalmente contrarios a la justicia impositiva y, para FUENTES QUINTANA (1968), como estos métodos no conducen a conseguir la verdadera renta del sujeto durante el período impositivo, son contrarios a la esencia del impuesto e introducen en él elementos extraños al mismo alterando su naturaleza.

Pero a pesar de estos juicios negativos, los métodos de estimación objetiva han venido utilizándose por razones prácticas: imposibilidad de que el sujeto pasivo cumpla con los requisitos formales que exige la estimación directa, sencillez en su aplicación y, en definitiva, forma cómoda de someter a tributación determinadas rentas”³⁰.

Como se dijo al principio, las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras constituyen el denominado “sector primario” de la economía. Las rentas derivadas de su ejercicio constituyen rentas de actividades económicas, por lo que se les aplican las normas relativas a las mismas. En

²⁹ GARCÍA MAGÁN, JULIO (2007).

³⁰ MARTÍN GARCÍA, M. (2000). B. Páginas 49 y 50.

una gran mayoría de casos, a las actividades del sector les resulta de aplicación el método de estimación objetiva del IRPF.

En la actualidad, la base a estimar se acerca bastante a la real, aunque respecto al sector agrario se debería revisar bienalmente, para conseguir que el sistema sea más eficiente.

El método de estimación objetiva, que se regula en los artículos 31 y 68.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y artículos 32 a 38 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, del Reglamento del IRPF, se aplica sólo a los rendimientos de actividad económica empresarial y agraria (no a profesionales) de pequeña cuantía, y se basa en unos índices o módulos fijados por Orden Ministerial cada año, a los que se les vincula un determinado rendimiento. Como se dijo, el objetivo es simplificar las obligaciones contables y formales, objetivando el rendimiento, aunque realmente haya sido otro. Es un método opcional, siempre que se reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras, y se aplica salvo renuncia del contribuyente (artículo 31.1.1º de la Ley del IRPF). A modo orientativo, se pueden consultar los datos recogidos en la Memoria de la Administración Tributaria³¹ (Anexos 1 a 4 de este trabajo).

Para su elaboración, la Estadística de los declarantes de IRPF está basada en la declaración anual del modelo de declaración D-100 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que presentan todos aquellos contribuyentes en el Territorio de Régimen Fiscal Común.

De los datos recogidos en dicha Memoria, merece destacarse el elevado número de contribuyentes con actividades económicas agrarias acogidos al método de estimación objetiva. El número de declaraciones con rentas procedentes de dichas actividades en 2014 fue de 982.821 (3.969 menos que en 2013), lo que representó el 32,2% del total de declaraciones en las que se consignaron rendimientos de actividades económicas en 2014. El resto de contribuyentes en estimación objetiva presentó 475.417 declaraciones.

Como se puede apreciar en la tabla del Anexo 1 de este trabajo, el número de liquidaciones en estimación objetiva agraria es mayor en los tramos intermedios de rendimientos e imputaciones de rentas.

Por otro lado, este método ha ido implantándose en el sector agrario ya que comporta una simplificación del cálculo del rendimiento neto a efectos del

³¹ *Memoria de la Administración Tributaria*. Año 2015 (última disponible en el momento de la realización de este trabajo).

IRPF, al limitarse a un porcentaje de los ingresos reales (valor de venta de los productos más el importe de ciertas subvenciones ligadas a cada uno de ellos) y porque en este régimen se limitan al máximo las exigencias y requisitos formales.

Como puede apreciarse en el Anexo 2 de este trabajo, en el régimen de estimación objetiva, el contribuyente tributa según los ingresos que ha obtenido, sin tener en cuenta los gastos en que ha incurrido y, por tanto, tampoco se tiene en cuenta el beneficio o la pérdida real de la explotación.

Un inconveniente de este régimen, es que pueden llegar a producirse situaciones contradictorias, ya que puede ocurrir que una explotación haya tenido pérdidas reales en el último año (por ejemplo por el incremento de los costes de producción y de otros gastos) y, sin embargo, tenga que tributar por los “beneficios teóricos” obtenidos.

El sistema de estimación objetiva, bien acogido por los agricultores, inicialmente sólo contemplaba su aplicación para los productos estrictamente agrícolas o ganaderos, sin embargo, se han ido incorporando a lo largo de los años otras actividades, como las forestales, el turismo rural, la artesanía, las actividades recreativas o de ocio, o transformación, elaboración y manufactura de los productos primarios.

En los últimos años, más del 90% de los empresarios agrarios se han acogido al sistema de módulos, no solo por las ventajas económicas respecto a la tributación, sino también por la simplificación del conjunto de obligaciones formales exigidas, dadas las considerables limitaciones existentes en este sentido para las pequeñas explotaciones del campo.³²

En 1998, mediante la Orden de 13 de febrero, se reguló la posibilidad de deducir del rendimiento neto previo derivado de la aplicación de los módulos, las amortizaciones de las inversiones realizadas, calculadas según un sistema lineal en unos plazos y condiciones determinados, tanto para las nuevas inversiones como para las que aún estuviesen en período de amortización. El

³² “El régimen de estimación objetiva resulta ser, con más de un millón de declarantes, el régimen mayoritariamente elegido por el sector agrario, correspondiendo aproximadamente a un 90 % de las explotaciones agrarias. Este sistema simplificado de declaración aplica una serie de índices de rendimiento neto (módulos), previamente calculados, que están en relación con el rendimiento esperado de cada actividad agraria (24-06-2014). <http://www.mapama.gob.es/gl/prensa/noticias/la-propuesta-de-reforma-fiscal-toma-en-consideracion-las-caracteristicas-especificas-del-sector-agroalimentario/tcm10-334074-16>

rendimiento minorado, una vez hecha la deducción de las amortizaciones, fue el objeto de tributación a partir de ese año.

Estas medidas no parecen haber resultado suficientes para dar un impulso definitivo a la modernización del sector agrario, por lo que, en la actualidad, se hace necesario llevar a cabo revisiones anuales en la fiscalidad de ciertos sectores agrarios, tanto en el IRPF como en el IVA.

Por otro lado, hay que destacar que el IRPF, a través de diferentes órdenes ministeriales de reducción de los índices de rendimiento neto, ha sido con frecuencia un instrumento de alivio de diversos tipos de daños catastróficos en el sector agrario ya que anualmente se publican dichas órdenes para paliar los daños, recogiendo diversas reducciones de los índices de rendimiento neto de la estimación objetiva del IRPF; pero no hay que olvidar que estas reducciones son puntuales (normalmente aplicables únicamente para un año) y producidas exclusivamente por adversidades climáticas o circunstancias muy concretas producidas durante ese año.

La experiencia acumulada ha ido aconsejando sucesivas mejoras en este método, para ir adaptándolo a la realidad económica del sector. Hay nuevos problemas a los que hay que ir aportando nuevas soluciones legales.

En la actualidad, muchos sectores agrícolas y ganaderos están en crisis, desde el lácteo hasta el cerealista, pasando por el vino, el aceite, las frutas y hortalizas, el ovino o el porcino, sufriendo una falta de rentabilidad originada por una profunda crisis de mercado con precios de nuestros productos hundidos y costes de producción disparados³³.

Desde 2008, los precios de los alimentos son cada vez más volátiles, lo que plantea serios problemas de disponibilidad de ciertos alimentos en los países en desarrollo. Después de la inestabilidad causada por la crisis en el precio de los alimentos, los agricultores han tenido que hacer frente a una recesión mundial. Varios sectores agropecuarios se han visto gravemente perjudicados como consecuencia de la estrepitosa caída de los mercados de exportación, lo que ha supuesto graves dificultades para muchos productores. Es indudable que estamos ante una crisis de confianza en la agricultura y, en cambio, hay que duplicar la producción de alimentos hasta 2050 para alimentar a una

³³ *Informe de la Agricultura Familiar en España: Anuario 2012.* Unión de Pequeños Agricultores y Ganaderos. Lorenzo RAMOS SILVA.

población cada vez mayor, prácticamente con los mismos recursos y ofreciendo al mismo tiempo servicios medioambientales³⁴.

La gravedad de esta situación se está incubando desde hace tiempo, si bien se ha agravado más en los últimos años con la aplicación de unas políticas agrarias que han provocado la reconversión incesante del sector. Son necesarias actuaciones coyunturales que impulsen la actividad económica agraria.

Los agricultores y ganaderos que no tributen por el método de estimación objetiva están sujetos al método de estimación directa (que tiene dos modalidades, normal y simplificada), pero este trabajo se va a centrar en el estudio y análisis del método de estimación objetiva del IRPF, desde sus orígenes hasta la fecha actual y en el del régimen simplificado y en el de Agricultura, Ganadería y Pesca de IVA.

2.1.- AGRICULTORES PERSONAS FÍSICAS

2.1.1. CONCEPTO

Se entiende como agricultor autónomo o empresario individual, aquel que realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo, sin sujeción por ella a contrato de trabajo y aunque utilice el servicio remunerado de otras personas, sea o no titular de empresa individual o familiar³⁵.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que en el interesado concurre la condición de trabajador por cuenta propia o autónoma si el mismo ostenta la titularidad de un establecimiento abierto al público como propietario, arrendatario, usufructuario u otro.

Es decir, un empresario individual autónomo es una “persona física que realiza en nombre propio y por medio de una empresa una actividad comercial, industrial y/o profesional”.

Pueden ser empresarios individuales:

³⁴ Si estas tendencias se mantienen, el impacto doble del crecimiento poblacional y las dietas con mayor componente animal nos obligarán prácticamente a duplicar la producción agrícola para 2050 http://www.nationalgeographic.com.es/mundo-ng/grandes-reportajes/cinco-pasos-para-alimentar-al-mundo_8144

³⁵ Definición obtenida de la página: <http://www.seg-social.es>.

- *Las personas mayores de edad que tengan la libre disposición de sus bienes.*
- *Los menores de edad emancipados, con las limitaciones que establece el Código Civil.*
- *Los menores de edad y los incapacitados, a través de sus representantes legales³⁶.*

CARACTERÍSTICAS DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL O AUTÓNOMO:

Cabe destacar que el empresario individual o autónomo no tiene una regulación legal específica y está sometido en su actividad empresarial a las disposiciones generales del Código de Comercio en materia mercantil y a lo dispuesto en el Código Civil en materia de derechos y obligaciones.

Otra característica del empresario individual es el control total que ejerce sobre la empresa, ya que dirige su gestión.

La personalidad jurídica de la empresa es la misma que la de su titular (empresario), quien responde personalmente de todas las obligaciones que contraiga la empresa. No existe diferenciación entre el patrimonio mercantil y su patrimonio civil.

Para constituirse como empresario individual no se precisa un proceso previo de constitución. La aportación de capital a la empresa, tanto en su calidad como en su cantidad, no tiene más límite que la voluntad del empresario y la inscripción en el Registro Mercantil no es obligatoria, aunque sí aconsejable.

Respecto a la tributación, los beneficios de la empresa se imputan al empresario, quien debe declararlos en el IRPF³⁷.

³⁶ Vid., Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio: Art. 4. Tendrán capacidad legal para el ejercicio habitual del comercio las personas mayores de edad y que tengan la libre disposición de sus bienes. Art. 5. Los menores de dieciocho años y los incapacitados podrán continuar, por medio de sus guardadores, el comercio que hubieran ejercido sus padres o sus causantes. Si los guardadores carecieren de capacidad legal para comerciar, o tuvieran alguna incompatibilidad, estarán obligados a nombrar uno o más factores que reúnan las condiciones legales, quienes les suplirán en el ejercicio del comercio. En todo caso téngase presente Anteproyecto de Ley por la que se reforma la legislación civil y procesal en materia de discapacidad, MINISTERIO DE SANIDAD, CONSUMO Y BIENESTAR SOCIAL, de 21 de septiembre de 2018

³⁷ www.060.es (2017).

VENTAJAS DE SER AUTÓNOMO:

Para constituirse como empresario individual, no hay formalidades específicas a realizar, ya que no se adquiere personalidad jurídica sino física, esto supone que los trámites se reducen considerablemente (sólo tienen que realizar los trámites administrativos correspondientes al ejercicio de su actividad ya que no necesitan adoptar ninguna forma jurídica societaria) y, por tanto, también el capital necesario para su constitución, por eso, puede resultar más económico, dado que no crea persona jurídica distinta del propio empresario (esto supone ahorro en gastos de notario, registros, etc.) y no se exige ningún capital mínimo para su constitución, a diferencia de otras formas jurídicas como por ejemplo la Sociedad Limitada o la Sociedad Anónima.

Por otro lado, las obligaciones fiscales son más simples que en el caso de otras sociedades, lo que implica una gestión más sencilla y más económica. Son principalmente: la comunicación de inicio de actividad en la Agencia Tributaria, alta en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE) y presentación y liquidación de declaraciones trimestrales de IRPF (por rendimientos de actividades económicas) y de IVA, si procede.

INCONVENIENTES DE SER AUTÓNOMO:

Un gran inconveniente de ser autónomo es que las deudas y obligaciones del negocio se asumen con los bienes personales, puesto que no hay diferencia entre el patrimonio del empresario y el de la empresa. El empresario individual responde personalmente de las obligaciones derivadas de la actividad empresarial con todos sus bienes presentes y futuros.

Otro inconveniente es que si el empresario está casado puede dar lugar a que sus actividades alcancen al otro cónyuge, según la clase de bienes:

- Los bienes propios de los cónyuges empresarios: quedan obligados a los resultados de la actividad empresarial.
 - Los bienes gananciales: pueden quedar obligados por consentimiento expreso o por presencia y consentimiento.
 - Los bienes privativos del cónyuge del empresario: pueden quedar obligados por consentimiento expreso en escritura pública.
-

El beneficio obtenido tributa por IRPF. Si su volumen de beneficio es importante, puede estar sometido a tipos impositivos muy elevados³⁸.

Cuando un agricultor o ganadero va a dirigir una explotación debe decidir si le conviene darse de alta como empresario individual o autónomo o crear algún tipo de sociedad.

El hecho de constituirse como empresario individual o autónomo, le puede convenir porque es la manera más rápida, sencilla y económica de dar de alta un negocio, se mantienen el control total y la gestión de la empresa, no es necesario un proceso previo de constitución y es la forma que requiere menos gestiones y trámites legales, lo que abarata los costes de asesoramiento.

Por todo ello se considera una forma empresarial idónea para empresas de reducido tamaño y negocios nuevos promovidos por una sola persona. En 2014 había en España según datos del Directorio Central de Empresas del INE, 1.680.361 personas físicas empresarios individuales, lo que supone el 53,5% de todas las empresas.

En cambio, se recomienda crear una sociedad en el momento en que se de alguna de las siguientes circunstancias:

El proyecto necesite cuantiosas inversiones.

El negocio esté generando un considerable nivel de beneficios.

La competencia esté formada mayoritariamente por sociedades.

2.1.2.- ÁMBITO ESTATAL

Dentro de los impuestos de ámbito estatal se van a tratar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por ser ambos impuestos de ámbito generalizado para los contribuyentes del sector agrario.

2.1.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El trabajador autónomo como empresario individual es sujeto pasivo, tributa en el IRPF por los rendimientos de las actividades económicas.

³⁸ www.administracion.gob.es "Empresa Individual: Creación y puesta en marcha". Colección PYME: Ciclo vital de la Empresa (marzo 2015).

Mediante la declaración censal, el empresario individual deberá optar por estimación directa (normal o simplificada) o estimación objetiva:

- *Estimación directa normal:*

Este régimen será de aplicación, con carácter general, a los empresarios y profesionales, salvo que estén acogidos a la modalidad simplificada o al régimen de estimación objetiva.

Se aplica siempre que el importe de la cifra de negocios del conjunto de actividades ejercidas por el contribuyente supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior o cuando se hubiera renunciado a la estimación directa simplificada³⁹.

Con carácter general, el rendimiento neto se calcula por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, aplicando, con algunas matizaciones, la normativa del Impuesto sobre Sociedades⁴⁰.

En estimación directa normal son de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión del Impuesto sobre Sociedades.

Se considerarán rendimientos íntegros de las actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios⁴¹.

Como ingresos computables se entenderá la totalidad de los ingresos íntegros derivados de las ventas y de la prestación de servicios, que constituyen el objeto propio de la actividad, así como el autoconsumo y las subvenciones, entre otros.

Serán gastos deducibles aquellos que se producen en el ejercicio de la actividad, tales como los de suministros, los de consumo de existencias, los gastos del personal, los de reparación y conservación, los de arrendamiento y las amortizaciones, que se computarán en la cuantía que corresponda a la depreciación efectiva de los distintos elementos

³⁹ <http://www.agenciatributaria.es> (abril de 2018).

⁴⁰ Artículo 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF “Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa”.

⁴¹ Artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF “Rendimientos íntegros de actividades económicas”.

en funcionamiento, según el resultado de aplicar los métodos previstos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El rendimiento neto así calculado será reducido en el supuesto de ser irregular; caso de que se cumplan los requisitos previstos se verá minorado por la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

Entre las obligaciones contables y registrales se encuentran:

- Para las actividades mercantiles: llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad⁴².
- Para las actividades no mercantiles: únicamente deben llevarse libros registro de ventas e ingresos, de compras y gastos y el de bienes de inversión⁴³.
- Para las actividades profesionales: son obligatorios los libros registro de ingresos, de gastos, de bienes de inversión y el de provisiones de fondos y suplidos.

Por otro parte, los contribuyentes en estimación directa normal deberán realizar cuatro pagos trimestrales en el modelo 130 a cuenta del IRPF en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente.

⁴² Artículo 104.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF “2. A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.- No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa.”

⁴³ El artículo 326.2 y 3 del Código de Comercio, Real Decreto 22 de agosto de 1885, dispone que no se consideran mercantiles las ventas que hicieran los propietarios o trabajadores de tierras y ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganado, o de las especies en que se les paguen las rentas, ni las ventas que de los objetos construidos o fabricados por los artesanos hicieran éstos en sus talleres”. Por tanto, como señalan MARÍ VIDAL, S. y CAMPOS CAMPILLO, E. (2014), página 20, “No tienen carácter mercantil las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de artesanía”.

Para las actividades agrícolas, forestales y pesqueras el importe de cada uno de los pagos fraccionados será el 2% del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. De la cantidad resultante se deducirán las retenciones y los ingresos a cuenta correspondientes al trimestre.

Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas, forestales y los profesionales, no están obligados a efectuar pagos fraccionados si en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos de su explotación o actividad, excluidas indemnizaciones y subvenciones (excepto para las actividades profesionales) fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

– *Estimación directa simplificada*⁴⁴:

Este régimen se aplica a los empresarios y profesionales cuando concurren las siguientes circunstancias:

- 1) Que sus actividades no estén acogidas al régimen de estimación objetiva.
- 2) Que, en el año anterior, el importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente no supere los 600.000 euros.
- 3) Que no se haya renunciado a su aplicación.
- 4) Que ninguna actividad que ejerza el contribuyente se encuentre en la modalidad normal del régimen de estimación directa.

El rendimiento neto se calculará conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades (ingresos menos gastos), igual que para la estimación directa normal, pero con las siguientes particularidades:

- a) Las amortizaciones de inmovilizado material se practican de forma lineal, en función de una tabla de amortización simplificada, especial para esta modalidad, que se recoge en la Orden de 27 de marzo de 1998.
- b) Las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantifican exclusivamente aplicando un 5% del rendimiento neto positivo, excluido este concepto, sin poder superar la cuantía de 2.000

⁴⁴ Artículo 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF “Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa”.

euros anuales. No obstante, no se aplicarán cuando el contribuyente opte por aplicar la reducción por el ejercicio de actividades económicas.

- c) El rendimiento será reducido en caso de irregularidad y si se cumplen los requisitos previstos será minorado por la reducción prevista en el ejercicio de actividades económicas⁴⁵.

Entre las obligaciones contables y registrales se encuentran:

- Las actividades empresariales: deben llevar libros registro de ventas e ingresos, de compras y gastos y el de bienes de inversión.
- Las actividades profesionales: además de los libros anteriores, deben llevar el libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

Los contribuyentes en estimación directa simplificada deberán realizar cuatro pagos trimestrales⁴⁶ en el modelo 130⁴⁷ a cuenta del IRPF en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente.

Para las actividades agrícolas, forestales y pesqueras el importe de cada uno de los pagos fraccionados será el 2% del volumen de ingresos del trimestre, excluida las subvenciones de capital y las indemnizaciones. De la cantidad resultante se deducirán las retenciones y los ingresos a cuenta correspondientes al trimestre.

Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas, forestales y los profesionales, no están obligados a efectuar pagos fraccionados si en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos de su explotación o actividad, excluidas indemnizaciones y subvenciones (excepto para las actividades profesionales) fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

⁴⁵ Artículo 30.4º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF “Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa”.

⁴⁶ Artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF “Obligación de practicar pagos a cuenta”.

⁴⁷ En la ORDEN EHA/672/2007, de 19 de marzo, se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva.

– *Estimación objetiva*⁴⁸.

Este régimen se aplica exclusivamente a empresarios y profesionales que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que estén incluidos en la Orden Ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva y no rebasen los límites establecidos en la misma para cada actividad.
2. Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere los 250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas y ganaderas.
3. Que el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere la cantidad de 250.000 euros. Si en el año anterior se inició, el volumen de compras se elevará al año.
4. Que las actividades económicas no sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del IRPF.
5. Que no se haya renunciado expresa o tácitamente a la aplicación de este régimen.
6. Que tampoco se haya renunciado o se esté excluido del régimen simplificado del IVA y del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Que no haya renunciado al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA ni al régimen especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario.
7. Que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

Respecto a los requisitos 2 y 3, deberán computarse las operaciones desarrolladas por el contribuyente, así como por su cónyuge, ascendientes y descendientes y aquellas entidades en atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores siempre que las actividades sean idénticas o similares clasificadas en el mismo grupo del IAE y exista dirección común compartiendo medios personales o materiales.

En las actividades agrícolas, ganaderas y forestales el rendimiento neto se calculará de acuerdo con lo dispuesto en la Orden que desarrolla este

⁴⁸ Artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF “Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva”.

régimen, multiplicando el volumen total de ingresos por el índice de rendimiento neto que corresponda.

La cuantía deducible por el concepto de amortización del inmovilizado será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas⁴⁹.

Entre las obligaciones contables y registrales se encuentran:

- Conservar las facturas emitidas y las recibidas, así como los justificantes de los módulos aplicados.
- Si se practican amortizaciones, llevar el libro registro de bienes de inversión.
- En las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales, al calcularse su rendimiento en función del volumen de operaciones, debe llevarse el libro registro de ventas o ingresos.

Los contribuyentes en estimación objetiva deberán realizar cuatro pagos trimestrales en el modelo 131 a cuenta del IRPF en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente.

Para las actividades agrícolas, forestales y pesqueras, en el caso en que exista obligación de efectuar pagos fraccionados, la cantidad será el 2% del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. De la cantidad resultante se deducirán las retenciones y los ingresos a cuenta correspondientes al trimestre.

Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales, no están obligados a efectuar pagos fraccionados si en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos de su explotación, con excepción de las subvenciones e indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

⁴⁹ Anexo I de la Orden HAP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el 2017 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

2.1.2.2. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y que grava las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes, esto es, las realizadas en países pertenecientes a la Unión Europea.
- Las importaciones de bienes⁵⁰.

Existe un régimen general y diversos regímenes especiales. El régimen general es de aplicación, cuando no proceda aplicar ninguno de los especiales, se renuncie a ellos o se quede excluido.

Los agricultores y ganaderos tributan en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca⁵¹ o en el régimen simplificado, salvo exclusión o renuncia, en cuyo caso, tributarán en el régimen general.

La coordinación entre el régimen simplificado de IVA y la estimación objetiva del IRPF es total⁵², ya que una actividad debe aplicar el mismo régimen en ambos impuestos, salvo excepciones concretas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y en el recargo de equivalencia.

El régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca se aplica a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras que no hayan renunciado a este régimen ni estén excluidos del mismo, como veremos más adelante.

En la mayoría de los casos, los sujetos pasivos del IVA están obligados a presentar, trimestralmente, la declaración liquidación del impuesto, excepto en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, en que no hay que presentar liquidaciones⁵³.

⁵⁰ Artículo 1 “Naturaleza del Impuesto” de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁵¹ Capítulo III. Artículo 124 a 134 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁵² Página 342 *Prontuario Fiscal 2007*. CISS. Grupo Wolters Kluwer.

⁵³ www.ventanillaempresarial.org. (febrero de 2016).

– OBLIGACIONES DE LOS AUTÓNOMOS:

DECLARACIÓN CENSAL⁵⁴: Toda persona física que vaya a iniciar una actividad económica, en primer lugar debe darse de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Este trámite se realiza a través de la declaración censal de alta: modelo 036 y 037 (declaración censal simplificada).

Se ha de presentar con anterioridad al comienzo efectivo de las actividades empresariales o profesionales⁵⁵. A efectos del Reglamento, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Contiene información relativa a los datos identificativos y a las actividades económicas que vayan a ejercer, la comunicación del régimen de IVA por el que se opta (general o especial) y del régimen del IRPF (estimación directa, normal o simplificada, o estimación objetiva).

El impreso puede presentarse en la Administración o, en su defecto, en la Delegación Estatal de la Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal.

Además, este modelo se podrá presentar por la vía telemática a través de internet en la página de la Agencia Tributaria. Será obligatoria la presentación con certificado electrónico para: aquellos obligados tributarios que, bien tengan la condición de Administración Pública, bien estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o bien tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, así como en el supuesto de que el modelo 036 se utilice para solicitar la inscripción en el registro de devolución mensual,

⁵⁴ Orden HAP/2484/2014, de 29 de diciembre por la que se modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores (BOE, 31-diciembre-2014).

⁵⁵ www.agenciatributaria.es (junio de 2017).

regulado en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre⁵⁶.

También se presenta una declaración censal para comunicar cualquier modificación de los datos incluidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior. De forma general, ésta debe presentarse en el plazo de un mes desde el día siguiente a aquél en el que se hayan producido los hechos que determinan su presentación. Se utiliza igualmente el modelo 036 y 037 (declaración censal simplificada).

Quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales deberán presentar en el plazo de un mes desde que se cumplan las anteriores condiciones esta declaración. Se utiliza igualmente el modelo 036 y 037 (declaración censal simplificada).

Las rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas, obtenidas por empresarios individuales o profesionales residentes, tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (IRPF). Sus obligaciones contables y registrales dependen tanto del régimen de determinación del rendimiento como del tipo de actividad de que se trate⁵⁷.

⁵⁶ Instrucciones modelo 036: Declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores. www.agenciatributaria.es.

⁵⁷ Las otras obligaciones fiscales se clasifican en: 1).- Empresarios mercantiles en estimación directa normal: Contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad. 2).- Empresarios no mercantiles en estimación directa normal y todos los empresarios en estimación directa simplificada: Libro registro de ventas e ingresos. Libro registro de compras y gastos. Libro registro de bienes de inversión. 3).- Profesionales en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades: Libro registro de ingresos. Libro registro de gastos. Libro registro de bienes de inversión. Libro registro de provisiones de fondos y suplidos. 4).- Empresarios y profesionales en estimación objetiva: Libro registro de bienes de inversión (únicamente los contribuyentes que deduzcan amortizaciones). Libro registro de ventas e ingresos (únicamente los titulares de actividades cuyo rendimiento neto se determinen función del volumen de operaciones, es decir, titulares de actividades agrícolas, ganaderas, forestales accesorias y de transformación de productos naturales). Deberán conservar numeradas por orden y agrupadas por trimestres las facturas emitidas y recibidas, así como los justificantes de cualquier tipo de recibos. A efectos de IVA, son obligatorios los siguientes libros: * Libro Registro de facturas emitidas. * Libro Registro de facturas recibidas. * Libro de Bienes de Inversión. Pueden servir los anteriores de compras y ventas siempre que se ajusten a los requisitos exigidos por el Reglamento del IVA. * Libro Registro de determinadas operaciones comunitarias (artículo 68 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y www.agenciatributaria.es (07-02-2016).

Por otro lado, “en algunas ocasiones, la agricultura ha tenido un tratamiento discriminatorio en el IRPF, no en función del tipo de actividad desarrollada, sino del carácter de persona física del agricultor, pero la regla general siempre ha consistido en no establecer discriminaciones entre personas físicas y sociedades respecto a medidas tendentes a estimular la inversión”⁵⁸.

2.1.3.- ÁMBITO AUTONÓMICO

En el ámbito de las Comunidades Autónomas, cabe destacar los tributos estatales cedidos, como son el Impuesto sobre el Patrimonio, IP, (aprobado por la Ley 19/1991, de 6 de Junio) el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ITP y AJD (aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ISD (aprobado por la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre). En suma, todos ellos son impuestos estatales cuya gestión y recaudación ha sido cedida por completo a las Comunidades Autónomas.

Destacaremos cuáles son las repercusiones de las operaciones más comunes entre personas físicas, a los efectos de estos dos impuestos.

2.1.3.1. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto directo y personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Respecto a la tenencia del patrimonio empresarial agrícola en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), la Ley 19/1991, de 6 de Junio de este impuesto, grava la titularidad de los bienes y derechos de las personas físicas, entre los que se encuentran, los bienes afectos al desarrollo de una actividad agraria⁵⁹.

Por ejemplo, si una explotación agrícola tiene pérdidas en un determinado ejercicio, los bienes afectos a la misma no quedarán exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que, resulta evidente que no ha obtenido rendimiento alguno en el ejercicio de dicha actividad. No obstante, esta afirmación podría

⁵⁸ RODRÍGUEZ MORENO, R. y BRIZ LABRA, R. (1985).

⁵⁹ Artículo 3 “Hecho Imponible” de la Ley 19/1991, de 6 de Junio.

ser discutida en el sentido de que la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio solo exige que los rendimientos de la actividad constituyan la principal fuente de renta del sujeto pasivo; con esta redacción, el legislador se refiere a que la actividad empresarial desarrollada constituya la principal forma de vida, el sustento del sujeto pasivo, independientemente de si, en determinados ejercicios, la explotación agrícola ha sufrido pérdidas por los más variados motivos (pérdida de la cosecha, bajos precios de mercado de los productos, sequía, granizo, etc.) y el sujeto pasivo haya tenido que subsistir gracias al ahorro de otros años o a préstamos que haya tenido que solicitar.

Es cierto que esta interpretación contradice la regla contenida en el artículo 3 del RD 1704/1999, de 5 de noviembre (por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio) la cual afirma que se debe entender como principal fuente de renta aquélla por la que se obtenga más del 50% de la base imponible del IRPF; sin embargo, si la base imponible del IRPF es negativa, careceremos de elementos para la comparación entre los rendimientos y la base del IRPF. No obstante, hemos de recordar que esta norma de rango reglamentario podría haberse excedido y no tener cobertura legal, en cuyo caso estaríamos ante un supuesto de vulneración del principio de reserva de Ley.

Por otro lado, la cifra que ha de ser considerada como rendimiento de la actividad es la que resulte de las normas aplicables del IRPF y las normas sobre estimación objetiva. En este sentido se pronuncia la DGT, en contestaciones a consultas de 22 de noviembre de 2005 y 25 de noviembre de 2002.

En la primera, el rendimiento de la actividad agrícola a computar es el rendimiento neto que resulte de la aplicación de las normas del régimen de estimación objetiva, caso de haberse acogido el sujeto pasivo a esta modalidad⁶⁰.

En la segunda, el Órgano competente entiende que si el sujeto pasivo, que determina sus rendimientos en régimen de estimación directa simplificada se acoge a los beneficios de libertad de amortización para empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades y, como consecuencia, minorra la base imponible hasta el punto que ésta deje de cumplir en un determinado

⁶⁰ CONSULTA VINCULANTE: V2349-05 del SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Ver Anexo 7.1.

ejercicio el requisito porcentual, perdería por ese período impositivo el derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio⁶¹.

Las deudas afectas a la actividad están exentas, es decir, no se tendrán en cuenta a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. Las mismas deberían considerarse ya subsumidas dentro de la totalidad de los bienes y derechos afectos a la actividad y exentas del impuesto.

2.1.2.1.- LA VALORACIÓN DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES:

DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A ACTIVIDADES ECONÓMICAS:

Los bienes y derechos afectos a actividades agrícolas del sujeto pasivo se valorarán según el valor neto contable de dicha actividad, entendiendo como tal, la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre y cuando el empresario agrícola ajuste su contabilidad a las normas del Código de Comercio⁶².

No obstante, los inmuebles afectos a las referidas actividades agrícolas, se valorarán conforme a las reglas generales establecidas en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, el mayor de los tres siguientes valores:

- Valor catastral.
- Precio de adquisición, precio o contraprestación.
- Valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

En aquellos casos en los que el empresario agrícola no lleve su contabilidad ajustada a las normas del Código de Comercio, que será en la mayoría de las ocasiones, los distintos elementos patrimoniales afectos al desarrollo de la actividad agraria se valorarán uno a uno, en función de su naturaleza, por las reglas establecidas para cada uno de ellos en el mismo Impuesto sobre el Patrimonio.

⁶¹ CONSULTA: 1800-02 del SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas. Ver Anexo 7.2.

⁶²Artículo 11 “Actividades Empresariales y Profesionales” de la Ley 19/1991, de 6 de Junio.

Así por ejemplo, la maquinaria, los aperos de labranza, etc. se valorarán por su valor de mercado, los derechos de crédito por su nominal, etc.

DE LAS ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIALES:

Cuando un empresario agrícola adopta para desarrollar su actividad, la forma jurídica de sociedad mercantil, la cual será titular de los activos empresariales, se hará preciso valorar las acciones o participaciones sociales de dicha entidad mercantil a los efectos de su inclusión en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.⁶³

Para valorar estos títulos valores, que no se negocian en un mercado organizado, habrá que acudir a las reglas establecidas al efecto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

El mencionado precepto establece dos reglas de valoración en función de si las Cuentas Anuales de la Sociedad se encuentran sometidas o no a auditoría.

Hay que distinguir si las cuentas anuales de la sociedad se encuentran o no sometidas a auditoría.

Cuando la sociedad ha sometido sus cuentas a auditoría, ya sea de manera obligatoria ya sea voluntaria, y ésta hubiera resultado favorable, las acciones y participaciones sociales se valorarán por el valor teórico resultante del último balance aprobado, es decir, el neto patrimonial.

Si las cuentas no han sido auditadas o ésta no resulta favorable, la valoración de las acciones y participaciones sociales se realizará por el mayor valor de:

- Valor nominal.
- Valor teórico resultante del último balance aprobado.
- El resultado de capitalizar al 20% el promedio de los beneficios obtenidos en los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

Para esta valoración no existe ninguna especificidad para las sociedades mercantiles agrícolas.

⁶³ ROMERO GARCÍA F., REQUEJO BOHÓRQUEZ M. (2007). Página 24.

A.- La exención de los elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio aborda esta cuestión en su artículo 4.8. Uno:

“Están exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las participaciones de entidades, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior”.

Es una cuestión fundamental no sólo por su relevancia económica y recaudatoria, sino porque, además, el cumplimiento de los requisitos establecidos para que los citados elementos patrimoniales queden exentos en este impuesto, determinará la aplicación de la reducción del 95% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la transmisión hereditaria o lucrativa *inter vivos* de los citados bienes al fallecimiento del sujeto pasivo.

El objeto de la exención son los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; entre estos bienes se encuentran los terrenos sobre los que se ejerce la actividad, los aperos de labranza, la maquinaria, los derechos de crédito, las deudas, etc. en definitiva, todos aquellos bienes que se encuentran afectos al desarrollo de esta actividad agraria de un empresario individual, siempre y cuando los referidos bienes resulten necesarios para la actividad y se encuentren destinados al desarrollo de la misma.

Como se ha dicho ya, según el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, los requisitos para considerar que los citados bienes se encuentran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio son:

- 1) Que el sujeto pasivo ejerza la actividad agraria de una forma habitual, personal y directa (es decir, sin ceder a terceros la gestión y administración de la explotación).

- 2) Que los rendimientos obtenidos por el ejercicio de dicha actividad, constituyan su principal fuente de renta.

Por tanto, si se cumplen estos dos requisitos, hay exención de los elementos patrimoniales afectos a la actividad agraria.

B. La exención de acciones y participaciones sociales en determinadas entidades

La Ley del Impuesto sobre el Patrimonio acoge una exención para las acciones o participaciones sociales en determinadas entidades jurídicas (normalmente sociedades mercantiles) cuando se cumplan los requisitos exigidos.

Resultará aplicable esta exención cuando la actividad agrícola se desarrolle, no de forma individual por el sujeto pasivo, sino a través de una sociedad mercantil, y de la cual el sujeto pasivo posee la totalidad o parte del capital social. No obstante, la DGT entiende, en consulta del 31 de mayo de 2004, que las Sociedades Agrarias de Transformación se equiparan a sociedades mercantiles a los efectos de aplicar la exención del Impuesto sobre el Patrimonio.

La exención se aplica en los casos de pleno dominio, nuda propiedad y los derechos de usufructo vitalicio, de acciones o participaciones sociales con cotización o no en mercados organizados, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

2.1.3.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TP y AJD)

Respecto a la transmisión del patrimonio empresarial agrícola, los bienes y derechos afectos al desarrollo de la actividad agrícola, pueden ser objeto de transmisión o enajenación de muy diversas maneras, transmisiones onerosas, gratuitas, inter vivos, *mortis causa*, a través de sociedades interpuestas, etc.

- a) **La transmisión intervivos de la empresa agraria:** Existen multitud de negocios jurídicos a través de los cuales puede transmitirse, en vida del agricultor, la actividad agraria de éste. No obstante, se van a separar los negocios jurídicos de carácter oneroso, de las transmisiones a título lucrativo, ya que el diferente tratamiento tributario que reciben resulta notorio.

b) Transmisión de negocios jurídicos a título oneroso:

- *Empresa individual:* Respecto a la adquisición onerosa de elementos aislados de la actividad o de la explotación agrícola en su conjunto, casi en la totalidad de los casos, como ya se ha dicho anteriormente, quedará sujeta al IVA, y por consiguiente, no sujeta a TPO, ya que el vendedor tendrá la consideración de empresario a efectos del IVA. Ahora bien, estará sujeta pero exenta del IVA (y por tanto, estaría sujeta a TPO del ITPAJD), aunque esta exención de IVA es renunciable.

Podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo (transmitente) las exenciones relativas a:

- 1) Entregas de terrenos no edificables.
- 2) Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

Desde 1 de enero de 2015, la renuncia a la exención procederá cuando el adquirente sea un empresario o profesional que tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.

Hasta 31 de diciembre de 2014, la renuncia a la exención solo procedía cuando el adquirente era un empresario o profesional y, en función de su destino previsible, tenía derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

La renuncia deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Se considera que la renuncia ha sido comunicada de forma fehaciente cuando consta en la escritura pública que el transmitente ha recibido una cantidad de dinero en concepto de IVA, aunque no aparezca la renuncia expresa a la exención. No obstante, en todo caso se exige una declaración suscrita por el adquirente en la que acredite cumplir los requisitos de ser sujeto pasivo y tener derecho a la deducción total o parcial de las cuotas del IVA o bien, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los inmuebles

adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente⁶⁴.

– *Acciones y participaciones sociales:*

Se trata de adquisiciones, no de los activos que componen la explotación agrícola, sino de las acciones o participaciones sociales de una entidad mercantil titular de la misma. De esta forma, el adquirente de la explotación no será titular directo de la misma, sino que adquirirá las acciones o participaciones sociales de una entidad mercantil, la cual es a su vez la titular de todos los elementos afectos al desarrollo de esta actividad. Son supuestos de adquisición de bienes a través de sociedades interpuestas.

El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 24 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción dada por la disposición adicional 12ª de la ley 18/1991, de 6 de junio, dispone:

"La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este caso se establece la exención de TPO y también del IVA, para las transmisiones de valores. No obstante, y para evitar la elusión del impuesto, tributarán por la modalidad de transmisiones onerosas de inmuebles (por el concepto de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados): en los dos siguientes supuestos:

1.º Las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, de valores que representen partes del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones u otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente

⁶⁴ www.agenciatributaria.es (2015).

obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades.

Tratándose de sociedades mercantiles se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100.

A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, no se tendrán en cuenta aquéllos, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

2.º Las transmisiones de acciones o participaciones sociales, recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de un año.

c) Transmisión de negocios jurídicos lucrativos: donaciones

Otra forma de adquirir la propiedad de una explotación agraria es mediante negocios gratuitos *inter vivos*, es decir, mediante donación del mismo. Dicha adquisición queda sujeta al Impuesto sobre Donaciones, regulado por la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Impuesto sobre Donaciones grava las adquisiciones netas, gratuitas e *inter vivos* experimentados por las personas físicas.

El artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece una reducción en la base imponible del 95% sobre el valor de adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades del donante a los que resulte de aplicación la exención del artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que la transmisión se realice a favor del cónyuge, descendientes o adoptados y concurren las siguientes condiciones:

El donante debe tener sesenta y cinco años o más o encontrarse en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

Si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercerlas y de percibir remuneración por el ejercicio de dichas funciones desde el momento en que se realice la donación. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

El donatario debe mantener lo adquirido y tener, además, derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo (como consecuencia del ejercicio de competencias normativas por las Comunidades Autónomas este plazo se ha reducido en muchas de ellas a cinco años).

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones *mortis causa* a que se refiere la letra c del apartado 2 del artículo 20.

En el caso de no cumplirse los requisitos, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

En el supuesto de donación de bienes comunes a la sociedad conyugal, basta con que uno de los cónyuges cumpla el requisito de la edad, sesenta y cinco años o más, para aplicar la reducción. Ahora bien, ambos cónyuges deben abandonar el ejercicio de la actividad bien por jubilación, bien por incapacidad permanente, bien porque voluntariamente dejen de ejercer cargo directivo y de percibir remuneraciones por ello, aunque uno de los cónyuges no haya llegado a la edad de sesenta y cinco años.

No resulta aplicable la reducción de base imponible de padres a hijos de una actividad económica agraria, cuando el donante se encuentre percibiendo pensión de jubilación, ya que ésta última situación resulta incompatible con el ejercicio habitual, personal y directo de la actividad empresarial, incumpléndose uno de los requisitos exigidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

d) La transmisión mortis-causa: el impuesto sobre sucesiones y donaciones:

Es una transmisión típica o tradicional de las actividades o negocios agrarios, la transmisión por herencia o legado. Toda transmisión hereditaria queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones. Ha de tenerse en cuenta que, al igual que en el Impuesto sobre Donaciones, todas las consideraciones se referirán a la legislación estatal que rige esta materia, debiendo tenerse en cuenta es un impuesto transferido.

Establece el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que la base imponible, en el caso de las adquisiciones de bienes por causa de muerte, herencias y legados, será el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, debiendo entenderse como tal el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorados por las cargas, deudas y gastos que fueran deducibles.

La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar, según el artículo 31, el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

El nuevo valor obtenido de la comprobación será el aplicable a los bienes y derechos transmitidos a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de los adquirentes.

No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto⁶⁵.

En caso de haber comprobación de valores, ésta no solo repercute en la base imponible del ISD, sino que el valor obtenido de la comprobación surtirá efectos en el Impuesto sobre el Patrimonio en la anualidad corriente y las siguientes, en tanto no lo revaloricen las otras reglas de

⁶⁵ El Artículo 18 "Normas generales" Sección 4ª "Comprobación de valores" de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

este impuesto (art. 10.1 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).

Una vez determinada la base imponible de cada sujeto pasivo, para calcular la base liquidable hay que aplicar una serie de reducciones (unas son por parentesco, otras por minusvalía, otras por seguros de vida, otras por transmisión de una empresa individual o acciones o participaciones sociales en determinadas entidades, otra por transmisión de la vivienda habitual, por transmisión de bienes del Patrimonio Histórico y por transmisiones *mortis causa* sucesivas en el plazo de diez años a favor de descendientes).

La reducción por transmisión de una empresa individual es la que más afecta a las actividades agrícolas, ya sean desarrolladas de forma individual por el causante, ya a través de una sociedad mercantil⁶⁶. En el caso de empresarios individuales, normalmente se trata de transmisiones por jubilación o muerte del agricultor o ganadero.

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones prevé que, en los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa*, que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan por cualquier otro motivo o circunstancia, otra reducción del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. Se establece como requisito adicional que los herederos o legatarios no podrán realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición durante el referido plazo de diez años.

⁶⁶ ROMERO GARCÍA F., REQUEJO BOHÓRQUEZ M., (2007). Página 52.

En el caso de no cumplirse los requisitos anteriores, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En este punto, y a falta de descendientes y adoptados, habrá que entender que se encuentran beneficiados por esta reducción aquellos colaterales de segundo y tercer grado por afinidad que la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 incluye en el Grupo III de parentesco. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95%.

La aplicación de estas reducciones, que suelen alcanzar una cuantía muy elevada, depende esencialmente de que los bienes sobre los que se aplica se encuentren exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio. Además, las Comunidades Autónomas tienen una legislación aplicable sobre esta materia, que es preciso consultar. La base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por lo que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas⁶⁷.

Para que los bienes y derechos afectos al desarrollo de una actividad empresarial se encuentren exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, el sujeto pasivo, en este caso el causante, debe ejercer la actividad de una manera habitual, personal y directa. Este requisito que no plantea demasiados problemas en el Impuesto sobre el Patrimonio, sí que resulta problemático en el Impuesto sobre Sucesiones, ya que, como las expectativas de vida cada día son mayores, generalmente, cuando el agricultor individual fallece lo hace con posterioridad a la edad de jubilación, encontrándose en la mayoría de ocasiones, bien en situación de jubilación, bien en situación de invalidez, lo que hace que si aplicásemos al extremo la norma, en estas situaciones no se podría

⁶⁷ Artículo 20 “Base liquidable” del Capítulo V, de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

aplicar la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones.

Esta interpretación literal de la norma es la que ha llevado a la Dirección General de Tributos en varias consultas vinculantes a concluir que aquellas personas, empresarios individuales, que antes de su fallecimiento, bien por encontrarse en situación de jubilación, bien en situación de invalidez, ya se encuentren impedidos por la elevada edad de los mismos a desarrollar la actividad empresarial de una manera habitual, personal y directa, no resultaría de aplicación la reducción de base imponible, al incumplirse el requisito exigido por el artículo 4.8. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (consultas vinculantes nº V2537-05 de fecha 21-12-2005, V1035-05 de fecha 10-06-2005 y V0461-04 de fecha 22-12-2004).

Es decir, para la Dirección General de Tributos, la percepción de una pensión de jubilación implicaba que no podía entenderse que el ejercicio de la actividad por parte del eventual donante se efectuaba de manera “habitual, personal y directa” lo que, a su vez, determinaba que al no poder accederse a la exención en el impuesto patrimonial tampoco procedía la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto aquélla constituía condición para el disfrute de ésta, por lo que resultaba incompatible la percepción de una pensión de jubilación con el ejercicio habitual, personal y directo de una actividad económica por parte del perceptor de la pensión⁶⁸.

Igualmente surgen problemas a la hora del cumplimiento del requisito “principal fuente de renta”. La Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos establece en su apartado 1.3 que para el cómputo de las remuneraciones percibidas por el ejercicio del cargo directivo cuando nos encontremos ante una transmisión *mortis causa* de participaciones sociales, habrá que atender a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo, es decir, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del IRPF del causante. Esta interpretación se refiere a la reducción en la transmisión *mortis causa* de determinadas participaciones sociales, pero si esta afirmación la extrapolamos a la transmisión *mortis causa* de empresas agrarias individuales, las consecuencias pueden ser muy negativas, ya que, en el

⁶⁸ ADAME MARTÍNEZ, F. (2014). Página 105.

caso de cualquier agricultor que fallezca antes de recoger la cosecha, sus herederos no podrán practicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones⁶⁹.

La doctrina se ha decantado por flexibilizar la interpretación de la Dirección General de Tributos sobre el alcance de los requisitos para la aplicación de la reducción en la transmisión *mortis causa*, ya que, si mantuviésemos que para el cálculo de la principal fuente de renta, se debe tener en cuenta y computar los rendimientos netos derivados de la actividad agraria entre el día 1 de enero y el día del fallecimiento, resulta evidente que, en muchos casos, la reducción de base imponible deviene inaplicable. Pensemos, por ejemplo, en un viticultor que falleciese antes del mes de septiembre, que es cuando comienza la vendimia; resulta evidente que hasta esa fecha habrá realizado y sufragado todas las labores propias de un diligente agricultor: habrá abonado jornales, abonado y preparado la tierra, etc. En definitiva, habrá estado durante todo ese período de tiempo sufragando los gastos propios de la explotación, pero a cambio no habrá obtenido ingreso alguno, por lo que difícilmente podremos afirmar, siguiendo la Resolución 2/99, que durante el citado período, los rendimientos netos obtenidos por el ejercicio de la actividad agrícola, constituyeron su principal fuente de renta⁷⁰.

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regula en su apartado 20.2.c) la reducción aplicable en caso de transmisión *mortis causa* de un negocio o empresa individual (incluidos los elementos afectos a dicha actividad).

“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición «*mortis causa*» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge,

⁶⁹ ROMERO GARCÍA F., REQUEJO BOHÓRQUEZ M. (2007). Página 54.

⁷⁰ ADAME MARTÍNEZ, F. (2014). Página 340.

descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.”

Por ello, se hace necesario acudir a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) para determinar en qué supuestos está exenta de dicha impuesto la actividad económica desarrollada por una persona física dado que la exención en Patrimonio sirve de presupuesto de hecho para la aplicación de la reducción en ISD.

El artículo 4.8 de la Ley del IP señala que estarán exentos del Impuesto:

“Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.”

Esto es, aparte del ejercicio habitual, personal y directo de la actividad, es necesario que los rendimientos de la actividad constituyan la principal fuente de renta del contribuyente.

La primera interrogante es la noción de principal fuente de renta. A este respecto, el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio entiende por “principal fuente de renta”, a los efectos de la exención en las actividades empresariales y profesionales ejercidas por personas físicas, aquella en la que al

menos el 50% del importe de la base imponible del IRPF provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Es decir, hemos de detenernos en la base imponible del IRPF. Este requisito, lo cierto es que parece ir en contra el sentido común, de modo que si un empresario individual que, por poner un ejemplo, tiene unos rendimientos recurrentes derivados de su actividad económica de 100, justamente en el año de su fallecimiento (que sirve de base para el análisis del cumplimiento de los requisitos) vende un inmueble con una plusvalía de 110 (algo, además, totalmente excepcional), ese año, “clave”, no cumpliría el requisito de que su principal fuente de renta proviniese de su actividad. En su virtud, sus herederos no podrían aplicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones (por el no cumplimiento previo de la exención en Patrimonio)⁷¹.

Respecto a este requisito de permanencia de los bienes adquiridos *mortis causa* durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, la Dirección General de Tributos entendió que la Ley únicamente establece la obligación de mantener la adquisición de los bienes durante el plazo de diez años, pero no exige la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que desarrollaba el causante, ni en ningún tipo de actividad profesional o empresarial⁷².

El objetivo perseguido por el legislador cuando se crearon estas reducciones era la continuidad en la actividad empresarial desarrollada por el causante, pero parece que las interpretaciones de la Dirección General de Tributos en algunas ocasiones no van en este sentido.

La aplicación de los beneficios fiscales contenidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias resulta incompatible con los beneficios fiscales regulados en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así se establece en la Resolución 2/1999. Por lo que deberá ser el interesado el que opte por la opción más conveniente para sus intereses.

En desarrollo de la Recomendación 94/1069/CE, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, el Gobierno español dictó el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, de medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización

⁷¹ www.garrigues.com (2016).

⁷² ROMERO GARCÍA F., REQUEJO BOHÓRQUEZ M. (2007). Página 52.

económica, que estableció por primera vez en nuestro país una reducción del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el fin de aliviar el elevado coste fiscal que tenían que soportar los herederos en el momento de la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares. Posteriormente, el artículo 9 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas modificó la redacción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para extender la aplicación de la reducción de la base imponible de este tributo a todo tipo de empresas, incluidas las grandes. Lo mismo hizo la precitada Ley 66/1997, de 30 de diciembre, en relación con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para las acciones y participaciones con cotización en mercados organizados⁷³.

La Dirección General de Tributos, en su Resolución 2/1999, afirma que “Cuando el fallecimiento del causante ocurra en una fecha distinta del 31 de diciembre, no es necesario esperar al 31 de diciembre, momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ese año, para poder aplicar la reducción en otro impuesto diferente y de devengo instantáneo, Por lo tanto, dado que las reducciones se aplican en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si se cumplen en dicha fecha todos los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, podrán aplicarse las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En conclusión, hay que atender a la fecha de devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio⁷⁴.

2.1.3.3. Tratamiento fiscal de la adquisición de la explotación agrícola

A. Adquisición total

Según el artículo 7.1º de la Ley del IVA (*Operaciones no sujetas al impuesto*), “Son operaciones no sujetas: la transmisión de un conjunto de elementos

⁷³ ADAME MARTÍNEZ, F. (2014). Página 25.

⁷⁴ *Ibidem*. Página 330.

corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos. Las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas a la modalidad de TPO del ITPAJD.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y los arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas legalmente, citadas anteriormente.

Por tanto, siempre que nos encontremos ante la transmisión de una explotación agrícola en su conjunto, de acuerdo con el artículo 7.1º de la Ley del IVA, la transmisión de la misma (totalidad del patrimonio empresarial) no está sujeta al IVA si se realiza en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe con el ejercicio de las mismas actividades empresariales del transmitente. Es decir, para que la no sujeción al IVA opere en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial se exige el abandono de dicha actividad por parte del transmitente, al haber enajenado la totalidad de los elementos afectos a la misma, que el adquirente sea una única persona, física o jurídica, y que se continúe en el ejercicio de la misma actividad que ejerció el transmitente.

Por tanto, según el artículo 7.1º de la Ley del IVA, la compraventa de la totalidad de la explotación agrícola se encontrará no sujeta al IVA, pero también quedará no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), al afirmar que no estarán sujetas a este concepto las transmisiones de bienes realizadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial.

Por tanto, se puede concluir que la transmisión de la totalidad de los bienes afectos al desarrollo de la actividad agrícola del transmitente se encuentra no sujeta al IVA y no sujeta a TPO, pero por otro lado, el artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD sujeta al menos los inmuebles, a la modalidad de TPO ya que "También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes, la transmisión de este patrimonio quede no sujeta al IVA".

Es decir, en estos casos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial se establece una tributación mínima: al menos los inmuebles quedarán sujetos a la modalidad de TPO y, lo que es peor, sin posibilidad de reconducir al IVA esta tributación de los inmuebles a través del mecanismo de la renuncia a la exención del IVA, ya que la operación se encuentra no sujeta al IVA.

Es en este punto donde se debe comenzar a hablar de los beneficios fiscales contenidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Esta norma, modificada parcialmente por el Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, para la Mejora y Modernización de las Estructuras de las Producción de las Explotaciones Agrarias, otorga todo un conjunto de beneficios fiscales (reducciones de la base imponible e incluso exenciones) aplicables a las transmisiones de fincas rústicas y de explotaciones y de explotaciones agrícolas.

Los beneficios tributarios contenidos en la citada ley se aplican a todo tipo de transmisiones, ya sea *inter vivos* o *mortis causa*, ya sea lucrativa u onerosa, también se aplica en el impuesto sobre AJD que grave los préstamos para adquisición de fincas e, igualmente es aplicable ya se transmita una finca rústica ya una explotación total o parcial de explotación agrícola en funcionamiento.

Cuando nos encontremos ante una transmisión en su integridad de explotación agraria prioritaria o cuando se alcance tal consideración como consecuencia de la adquisición, el beneficio fiscal que se establece es la exención total en el ITPAJD cuando el adquirente sea calificado como agricultor joven o asalariado agrario para su primera instalación como explotación prioritaria (artículos 9, 17 y 20 de la Ley 19/1995). En el resto de los casos, la base imponible se reducirá en un 90% (artículo 9 de la misma ley).

B. Adquisición parcial:

Se produce cuando el que pretende iniciar una actividad agraria adquiere no una explotación agraria en su conjunto, sino determinados elementos aislados, normalmente mediante la adquisición de una o varias fincas rústicas.

En la mayoría de los casos el inmueble rústico quedará sujeto al IVA, y por consiguiente, no sujeto a TPO, ya que el vendedor tendrá la consideración de empresario a efectos del IVA.

Aunque el vendedor no ejerza como empresario agrícola porque la finca enajenada la tuviese arrendada a terceros, la operación de compraventa quedará sujeta igualmente al IVA. Y ello porque la Ley del IVA, en su artículo 5. Uno. c) califica como empresario a los arrendadores de bienes (aunque el arrendamiento de finca rústica se encuentre exento del IVA de acuerdo con el artículo 20. Uno. 23 de la LIVA por ser calificados de servicios y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto 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 independiente⁷⁵ de la explotación del suelo) y su enajenación sujeta a dicho tributo.

También, según se recoge en el artículo 20. Uno. 20 de la LIVA, estarán exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanística, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

Estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

Por tanto, salvo en los casos excepcionales en los que la finca no se cultive directamente o no se tenga arrendada a terceros, la transmisión de la finca rústica quedará sujeta a IVA. Ahora bien, sujeta a IVA pero exenta (artículo 20. Uno. 20 LIVA) y, por consiguiente, sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD (ya que, según el artículo 7.5 de la Ley del ITPAJD, quedarán sujetas a TPO las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la

⁷⁵ Se entiende por ganadería independiente aquella que se alimenta fundamentalmente fuera de fincas que no sean explotadas por el dueño del ganado, la estabulada fuera de las fincas rústicas, el ganado trashumante y el que se críe fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe (más del 50% en Kg. del consumo de piensos).

constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el IVA).

No obstante, la exención del IVA es renunciable con arreglo al artículo 20. Dos de la LIVA, por lo que la operación de compraventa de la finca rústica podría reconducirse al ámbito del IVA.

En los casos en los que la operación quede sujeta sin exención al IVA, porque se haya ejercido válidamente la renuncia a la exención, la compraventa quedará no sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD. No obstante, de acuerdo con el artículo 31.2 de la Ley del ITPAJD, la escritura de compraventa quedará sujeta a la cuota variable de la modalidad de Documentos Notariales del ITPAJD, al tipo impositivo que cada Comunidad Autónoma establezca.

Por último, y en cuanto a los beneficios fiscales que se contienen en la Ley 19/1995, de 4 de Julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, hay que destacar que, si como consecuencia de la compraventa del elemento o elementos aislados se obtiene la calificación de prioritaria respecto de una explotación agrícola, la reducción de la base imponible del ITPAJD será del 75%, porcentaje éste que se incrementará en un 10% si el adquirente fuese un agricultor joven o asalariado agrario para su primera instalación.

2.1.4.- ÁMBITO LOCAL

“Tradicionalmente, la imposición local sobre los rendimientos agrarios ha tenido gran importancia en nuestro país, importancia que ha derivado, no tanto en sus efectos recaudatorios, como de su valor censal. A partir del uno de enero de 1979, el tributo local que recae sobre los rendimientos agrarios es la Cuota Fija de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, que grava las rentas potenciales que correspondan a los propietarios y titulares de ciertos derechos reales sobre bienes y derechos calificados tributariamente de naturaleza rústica o pecuaria.

Dichas rentas, que constituyen la base imponible de la Cuota Fija, se fijan en función de estudios económicos que tienen en cuenta los rendimientos medios del quinquenio anterior y los precios pagados y percibidos por los agricultores en el último año (R.D. Ley 5/82, de 17 de marzo). La revisión de bases se producía cada cinco.

A partir de 1984, los ayuntamientos podían fijar libremente el tipo de gravamen correspondiente a los bienes de naturaleza rústica y pecuaria situados en su término municipal (art. 13.1, Ley 24/1983, de 21 de Diciembre

de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales)”⁷⁶.

Los países, pertenecientes a la UE, en que tenía más relevancia el gravamen de los rendimientos agrarios por parte de las entidades locales son Francia, Italia y la República Federal Alemana. En el Reino Unido quedan exentos de imposición local los terrenos donde se ejerzan actividades agrícolas y el gravamen, lógicamente, se articula de forma diferente en cada uno de ellos.

2.1.4.1. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Es un tributo directo, obligatorio, proporcional, de carácter real y de gestión compartida, destinado a la financiación de las Haciendas Locales que grava de forma directa la realización de cualquier tipo de actividad económica, tanto de personas físicas como jurídicas.

El hecho imponible es el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas. No se consideran tales las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras.

Con excepción de las actividades de ganadería independiente, no tienen la consideración de actividades económicas las actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales o pesqueras.

Según el art. 82.1.c de la Ley de Haciendas Locales⁷⁷ las actividades rurales (incluso la ganadería independiente) están exentas, en todo caso, si son ejercidas por personas físicas y cuando su importe neto de la cifra de negocios es inferior a un millón de euros, para sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Las actividades agrarias no se encuentran recogidas en ninguna de las divisiones del IAE, mientras que, de las actividades ganaderas, únicamente la ganadería independiente se incluyen en la división 0 del IAE, siendo su clasificación la siguiente:

⁷⁶ RODRÍGUEZ MORENO, R. Y BRIZ LABRA, R. (1985). Página 26.

⁷⁷ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

- *01: Explotación de ganado bovino.*
- *02: Explotación de ganado ovino y caprino.*
- *03: Explotación de ganado porcino.*
- *04: Avicultura.*
- *04: Cunicultura.*
- *06: Otras explotaciones ganaderas n.c.o.p.*
- *07: Explotaciones mixtas.*

Con efectos desde el 1 de enero de 2003, quedan exentos del IAE los sujetos pasivos personas físicas, tanto si realizan una actividad empresarial como profesional. Dicha exención no exime a las personas físicas de la obligación de presentar una declaración de alta del impuesto.

2.1.4.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

Según el artículo 60 de la Ley de Haciendas Locales, es un impuesto directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles, tanto de naturaleza rústica como urbana.

Es un tributo destinado a financiar las Haciendas Locales.

El hecho imponible no es sólo la propiedad, sino también la titularidad de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, también es hecho imponible la titularidad de un derecho real de superficie o de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles rústicos, bienes inmuebles urbanos y sobre los bienes inmuebles de características especiales.

Según se recoge en el artículo 62.b) están exentos los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.

Según el artículo 73.3 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: “tienen derecho a una bonificación del 95 por cien en la cuota íntegra y, en su caso, del recargo, los bienes rústicos de cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas”.

Hay bonificaciones para inmuebles rústicos.

Tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza rústica:

- a) Los terrenos que no tengan la consideración de urbanos.
- b) Las construcciones de naturaleza rústica, entendiendo por tales los edificios e instalaciones de carácter agrario, que, situados en los terrenos de naturaleza rústica, sean indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

Dentro de las bonificaciones obligatorias del IBI para el ayuntamiento, existe una del 95% de la cuota íntegra y, en su caso, del recargo, de los bienes rústicos de cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, en los términos establecidos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas.

Las bonificaciones potestativas del IBI, son aquellas que para su aplicación requieren que el ayuntamiento las apruebe en su propia ordenanza fiscal, dentro de ellas se encuentran las siguientes:

1. Bonificación de hasta el 90 por ciento en la cuota íntegra a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del mismo, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.
2. Bonificación en la cuota íntegra equivalente a la diferencia positiva entre la cuota íntegra del ejercicio actual y la cuota líquida del ejercicio anterior multiplicada por el coeficiente de incremento máximo anual de la cuota líquida que establezca la ordenanza fiscal municipal correspondiente para cada uno de los tramos de valor catastral y, en su caso, para cada una de las diversas clases de cultivos o aprovechamientos o de modalidades de uso de las construcciones que se fijen y en que se sitúen los diferentes bienes inmuebles del municipio. La duración máxima no podrá exceder de tres períodos impositivos y tendrá efectividad a partir de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales de bienes inmuebles de una misma clase, resultantes de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general de ámbito municipal⁷⁸.

⁷⁸ www.elcatastro.blogspot.com. (2016).

2.1.5.- OTRA LEGISLACIÓN APLICABLE

2.1.5.1. Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias

El mandato constitucional que encomienda a los poderes públicos la “modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles” ha derivado en el establecimiento de importantes modificaciones legislativas, como la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, dinamizadoras del sector agrario en favor de la reestructuración, modernización y mejora de las explotaciones agrarias. Se trata, por tanto, de reformas legislativas encaminadas a corregir los desequilibrios y las deficiencias estructurales que condicionan la competitividad de las explotaciones agrarias.

La Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, aprobada en las Cortes con el consenso casi unánime de las Cámaras Legislativas, constituye un instrumento normativo de la máxima importancia en orden a orientar la política del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación sobre estructuras productivas.

Es objetivo de esta Ley definir las explotaciones agrarias que se consideran destinatarias prioritarias de los apoyos públicos a la agricultura y de los beneficios establecidos por esta Ley.

El artículo 2.2 de la Ley 19/1995, define a la explotación agraria como el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica.

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

La Ley 19/1995 pretendía corregir los desequilibrios y las deficiencias estructurales que condicionaban la competitividad de las explotaciones

agrarias, actuando fundamentalmente sobre un modelo de explotación prioritaria de carácter básicamente familiar o asociativo, cuyo perfil responde a criterios de viabilidad económica y profesional de sus titulares, en el que se concentrarán de manera preferente los apoyos públicos.

Es el instrumento que permite potenciar explotaciones competitivas con viabilidad económica suficiente para generar rentas del trabajo comparables a las de otros sectores de la actividad económica.

Son objetivos básicos de esta Ley promover el aumento de dimensión de las explotaciones prioritarias, favorecer de modo preferente su modernización y estimular el rejuvenecimiento del sector agrario facilitando el acceso de los agricultores jóvenes a las responsabilidades empresariales.

Esta ley constituye el marco de referencia básico para el desarrollo de las normas legales y de las actuaciones en materia de estructuras agrarias, tanto en el ámbito nacional como autonómico, y todo ello en concordancia con la política estructural de la Unión Europea.

Además, recoge los beneficios fiscales para el sector agrario. En la Exposición de Motivos de la misma se enfatizan algunas ideas relevantes:

- La agricultura española ha estado sometida a profundos cambios estructurales durante las pasadas décadas. La crisis de la agricultura tradicional ha tenido como consecuencia la generalización de un modelo de explotación agraria más basado en la tecnología que en la utilización intensiva de mano de obra, al tiempo que abierta plenamente a los mercados.

Sin embargo, en el modelo agrario dominante ha permanecido el carácter básicamente familiar de explotaciones que, si bien constituye una garantía de colonización del territorio y de mantenimiento del tejido rural, también implica la pervivencia de deficiencias estructurales que es preciso corregir.

- La agricultura ha hecho frente al difícil reto de la integración en la Unión Europea y la agricultura española se ha incorporado con normalidad a un mercado más amplio y libre, al tiempo que las explotaciones agrarias han sabido adaptarse a una política agraria más compleja y exigente.

Como vemos, la propia exposición de motivos de la Ley hace referencia a la apertura de mercados existente, a la que no escapa la actividad agraria, recomendándose la diversificación de dedicaciones frente a la exclusiva función productiva de alimentos y materias primas.

En el nuevo contexto de mercados mucho más abiertos, la agricultura no sólo

tendrá que cumplir su tradicional función productiva de alimentos y materias primas, sino que deberá diversificarse para dar satisfacción a nuevas demandas sociales ligadas a la conservación del medio ambiente y a la economía del ocio en el medio rural.

Como consecuencia de todo ello, la modernización de las explotaciones agrarias debe considerar la reestructuración productiva, como medio de sostener y elevar la capacidad de competir en los mercados, pero también la diversificación de actividades que permita en el futuro la obtención de rentas procedentes de los nuevos sectores en auge.

Las nuevas circunstancias aconsejan redoblar los esfuerzos para superar las deficiencias estructurales que limitan las posibilidades de competir de muchas explotaciones agrarias. A pesar del esfuerzo de ajuste estructural llevado a cabo en los últimos años, persisten problemas de reducida dimensión de las explotaciones, de envejecimiento de la población agraria, de rigidez en los mercados de la tierra, de escasa flexibilidad en los modos de producción o de insuficiencia en la organización comercial.

Como se ha señalado, el objetivo fundamental de la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias es corregir esos desequilibrios y deficiencias estructurales que condicionan la competitividad de las explotaciones agrarias, de modo que la agricultura española pueda afrontar la creciente liberalización de los mercados, al tiempo que se aseguren los equilibrios ecológicos básicos y se abran nuevas vías para la obtención de rentas complementarias a los profesionales de la agricultura.

Así, en el impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación, se contempla una reducción del 90% de las ganancias que se pongan de manifiesto en los casos de la transmisión de la totalidad de las explotaciones siempre que lo transmitido se integre o de lugar a una explotación prioritaria⁷⁹; también se recoge la exención total o parcial siempre que lo vendido se integre total o mayoritariamente bajo una linde y dé lugar a una explotación prioritaria o cuando lo adquirido sirva para la primera instalación o se adquiriera dentro de los primeros cinco años desde la primera instalación de un agricultor joven o un asalariado agrario, etc.⁸⁰.

⁷⁹ Artículo 8: “Transmisión de la explotación” de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

⁸⁰ Artículo 10: “Explotación bajo una sola linde” y siguientes) de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

Se constituye como eje de actuación la explotación prioritaria, familiar o asociativa, capaz de alcanzar unos niveles mínimos de ocupación de trabajo y una renta del mismo, con la flexibilidad necesaria para asegurar la viabilidad económica de la explotación y, al propio tiempo, justificar el acceso preferente a los apoyos públicos.

En España muchas de las empresas que se pueden calificar como pequeñas y medianas o como empresas familiares se dedican directa o indirectamente a actividades agrícolas. Junto a los beneficios fiscales estudiados hasta el momento, se contemplan también en nuestro ordenamiento otras importantes reducciones específicas para las empresas de este sector⁸¹.

A estos efectos, se considerará prioritaria la explotación agraria que posibilite la ocupación de, al menos, una unidad de trabajo agrario, cuya renta unitaria de trabajo sea igual o superior al 35% de la renta de referencia e inferior al 120% de ésta⁸², sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria única de la Ley 19/1995⁸³ y cuyo titular sea una persona física que reúna los siguientes requisitos:

- Ser agricultor profesional.
- Poseer un nivel de capacitación agraria suficiente, para cuya determinación se conjugarán criterios de formación lectiva y experiencia profesional.
- Haber cumplido 18 años y no haber cumplido 65 años.
- Estar dado de alta en el Régimen de Trabajadores por cuenta propia o Autónomos en función de su actividad agraria. Los agricultores profesionales que no estén encuadrados en dicho régimen, deberán cumplir los requisitos indicativos de su profesionalidad agraria establecidos a estos efectos por las Comunidades Autónomas.

⁸¹ ADAME MARTÍNEZ, F. (2014). Página 432.

⁸² Artículo 3 a 7: de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

⁸³ Disposición transitoria única: “Hasta el 31 de diciembre de 1998, podrán tener la consideración de prioritarias aquellas explotaciones agrarias familiares cuya renta unitaria de trabajo sea superior al 30 por 100 de la renta de referencia e inferior al 120 por 100 de ésta, tengan la posibilidad de ocupar, al menos, media unidad de trabajo agrario y reúnan los restantes requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 4”.

- Residir en la comarca en donde radique la explotación o en las comarcas limítrofes definidas por la legislación autonómica sobre organización territorial. En su defecto se tendrá en cuenta la comarcalización agraria establecida en el Censo Agrario del Instituto Nacional de Estadística.

Este requisito de residencia se entiende salvo caso de fuerza mayor o necesidad apreciada por las Comunidades Autónomas⁸⁴.

En caso de matrimonio, la titularidad de la explotación prioritaria podrá corresponder, a los efectos indicados, a ambos cónyuges, siendo suficiente que uno de ellos reúna los requisitos indicados.

Las explotaciones agrarias que pertenezcan a una comunidad hereditaria y sobre las que exista pacto de indivisión por un período mínimo de 6 años, se considerarán, a los efectos indicados, como explotaciones prioritarias, siempre que la explotación y, al menos, uno de los partícipes en la comunidad cumplan los requisitos exigidos. El período de indivisión se contará a partir de la calificación de la explotación como prioritaria⁸⁵.

Tendrá también la consideración de prioritaria la explotación agraria cuya renta unitaria de trabajo sea igual o superior al 35% de la renta de referencia e inferior al 120% de ésta, que posibilite la ocupación de, al menos, una unidad de trabajo agrario y cuyo titular sea una persona jurídica que responda a cualquiera de las opciones siguientes:

- Ser sociedad cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o de trabajo asociado dentro de la actividad agraria.
- Ser sociedad cooperativa agraria, sociedad agraria de transformación, sociedad civil o sociedad mercantil que, en cualquier caso, cumpla los requisitos exigidos en uno de los tres puntos siguientes:
 1. Que, al menos, el 50% de los socios cumpla los requisitos exigidos al agricultor profesional, en cuanto a procedencia de rentas y dedicación al trabajo.
 2. Que los dos tercios de los socios que sean responsables de la gestión y administración cumplan los requisitos exigidos al agricultor profesional

⁸⁴ Artículo 4.1. “Explotaciones familiares y otras cuyos titulares sean personas físicas” de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

⁸⁵ Artículo 4.2. “Explotaciones familiares y otras cuyos titulares sean personas físicas” de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

en cuanto a la dedicación al trabajo y procedencia de rentas referidos a la explotación asociativa y que dos tercios, al menos, del volumen del trabajo desarrollado en la explotación sea aportado por socios que cumplan los requisitos exigidos.

3. Que la explotación de la que sea titular se constituya agrupando, al menos, dos terceras partes de su superficie bajo una sola linde, siempre que la superficie aportada por un solo socio en ningún caso supere el 40% de la superficie total de la explotación y, al menos, un socio cumpla las exigencias de procedencia de rentas y dedicación de trabajo establecidas para el agricultor a título principal y para el titular de las explotaciones agrarias prioritarias.

Cuando el titular de la explotación prioritaria sea una sociedad civil, laboral u otra mercantil, sus acciones o participaciones sociales deben ser nominativas y, en el caso de que no se trate de una sociedad agraria de transformación, tendrá por objeto exclusivo el ejercicio de la actividad agraria en la explotación de la que sea titular y más del 50% del capital social; de existir éste, deberá pertenecer a socios que reúnan los requisitos de procedencia de rentas y dedicación de trabajo exigidos a los agricultores profesionales, referidos a dicha explotación.

Por tanto, se pretende favorecer el acceso al crédito de los titulares de explotaciones que tengan la declarada intención de modernizarlas.

Se asocia en la Ley, la titularidad de la explotación al concepto de agricultor profesional, caracterizado por unas exigencias en cuanto al origen de sus rentas que han de corresponder a la actividad agraria o a determinadas actividades complementarias en proporción, al menos, del 50%, siempre que un mínimo del 25% proceda exclusivamente de la actividad agraria realizada en la explotación y que la dedicación a las actividades agrarias y complementarias supere la mitad de su tiempo de trabajo.

Así, el artículo 2.5 de la Ley define al agricultor profesional como aquella persona física que, siendo titular de una explotación agraria, obtiene al menos el 50% de su renta total de actividades agrarias u otras actividades complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria realizada directamente en su explotación no sea inferior al 25% de su renta total y el tiempo de trabajo dedicado a actividades agrarias o complementarias sea superior a la mitad de su tiempo de trabajo total.

A estos efectos se consideran actividades complementarias la participación y presencia del titular, como consecuencia de elección pública, en instituciones de carácter representativo, así como en órganos de representación de

carácter sindical, cooperativo o profesional, siempre que éstos se hallen vinculados al sector agrario, las de transformación de los productos de su explotación y las relacionadas con la conservación del espacio natural y protección del medio ambiente, al igual que las turísticas, cinegéticas y artesanales realizadas en su explotación.

Asimismo, se considerarán agricultores profesionales a los titulares de explotaciones agrarias situadas en la Comunidad Autónoma de Canarias, que obtengan al menos un 25% de su renta total de la actividad agraria ejercida en su explotación, siempre que ésta no requiera más de una unidad de trabajo agrario.

Para favorecer el incremento de superficie de las explotaciones, uno de los problemas que condicionan su viabilidad futura, se arbitran medidas destinadas a facilitar la constitución o consolidación de explotaciones prioritarias con base territorial suficiente, instrumentándose para este fin, importantes beneficios fiscales en las transmisiones onerosas o lucrativas, primándose especialmente, las que afectan a la integridad de una explotación, las destinadas a los agricultores jóvenes y las tendentes a completar bajo una sola linde la superficie de una explotación prioritaria.

Con la finalidad de dinamizar los mercados de la tierra, y permitir un acceso más sencillo a la propiedad para este tipo de explotaciones, se establecen en la Ley 19/1995 incentivos fiscales con la intención de fomentar su transmisión. Todo ello se traducen en reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 50%, 75% y 90% e, incluso, en algunos casos del 100%. Los incentivos fiscales que nos interesan se pueden agrupar en tres supuestos distintos:

- El primero de ellos se aplica en los supuestos de transmisión total por cualquier título, oneroso o lucrativo, *intervivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria. Está regulado en el artículo 9 de la Ley 19/1995 y consiste en una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición onerosa o lucrativa de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que se cumplan determinados requisitos. Así la transmisión debe realizarse a favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición. Como consecuencia de dicha transmisión no se puede alterar la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. Además la transmisión de la explotación debe realizarse en escritura pública. La reducción será del 100% en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite, lo cual ocurrirá cuando

falleciendo uno de los dos esposos, el otro acceda al usufructo vitalicio de la explotación y los descendientes adquieran la nuda propiedad.

Lógicamente en este último caso, solo se podrá beneficiar de la reducción el cónyuge usufructuario, ya que no se puede aplicar la misma para la adquisición de la nuda propiedad.

- El segundo beneficio fiscal previsto en esta Ley, concretamente en su artículo 10, se aplica para los supuestos de transmisión por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, de terrenos o explotaciones para conformar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria. Dicha transmisión estará exenta del impuesto que grave la correspondiente transmisión o adquisición, siempre que en el documento público de adquisición se haga constatar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor. Si la transmisión o adquisición de los terrenos se realiza por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo asociado esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley a efecto de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, se podrá aplicar una reducción del 50% en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición. La aplicación de esta segunda reducción estará sujeta al cumplimiento de los requisitos de indivisibilidad durante un plazo de cinco años y documento público de adquisición exigidos para el anterior beneficio fiscal.
- El tercer beneficio fiscal que contempla esta Ley consiste en una reducción del 75% en la base imponible de los impuestos que correspondan por la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, siempre y cuando el adquirente no pierda o alcance como consecuencia de la adquisición la condición de titular de una explotación agraria. El artículo 11 de la precitada Ley 19/1995 exige para la aplicación de esta reducción, en primer lugar, que la transmisión se realice en escritura pública. Igualmente, como en el caso de beneficio fiscal previsto para la transmisión total de una explotación, que se haga constar en dicha escritura así como en el Registro de la Propiedad si las fincas estuviesen inscritas, o que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto

correspondiente, o de la parte correspondiente, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, con la excepción de los supuestos de fuerza mayor⁸⁶.

Asimismo, se incluyen medidas para impedir el fraccionamiento excesivo de las fincas rústicas, mediante un nuevo régimen de unidades mínimas de cultivo y el establecimiento del derecho de retracto en determinadas transmisiones, en favor de colindantes titulares de explotaciones prioritarias.

La Ley establece situaciones de preferencia para los titulares de explotaciones prioritarias ante distintos supuestos como la adjudicación de superficies agrarias por parte de la Administración, la contratación de seguros agrarios, el acceso a las actividades formativas, la concesión de ayudas de mejora estructural y las incluidas en programas de ordenación sectorial o de ámbito territorial específico, así como en la asignación de cuotas o derechos de producción integrados en las reservas nacionales.

Por lo que respecta al arrendamiento de tierras, se pretende superar la rigidez actual del mercado mediante la modificación de los plazos y prórrogas previstos. La reducción de la duración mínima de los arrendamientos a cinco años, es más acorde con la frecuencia con que se vienen produciendo los cambios en la agricultura actual y puede permitir un sustancial incremento en la oferta de tierras a arrendar, así como un mercado más ágil y abierto.

La persistencia de muchos problemas estructurales evidencia la insuficiencia de los instrumentos y mecanismos articulados en las distintas normas legales que actualmente regulan estas materias y que, por tanto, se modifican por dicha ley.

En este sentido, cabe mencionar la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar y de los Agricultores Jóvenes. Si bien, los objetivos de la citada ley siguen, en gran medida, siendo válidos los instrumentos aplicados en su consecución no se han mostrado eficaces. Por otra parte, la integración de España en la Unión Europea y la adaptación normativa, dejan obsoletas las previsiones de dicha Ley en materia de modernización de explotaciones e incorporación de agricultores jóvenes. Por todo lo anterior, se deroga esta ley, sin perjuicio de rescatar los principios,

⁸⁶ ADAME MARTÍNEZ, F. (2014). Página 436.

conceptos y consideraciones específicas que se han estimado útiles en la actualidad, precisando y ampliando su ámbito de aplicación.

Siendo el actual grado de envejecimiento de muchos titulares de explotaciones agrarias el principal freno a la modernización de la agricultura; facilitar el acceso de jóvenes a la responsabilidad y titularidad de la explotación, constituye uno de los objetivos principales de esta ley.

Por ello, la Ley presta una atención especial a la incorporación de jóvenes a la actividad agraria con el fin de impulsar el relevo generacional y el consiguiente rejuvenecimiento del sector, a tal efecto, se concede un trato preferente, en la concesión de ayudas, a los jóvenes que se instalen por primera vez como titulares de explotaciones prioritarias o en un régimen singular de cotitularidad. Estas medidas contemplan bonificaciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como en el tratamiento específico más ventajoso en otras ayudas.

El artículo 2.7 de la Ley define al agricultor joven como aquel agricultor que tenga como mínimo los 18 años y no haya cumplido los 40 años y ejerza o pretenda ejercer la actividad agraria.

El apartado 1 del artículo 20 de esta Ley establece un beneficio fiscal general para las transmisiones o adquisiciones de cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos o mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, a favor de los agricultores jóvenes y asalariados agrarios para su primera instalación en una explotación prioritaria. Dicho beneficio consiste en la exención plena del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate.

Junto a este beneficio fiscal se establece además la posibilidad de incrementar dos de los beneficios anteriores, concretamente los previstos en el artículo 9 para las transmisiones de la totalidad de una explotación y en el 11 para los supuestos de transmisiones parciales de explotaciones y fincas rústicas, cuando el adquirente sea un agricultor joven o un asalariado agrario y se trate de la primera instalación en una explotación agraria prioritaria. En ambos casos es preciso, para disfrutar de estos porcentajes incrementados de reducción que la transmisión se realice durante los cinco años siguientes a su primera instalación.

Cuando se produce la transmisión total de la explotación, si el adquirente reúne alguna de esas condiciones, el artículo 20 de la Ley prevé la exención total del tributo que grave la transmisión o adquisición (pues la reducción se eleva del 90% al 100%). Y en el segundo caso, es decir, cuando la transmisión sea parcial la reducción se eleva hasta el 85% de la base imponible.

Tanto los beneficios fiscales previstos para jóvenes agricultores como los establecidos a favor de los titulares de explotaciones agrarias prioritarias en la Ley 19/1995 son incompatibles con los previstos en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para las empresas familiares como consecuencia del elevado porcentaje de las mismas.

Por tanto, los titulares de fincas o explotaciones agrarias prioritarias que cumplan los requisitos para disfrutar de ambos grupos de reducciones no podrán disfrutar simultáneamente de dichas reducciones. Corresponderá, pues, a los sujetos pasivos elegir si aplican las reducciones previstas en la Ley 29/1987 o las de la Ley 19/1995.

La Ley 19/1995 establece otros incentivos fiscales específicos para los supuestos de transmisión de superficies rústicas de dedicación forestal. Su disposición adicional cuarta dispone que en las transmisiones *mortis causa* y en las donaciones *inter vivos* equiparables de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, se practicará una reducción en la base imponible del impuesto correspondiente, que variará entre el 90% y el 50%. Se aplicará una bonificación del 90% para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. La reducción será del 75% para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente. Por último, se aplicará una bonificación del 50% para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de *inter vivos*, arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición. Esta misma reducción resultará de aplicación a la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.

Esas tres bonificaciones fiscales serán de aplicación, según se dispone en la citada disposición adicional cuarta y en el porcentaje que corresponda, a la totalidad de la explotación agraria en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80% de la superficie total de la explotación⁸⁷.

Como conclusión, se puede afirmar que la Ley de Modernización de

⁸⁷ *Ibíd.* Páginas 438 y 439.

Explotaciones Agrarias responde al mandato constitucional contenido en el artículo 130.1 de la Carta Magna, según el cual: “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”. Sobre esta Ley se levantan todas las medidas dirigidas a establecer un tratamiento diferenciado de la agricultura y la ganadería.

Para el cumplimiento de sus fines, la ley establece disposiciones generales, la mayoría de las cuales se refieren a típicas medidas de fomento y modernización, que encuentran su plena justificación en el referido artículo 130.1, mientras que otras imponen ciertos límites al contenido y ejercicio de las facultades dominicales y derechos patrimoniales sobre tierras dedicadas a la agricultura, deducibles de su función social, tal como prevé el artículo 33.2 de la Constitución, límites tanto más justificados en cuanto sirven al objetivo de modernización del sector agrario.

Es evidente que la materia principal del contenido de esta Ley es la agricultura, materia sobre la que todas las Comunidades Autónomas han asumido la competencia en sus respectivos Estatutos de Autonomía. Pero, como también se señala en todos los Estatutos, aunque con distinta formulación, dicha competencia autonómica se entiende atribuida “de acuerdo con las bases y la ordenación de la economía” o “de acuerdo con las bases y la ordenación de la actividad económica general”, en los términos de lo dispuesto en los artículos 38, 131 y 149.1.13ª de la Constitución.

Por ello, la intervención legislativa estatal en materia de modernización de las explotaciones agrarias está legitimada en virtud de las competencias atribuidas para la regulación de las bases o medidas que requieran la ordenación y coordinación de la planificación general de la economía.

Pero además, algunos aspectos del contenido de dicha ley se sustentan en otros títulos competenciales del Estado. Así, las normas que establecen modificaciones del régimen legal de arrendamientos, las que regulan las transmisiones *inter vivos o mortis causa* de las explotaciones constituidas por el Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario y las que regulan el derecho de retracto en favor de los colindantes titulares de explotaciones prioritarias, han de considerarse todas ellas integradas en el ámbito de la legislación civil, que corresponde al Estado, de acuerdo con el artículo 149.1.8ª de la Carta Magna.

Por otra parte, las normas que establecen beneficios fiscales sobre tributos del Estado o Hacienda General, tanto sobre los no cedidos como los cedidos a las Comunidades Autónomas, son de competencia estatal, conforme

determina el artículo 149.1.14^a de la Constitución, ya que en el caso de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, lo que se cede no es la disposición, incluso legislativa, sobre la figura tributaria, sino tan solo el rendimiento de dichos tributos. Dichos beneficios fiscales afectan a préstamos, transmisión de la explotación, explotación bajo una sola linde, transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas, permuta de fincas rústicas, inscripciones registrales, bonificaciones fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para las explotaciones forestales, bonificaciones fiscales en la transmisión de superficies rústicas de dedicación forestal y beneficios fiscales en el IRPF para la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrarias.

Para concluir, se pueden resumir los fines de la Ley como los siguientes:

- Promover las explotaciones familiares y otras de carácter individual capaces de consolidar empleo y proporcionar rentas de trabajo suficientes.
- Fomentar explotaciones asociativas, como medio para la formación o apoyo de explotaciones agrarias con dimensión suficiente para su viabilidad o estabilidad.
- Favorecer la profesionalización de la agricultura y mejorar la cualificación profesional de los agricultores, especialmente de los jóvenes, para su adaptación a las necesidades de la agricultura moderna.
- Aumentar la dimensión de las explotaciones promoviendo la movilidad de la tierra (tanto en propiedad como en arrendamiento) y dificultando su fraccionamiento.
- Facilitar el acceso a créditos “blandos” para modernizar las explotaciones.
- Favorecer la incorporación de los jóvenes como profesionales de la agricultura.
- Fomentar la diversificación y la generación de rentas y de empleo estable.
- Favorecer el mantenimiento de superficies forestales.

El fin fundamental de la Ley de Modernización es estimular la constitución y mantenimiento de explotaciones prioritarias de dimensión suficiente para asegurar su viabilidad, con respecto al medio ambiente, y que constituyan la base permanente de la economía de sus titulares.

El Real Decreto 204/1996, de 9 de febrero, sobre Mejoras Estructurales y Modernización de las Explotaciones Agrarias, que desarrollaba la Ley,

contemplaba las preferencias concedidas a las explotaciones prioritarias para el acceso a las ayudas estructurales (podíamos distinguir las ocho aplicaciones siguientes: inversiones en las explotaciones agrarias mediante planes de mejora, primera instalación de agricultores jóvenes, introducción de la contabilidad, agrupaciones de servicios, inversiones colectivas, cualificación profesional, adquisición de tierras y arrendamientos rústicos de mayor duración), adaptando, además, a la realidad española, la normativa comunitaria en materia de estructuras agrarias.

Dicho Real Decreto establecía el régimen jurídico de concesión de las ayudas y fijaba determinados límites, pero en última instancia, su relevancia o trascendencia se encontraba en el importe de las consignaciones presupuestarias que las sucesivas leyes de presupuestos destinaban a tales fines. Este Real Decreto estuvo vigente hasta el 10 de junio de 2001 y fue sustituido por el Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, para la Mejora y Modernización de la Producción de las Explotaciones Agrarias.

Esta sustitución estuvo motivada por la necesidad de adaptar la regulación contenida en el Real Decreto 204/1996, de 9 de febrero, por el que se dictan normas relativas a la modernización de las explotaciones agrarias, a la nueva reglamentación comunitaria en materia de mejora de las estructuras agrarias de producción, contenida en el Reglamento (CE) 1257/1999, del Consejo, de 17 de mayo, sobre ayuda al desarrollo rural a cargo del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), y por el que se modifican y derogan determinados Reglamentos, y en el Reglamento (CE) 1750/1999, de la Comisión, de 23 de julio, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) 1257/1999, del Consejo.

Por otra parte, el Real Decreto 204/1996, de 9 de febrero, fue objeto de varias modificaciones desde su publicación, por lo que pareció oportuno aprobar una nueva disposición que, además de contemplar los obligados cambios impuestos por la reglamentación comunitaria, simplificara y refundiera la dispersa normativa existente en materia de mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias.

La aplicación del Real Decreto 204/1996, al igual que la del Real Decreto 1887/1991, de 30 de diciembre, sobre mejora de las estructuras agrarias, dio resultados satisfactorios, por lo que el Real Decreto 613/2001 continuó idénticas orientaciones de actuación, introduciendo los necesarios cambios para su actualización y estableciendo una nueva ordenación sistemática con el fin de facilitar la comprensión de la disposición y mejorar la técnica normativa.

El Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, establece un régimen de ayudas para la modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias, acogidas a la acción común, conforme al Reglamento (CE) nº 1257/1999 del Consejo, de 17 de mayo de 1999, sobre la ayuda al desarrollo rural a cargo del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA) y por el que se modifican y derogan determinados reglamentos, y a la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, cofinanciadas por el FEOGA, la Administración General del Estado y las comunidades autónomas, de acuerdo con los Programas Operativos y de Desarrollo Rural aprobados por la Comisión de la Unión Europea⁸⁸.

Posteriormente, el Real Decreto 499/2003, de 2 de mayo, modifica el Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, para la mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias.

2.1.5.2. Ley sobre Titularidad Compartida de las Explotaciones Agrarias

La actividad de las mujeres en la agricultura siempre ha sido intensa; sin embargo, su trabajo se ha caracterizado por estar invisible al no gozar del suficiente reconocimiento jurídico, económico y social. Las mujeres representan más de un tercio de las personas que trabajan en las explotaciones agrarias familiares, pero en la mayor parte de los casos, tan sólo los hombres figuran como titulares de las explotaciones, mientras que las mujeres aparecen como cónyuges en la categoría de “ayuda familiar”. Pese a que la inmensa mayoría de las mujeres agricultoras comparten las tareas agrícolas de las explotaciones familiares con sus parejas, estas actividades son vistas como una extensión de sus tareas domésticas y de cuidados –rol reproductivo–. A estas circunstancias hay que añadirle la variedad de criterios de las diferentes fuentes (EPA, Censo Agrario, Encuesta Estructura Explotaciones Agrarias, etc.) que impide la comparación de los datos existentes y la obtención de una visión global de la situación. El mantenimiento de esta situación de desigualdad e invisibilidad del trabajo de las mujeres rurales en el sector agrario, tiene consecuencias negativas para ellas mismas en particular, y para la sociedad en general.

En las unidades familiares, la adscripción a la figura de titular por un único miembro produce de facto una desigualdad cuando la actividad se realiza en pareja, ya que de cara a la sociedad únicamente uno de ellos es el responsable y representante legal de la actividad. Generalmente, el titular es el hombre mientras que la mujer pasa a denominarse “ayuda familiar” –el 71,19% de los

⁸⁸ www.noticias.juridicas.com (2016).

titulares de explotación agraria son hombres, frente al 28,81% que representan las mujeres—. Por lo tanto, la figura de la titularidad única dificulta la plena igualdad entre hombres y mujeres en el ámbito agrario y en el ámbito rural.

En el plano nacional, la figura de la cotitularidad tiene su origen en la Ley 49/1981, del 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar y de los Agricultores Jóvenes, mediante la cual se crearon “acuerdos de colaboración familiar” como instrumento de transición entre la dependencia de los hijos respecto a los padres titulares de explotaciones, y su acceso pleno a la titularidad. Posteriormente, la cotitularidad de las explotaciones agrarias se reguló, a efectos de la concesión de ayudas de los jóvenes agricultores, mediante la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, diseñada exclusivamente para favorecer el relevo generacional entre miembros de la explotación familiar y, por tanto, orientada a la titularidad compartida entre padres e hijos, en la que se establecieron medidas de fomento para la instalación de jóvenes agricultores en tareas de dirección y gestión de las explotaciones prioritarias (a saber, bonificaciones fiscales en el IRPF y tratamientos ventajosos en otras ayudas fiscales). En el artículo 13 del Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, para la mejora y modernización de las estructuras de producción en las explotaciones agrarias, se recogen estas posibilidades. Aunque inicialmente esta fórmula no estaba prevista para la primera instalación de mujeres en la agricultura, muchas mujeres jóvenes menores de 40 años se beneficiaron de las mismas.

Sin embargo, el primer avance en el reconocimiento de los derechos de las mujeres agricultoras fue la promulgación de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica por la que se eliminaron las restricciones legales del Decreto 2123/1971, que impedía que marido y mujer en una misma explotación pudieran cotizar el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social como trabajadores por cuenta propia. Por otra parte, el Acuerdo, de 20 de octubre de 2005, sobre encuadramiento y cotización de la Seguridad Social de los trabajadores agrarios por cuenta propia, supuso un nuevo e importante avance en el reconocimiento del trabajo que desempeñan las mujeres agricultoras, aprobándose una bonificación para incorporarse a la Seguridad Social del 30% durante 3 años para los cónyuges menores de 40 años que trabajasen en la explotación familiar. Esta reducción de cuotas se contempló en la disposición adicional cuadragésima novena de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, y se incorporó posteriormente a la Ley 18/2007, de 4 de julio, por la que se procede a la

integración de los trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos⁸⁹.

La aprobación del Real Decreto 207/2009, de 6 de marzo, sobre titularidad compartida en las explotaciones agrarias, en aplicación del artículo 30 de la Ley de Igualdad en lo relativo al desarrollo rural, establece entre sus medidas la necesidad de desarrollar la figura jurídica de la titularidad compartida con el objetivo de que se reconozcan plenamente los derechos de las mujeres del sector agrario, la protección de la Seguridad Social y el reconocimiento de su trabajo. Esta norma ha supuesto el reconocimiento de derechos y obligaciones derivados de la explotación agraria en condiciones de igualdad para ambos cónyuges. Para acceder a los derechos que esta figura reconoce, se establecen como requisitos la existencia de una relación de afectividad legalmente constituida y la inscripción en el registro de titularidad compartida, regulado éste por la Orden ARM/2763/2009, Una vez realizada dicha inscripción, las ayudas, pagos, derechos de producción, primas, cuotas u otras medidas de efecto equivalente, serán atribuidas conjuntamente a ambos miembros de la pareja.

La Ley de titularidad compartida de las explotaciones agrarias, Ley 35/2011, de 4 de octubre, surgió, tal y como se recoge en su Preámbulo, ya que, a pesar de que la sociedad española ha experimentado una profunda transformación en los últimos treinta años en el reconocimiento pleno de la igualdad de derechos y libertades entre mujeres y hombres, la equiparación de sexos en las zonas rurales evoluciona de forma más lenta, lo cual constituye una característica común de todos los países de nuestro entorno. Prueba de ello, es la presencia mayoritaria de hombres en el mundo rural como consecuencia de la migración de las mujeres jóvenes del campo a las ciudades. Las largas jornadas de trabajo, las responsabilidades domésticas no compartidas en la mayor parte de los casos y la falta de reconocimiento económico, profesional y social del trabajo de las mujeres, son los principales motivos de este fenómeno.

En el ámbito de la explotación familiar del medio rural, son muchas las mujeres que comparten con los hombres las tareas agrarias, asumiendo buena parte de las mismas y aportando tanto bienes como trabajo. Sin embargo, en la mayoría de los casos, figura sólo el hombre como titular de la explotación agraria, lo que dificulta que se valore adecuadamente la

⁸⁹ www.mapama.gob.es (2016).

participación de la mujer en los derechos y obligaciones derivados de la gestión de dicha explotación, en condiciones de igualdad.

El desarrollo del medio rural es fundamental para la vertebración de España y así lo ha entendido la Unión Europea mediante la Directiva 41/2010, de 7 de julio.

El Estado pretende, con esta ley, adaptar el marco jurídico a la realidad social e instaurar un marco legal para las personas del medio rural, garante de la igualdad de derechos entre mujeres y hombres, de la protección social y de Seguridad Social correspondiente, de la educación y formación, y del reconocimiento pleno de su trabajo a todos los niveles.

La titularidad compartida está llamada a constituir un factor de cambio de las estructuras agrarias de modo que las mujeres del mundo rural gocen de una igualdad de derechos efectiva respecto de los hombres.

El Real Decreto 297/2009, de 6 de marzo, sobre titularidad compartida en las explotaciones agrarias creó, a efectos administrativos y como medida de fomento, la titularidad compartida como una nueva figura preferencial adicional a las reguladas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Además, en Europa también se ha trabajado en este sentido, como lo demuestra la Directiva 2010/41/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de julio, sobre aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres que ejercen una actividad autónoma⁹⁰. Dicha Directiva establece un marco para hacer efectivo en los Estados miembros el principio de igualdad de trato entre los hombres y las mujeres que ejercen una actividad autónoma o contribuyen al ejercicio de una actividad de ese tipo, en relación con aquellos ámbitos que no están cubiertos por las Directivas 2006/54/CE y 79/7/CEE.

⁹⁰ Según el artículo 4 “Principio de igualdad de trato” de la Directiva 2010/41/UE del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo de 7 de julio de 2010. Sobre el principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres que ejercen una actividad autónoma, y por la que se deroga la Directiva 86/613/CEE del Consejo, el principio de igualdad de trato significa que no se practicará discriminación alguna por razón de sexo en los sectores público o privado, ya sea directa o indirectamente, por ejemplo en relación a la creación, el equipamiento o la ampliación de una empresa o con el inicio o la ampliación de cualquier otra forma de actividad autónoma.

El acoso y el acoso sexual se considerarán discriminación por razón de sexo y, por tanto, estarán prohibidos. El que una persona rechace tales comportamientos o se someta a ellos no podrá servir de base a ninguna decisión que le afecte.

La aplicación del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en el acceso de bienes y servicios y en el suministro de los mismos seguirá refiriéndose por la Directiva 2004/113/CE⁹¹.

Esta Ley ofrece una nueva figura, la explotación agraria de titularidad compartida, como una unidad económica, sin personalidad jurídica, y susceptible de imposición a efectos fiscales, que se constituye por un matrimonio o pareja de hecho, para la gestión conjunta de la explotación agraria, diferenciando entre la titularidad de la explotación y la titularidad dominical de los bienes y sus derechos, cuyo régimen jurídico civil no se ve afectado. Es decir los titulares de la explotación agraria de titularidad compartida son ambos miembros de un matrimonio o de una pareja “con análoga relación de afectividad”, con una participación paritaria del 50% en derechos y obligaciones.

La responsabilidad de ambos titulares es directa, personal, solidaria e ilimitada.

La administración corresponderá a ambos conjuntamente y la representación será solidaria, salvo en actos que supongan disposición, enajenación o gravamen, para los que será mancomunada.

Esta Ley otorga a estas explotaciones agrarias de titularidad compartida la condición de prioritarias, conforme a la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias, de forma que gozarán de la ventaja de tener un orden preferente a la obtención de beneficios, ayudas y demás medidas de fomento impulsadas, siempre y cuando uno de sus miembros sea agricultor profesional y la renta unitaria de trabajo que se obtenga de la explotación no supere en un 50% el máximo de lo establecido en la legislación correspondiente para las explotaciones prioritarias.

La Ley regula, además, otro mecanismo para el reconocimiento de los derechos económicos de las mujeres que realicen tareas en la explotación. Así, quien habiendo participado de manera efectiva y regular no reciba pago o contraprestación alguna por el trabajo realizado y no haya constituido con su cónyuge o pareja de hecho una titularidad compartida, tendrá derecho a una compensación económica en los supuestos tanto de transmisión de la explotación como de extinción del matrimonio o pareja de hecho.

⁹¹ Artículo 2 “Ámbito de aplicación” de la Directiva 2010/41/UE del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo de 7 de julio de 2010. Sobre el principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres que ejercen una actividad autónoma, y por la que se deroga la Directiva 86/613/CEE del Consejo.

Según se expone en el artículo 3, los requisitos de las personas titulares de la explotación agraria en régimen de titularidad compartida deberán:

- Estar dadas de alta en la Seguridad Social.
- Ejercer la actividad agraria y trabajar en la misma de modo directo y personal, tal y como está definido en la Ley 19/1995, de 4 de julio.
- Residir en el ámbito territorial rural en que radique la explotación.

Los rendimientos generados por la explotación se repartirán al 50% entre ambas personas titulares de la explotación agraria de titularidad compartida, por lo que ambas tendrán que tributar en el IRPF y declarar esos rendimientos como rendimientos de actividades agrarias.

La titularidad compartida de explotaciones agrarias tendrá la consideración a efectos tributarios de entidad y tendrá un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Según el artículo 11, sobre el régimen de las ayudas agrarias, las subvenciones, las ayudas directas y las ayudas de desarrollo rural, ya procedan de fuentes de financiación europeas, estatales o autonómicas, asociadas a la explotación agraria de titularidad compartida, corresponderán por mitades iguales a favor de cada uno de los cónyuges o miembros de la pareja de hecho titulares de las explotaciones agrarias de titularidad compartida, y la solicitud de las citadas ayudas se realizará a nombre de la entidad de titularidad compartida que constituye la explotación agraria de titularidad compartida, efectuándose el pago correspondiente en la cuenta bancaria asociada a la misma.

Cada una de las personas titulares de la explotación agraria de titularidad compartida tendrá la consideración de beneficiaria directa de las ayudas correspondientes al régimen de Pago único de la Política Agrícola Común, quedando exenta de retención de derechos la cesión de los mismos que una de las personas titulares deba realizar a favor de la unidad económica.

El artículo 17 de la Ley 19/1995, define al agricultor joven cotitular de una explotación como aquél que en su primera instalación accede a la titularidad compartida de una explotación agraria, conforme a las siguientes condiciones:

- a) Que el titular y el agricultor joven acuerden que éste compartirá las responsabilidades gerenciales, los resultados económicos de la explotación, los riesgos inherentes a su gestión y las inversiones que en ella se realicen, en una proporción mínima del 50%. Dicho acuerdo deberá tener una duración mínima de 6 años.

- b) Que el titular transmita al agricultor joven, al menos, un tercio de su propiedad en los elementos que integran su explotación, cuyo uso y aprovechamiento continuarán integrados en la misma.

Los acuerdos de ambas condiciones deberán formalizarse en escritura pública y la transmisión a la que se refiere el apartado b) deberá inscribirse en el Registro de la Propiedad, si están previamente inscritas las fincas en favor del titular.

Cuando un agricultor joven sea cotitular de una explotación que reúna los requisitos de la explotación prioritaria, bastará, para que la explotación alcance tal consideración, que dicho joven reúna personalmente los requisitos exigidos al titular de la explotación prioritaria.

Se puede concluir este apartado diciendo que la Ley de Titularidad Compartida de las Explotaciones Agrarias, surge porque la equiparación de sexos en las zonas rurales evoluciona de forma más lenta que en los núcleos urbanos, lo cual constituye una característica común de todos los países de nuestro entorno. Hay una presencia mayoritaria de hombres en el mundo rural.

En el ámbito de la explotación familiar del medio rural, son muchas las mujeres que comparten con los hombres las tareas agrarias, asumiendo buena parte de las mismas y aportando tanto bienes como trabajo.

Con esta ley se pretende adaptar el marco jurídico a la realidad social e instaurar un marco legal para las personas del medio rural, garante de la igualdad de derechos entre mujeres y hombres, de la protección social y de Seguridad Social correspondiente, de la educación y formación, y del reconocimiento pleno de su trabajo a todos los niveles.

La titularidad compartida está llamada a constituir un factor de cambio de las estructuras agrarias de modo que las mujeres del mundo rural gocen de una igualdad de derechos efectiva respecto de los hombres.

2.2.- AGRICULTORES PERSONAS JURÍDICAS

Tienen personalidad jurídica, entre otras, las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades colectivas, las sociedades comanditarias, las sociedades cooperativas, las agrupaciones de interés económico, las sociedades agrarias de transformación (S.A.T.) y las sociedades laborales⁹². Las entidades cuya inscripción en algún registro

⁹² www.agenciatributaria.es. (2016).

público tenga carácter constitutivo, no adquirirán personalidad jurídica hasta su inscripción.

No tienen personalidad jurídica, entre otras, las sociedades civiles (a no ser que los acuerdos sean públicos), las herencias yacentes, las comunidades de bienes, las uniones temporales de empresas, fondos de pensiones, fondos de inversión mobiliaria, fondos de inversión en activos del mercado monetario, fondos de inversión inmobiliaria, fondos de capital riesgo, fondos de titulización hipotecaria, comunidades titulares de montes vecinales en mano común y sociedades mercantiles en constitución.

Impuesto sobre Sociedades (IS)

El Impuesto sobre Sociedades (IS) se regula en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que tiene su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Este impuesto es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y de las demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de la Ley del IS⁹³.

El artículo 7 de la Ley regula los sujetos pasivos del impuesto estableciendo que serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, entre otros, los siguientes:

1. Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

Como las sociedades civiles agrarias no tienen carácter mercantil, no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, como las que sí lo tienen.

2. Las sociedades agrarias de transformación reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula el Estatuto de las Sociedades Agrarias de Transformación.

“La empresa agrícola es aquélla que pretende desarrollar su actividad en el campo de la actividad agraria”.⁹⁴

⁹³ Artículo 1 de la Ley. 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁹⁴ ROMERO GARCÍA F., REQUEJO BOHÓRQUEZ M. (2007). Página 108.

La entidad adquiere la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades desde el momento en que adquiere personalidad jurídica.

La sociedad en formación constituye una unidad económica que puede actuar en el tráfico mercantil, pero que carece de personalidad jurídica plena, de ahí que no tenga la condición de sujeto pasivo para el Impuesto sobre Sociedades y, en consecuencia, las rentas obtenidas serán objeto de atribución a los socios.⁹⁵

En los Estatutos se tiene que indicar la fecha de cierre del ejercicio social, ya que si no se indica, el ejercicio social terminará el 31 de diciembre de cada año⁹⁶. Esta fecha hay que tenerla en cuenta a efectos de la presentación del Impuesto sobre Sociedades, pues éste se debe presentar dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses siguientes a los seis meses posteriores al cierre.

Los sujetos pasivos de este impuesto deben efectuar tres pagos fraccionados a cuenta de la liquidación anual.

Están parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, las uniones, federaciones y confederaciones de Cooperativas.

Las sociedades son asociaciones voluntarias de personas físicas o jurídicas que desarrollan una actividad económica mediante la aportación de un capital social y cuya responsabilidad, salvo excepciones, está asumida por la sociedad.

Adquieren la personalidad jurídica cuando se inscriben en el Registro Mercantil.

TIPOS DE PERSONAS JURÍDICAS:

1.- Sociedades Mercantiles:

- Sociedad Colectiva.
- Sociedad Comanditaria Simple.

⁹⁵ Reguladas en la Sección 2 (Artículos 36 a 38) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

⁹⁶ Según el artículo 26 “Ejercicio social” del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital: “A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio social termina el treinta y uno de diciembre de cada año”.

- Sociedades de Capital:

* *Sociedad de Responsabilidad Limitada.*

* *Sociedad Limitada de Formación Sucesiva.*

* *Sociedad Limitada de Nueva Empresa.*

* *Sociedad Anónima.*

* *Sociedad Comanditaria por acciones.*

2.- Sociedades Mercantiles Especiales (son sociedades que están sujetas a obligaciones y derechos que no existen para el resto de las sociedades):

- Sociedad Laboral (Limitada y Anónima).

- Sociedad cooperativa.

- Sociedades Profesionales.

- Sociedad de Garantía Recíproca.

- Entidad de Capital-Riesgo.

- Agrupación de Interés Económico.

A diferencia de lo que ocurre en las personas físicas, en las personas jurídicas hay separación entre el patrimonio de la sociedad y el propio de los socios y, además, la responsabilidad frente a terceros está sujeta a la aportación de capital (salvo excepciones referidas a las sociedades colectivas y comanditarias).

Las sociedades tienen que realizar los trámites oportunos para la adopción de la personalidad jurídica, mientras que las personas físicas sólo han de realizar los trámites administrativos correspondientes al ejercicio de la actividad.

Las personas físicas no necesitan aportar un capital mínimo exigible por la legislación, mientras que las jurídicas sí, salvo excepciones.

CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES

2.2.1. Operaciones Societarias

Son operaciones societarias sujetas:

1º.- La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

2º.- Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

3º.-El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad instalada previamente en un Estado que no sea miembro de la Unión Europea.

No obstante, con efectos a partir del 3 de diciembre de 2010, han quedado exentas de gravamen la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

A los efectos del impuesto tienen la consideración de sociedades las personas jurídicas que tienen fines lucrativos y las comunidades de bienes que llevan a cabo actividades empresariales.⁹⁷

Todo acto de aportación de bienes en la constitución o ampliación de capital de una sociedad, supondría en teoría, una doble tributación:

- La modalidad de “operaciones societarias” por el acto o acuerdo formal de constitución o ampliación de capital de la sociedad.
- La modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” por el desplazamiento patrimonial, por el trasvase de bienes de carácter oneroso entre el socio y la sociedad con ocasión de dicha aportación de bienes al capital de la sociedad.

Ante esta duplicidad, el legislador declara la incompatibilidad radical entre ambas modalidades de gravamen y opta claramente, por la tributación, ciertamente atenuada, de la modalidad de “operaciones societarias”.

⁹⁷ Según el artículo 19: “Hecho imponible”, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no estarán sujetas:

1º.- Las operaciones de reestructuración (fusión, escisión, aportación de activos y cambio de valores).

2º.- Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.

3º.- La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

4º.-La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

Esto es así siempre que nos encontremos ante aportaciones de bienes no afectos a actividades empresariales; pero cuando la persona o entidad que concurre en la constitución o ampliación de capital de una sociedad es un empresario y aporta bienes afectos, por ejemplo, una explotación agrícola o una finca rústica, la cuestión cambia. El IVA y la modalidad de “operaciones societarias” sí son compatibles. En efecto, el artículo 8. Dos. 2º de la Ley del IVA establece que se consideran entregas de bienes a efectos del IVA, y por lo tanto sujetas a dicho impuesto, “las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados”.

Esta compatibilidad entre ambos gravámenes resulta lógica si consideramos que se trata de tributos cuyo objeto son distintos.

Una aportación empresarial de inmuebles en la constitución de una sociedad, quedará sujeta al IVA por la entrega de un bien afecto a la actividad empresarial, y tributará por la modalidad de “operaciones societarias” por el acuerdo formal de constituir una sociedad. Lógicamente, la sujeción al IVA de la aportación seguirá las reglas generales de este impuesto en cuanto a su posible exención y renuncia de la misma.

En la aportación de una explotación agrícola o aportación de una finca rústica aislada, la tributación sería la siguiente:

- Aportación de una explotación agrícola en su integridad: es un supuesto de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial que, si cumpliera todos los requisitos exigidos por el artículo 7.1º. a) de la Ley del IVA, se encontraría no sujeta al IVA⁹⁸. Los inmuebles contenidos en la transmisión se encontrarían sujetos a la modalidad de TPO, pero no tributaría porque dicha

⁹⁸ El artículo 7.1º de la Ley del IVA, en redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, establece la NO SUJECIÓN AL IMPUESTO de la “*La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios...*”.

modalidad resulta incompatible con “operaciones societarias”⁹⁹. Por tanto, únicamente existiría una tributación efectiva por esta modalidad de OS del ITPAJD.

- Aportación de una finca rústica: Normalmente se encontrará sujeta al IVA, ya que el aportante será un empresario, pero exenta del mismo y con posibilidad de renuncia a la exención. No sujeto a la modalidad de TPO, encontrándose únicamente sujeto a la modalidad de OS. Hay que destacar la conveniencia de ejercitar el mecanismo de la renuncia a la exención del IVA cuando nos encontremos ante una aportación empresarial de inmuebles. En efecto, si la renuncia no se ejercitase, la aportación quedará sujeta pero exenta del IVA, lo que supondría que la prorrata aplicable en el siguiente ejercicio ya no sería del cien por cien, al haber realizado operaciones exentas durante el año anterior, consecuencia de ello es que se perdería el derecho a la plena deducción del IVA soportado y, por lo tanto, impediría al aportante del bien el ejercicio del instrumento de la renuncia en futuras operaciones.¹⁰⁰

2.2.2. Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, etc.

Este impuesto establece un régimen especial para determinadas operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores, siendo las que más nos interesan las que afectan a los empresarios individuales, entre los que se encuentran los agricultores individuales que deseen aportar su explotación agrícola, o determinados elementos aislados afectos a su actividad, en la constitución o ampliación de capital de sociedades mercantiles.

El principal beneficio fiscal que se obtiene con la aplicación de este régimen especial es el diferimiento de la tributación de las rentas derivadas de las transmisiones que se manifiesten con la realización de las operaciones antes mencionadas igualmente, y respecto de las OS del ITPAJD por los actos de constitución o ampliación de capital, queda exento del mismo. Este beneficio fiscal se aplica igualmente a las operaciones realizadas por sociedades u otros entes que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil sujetos pasivos

⁹⁹ Artículo 1 “Modalidad del impuesto” del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

¹⁰⁰ ROMERO GARCÍA F., REQUEJO BOHÓRQUEZ M. (2007). Página 20.

del Impuesto sobre Sociedades (sociedades agrarias de transformación, sociedades cooperativas, etc.).

Gracias a este régimen fiscal especial, un empresario agrícola puede aportar toda su actividad, o elementos aislados de la misma, a una sociedad mercantil, obteniendo por ello los beneficios fiscales anteriores, siempre que se cumplan los requisitos establecidos legalmente.

Por otro lado, existen incentivos para las empresas agrícolas relativos a la amortización. Partiendo de la base de que la causa de la amortización es la pérdida de valor de los bienes del inmovilizado, es decir, la depreciación de los bienes, nos centramos en el carácter deducible de las amortizaciones practicadas, que se justifica por el uso, por el simple paso del tiempo o por obsolescencia o envejecimiento técnico.

El artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Es importante el requisito de la efectividad como condicionante de la deducibilidad de las cuotas de amortización dotadas cada ejercicio y también lo es la necesidad de la contabilización de las mismas en virtud del principio de inscripción contable.

EL Artículo 12.3.d) establece la libertad de amortización para las explotaciones agrarias asociativas que hayan sido declaradas como prioritarias por la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

2.3. LAS COMUNIDADES DE BIENES

Es frecuente el ejercicio de la actividad agrícola a través de la figura de las comunidades de bienes. El motivo no es otro que simplificar la atribución de rendimientos a cada socio o comunero a los efectos del IRPF, así como facilitar la operatividad en el IVA.

A efectos del ITPAJD las comunidades de bienes se consideran sociedades, por lo que cualquier acto u operación que contenga una manifestación expresa o tácita de constituir una comunidad de bienes o ampliar o disminuir el capital, o disolver la misma, se encontrará sujeta a la modalidad de OS.

Las comunidades de bienes constituidas por actos *inter vivos* con la finalidad de realizar o ejercer actividades empresariales, se consideran sujetas al gravamen de OS, tanto en su constitución, en su disolución o en su ampliación de capital.

La base imponible la constituye el valor real de los bienes puestos en común, por lo tanto, no sólo la cifra de capital social de la comunidad que se fija en metálico, sino también el valor de aquéllos bienes inmuebles (normalmente fincas rústicas) que se adquieren por los comuneros para el ejercicio y desarrollo de la actividad e incluso aquellos bienes que, siendo previamente propiedad de uno o de todos los comuneros, se ponen a disposición de la referida comunidad para la consecución de los fines sociales, sin que sea necesario que se produzca una alteración en la titularidad de los referidos bienes. En definitiva, constituye la base imponible de operaciones societarias, el valor real de los bienes y derechos que se ponen en común y que se afectan al ejercicio de la actividad desarrollada por dicha comunidad de bienes, independientemente de que si los referidos bienes se adquieren en el momento de constituirse de forma expresa la comunidad o eran ya propiedad de los comuneros¹⁰¹.

El dato fundamental para poder determinar la prescripción o no de la operación, resulta de cuando se haya manifestado la voluntad societaria de destinar el bien inmueble adquirido al desarrollo de la actividad agrícola.

Igualmente se devenga el impuesto cuando el agricultor dona su explotación agrícola a dos o más personas; por el simple hecho de la transmisión de la actividad a dos o más personas debemos entender que nace el hecho imponible de OS.¹⁰²

Por otro lado, están las comunidades de bienes que se originan de una manera no explícita por actos *mortis causa*¹⁰³, al adjudicar a dos o más herederos la explotación del negocio del causante. Si el plazo que transcurre entre el fallecimiento y la escritura de partición donde a un heredero concreto

¹⁰¹ Artículo 10. 1. del Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de La base imponible vendrá determinada por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, su fijación se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

¹⁰² ROMERO GARCÍA F., REQUEJO BOHÓRQUEZ M. (2007). Página 23.

¹⁰³ Reguladas en el artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

se le adjudique el negocio del causante, es superior a tres años, se entiende que la comunidad de bienes, o herencia yacente, que ha explotado durante ese período el negocio del causante, debe quedar sujeta a la modalidad de OS, tanto la constitución, como la posterior disolución de la misma por la adjudicación del negocio a uno solo de los herederos. Por lo tanto, en las transmisiones *mortis causa* de explotaciones agrícolas, hay que ser especialmente cauteloso con los plazos y formas de la partición.

MODIFICACIONES EN 2016:

Como consecuencia de la modificación del Código de Comercio, determinadas actividades que antes no tenían carácter mercantil, ahora sí lo tienen, por lo que ha sido necesario actualizar tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta, como la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que las sociedades civiles que tengan personalidad jurídica y objeto mercantil están sujetas al Impuesto de Sociedades desde el 1 de enero de 2016, y, por tanto, ya no van a tributar como entidades en atribución por el IRPF.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene *personalidad jurídica* siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad con número de identificación fiscal ante la Administración tributaria.

A estos efectos se entiende por *objeto mercantil* la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil, quedarán, por tanto, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al carácter mercantil.

En cualquier caso, esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el IRPF que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del IRPF a contribuyentes del IS, o en su caso habilitar un régimen especial de disolución y liquidación.

Los socios, personas físicas, de sociedades civiles que pasen a tributar por el Impuesto sobre Sociedades podrán seguir aplicando las deducciones en la cuota íntegra por actividades económicas (artículo 68.2 de esta Ley), que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016, con los límites previstos en Renta (modificación de la redacción del artículo 8.3 y DT trigésima LIRPF).

Por otro lado, se habilita un régimen especial de disolución y liquidación, con beneficios fiscales, para aquellas sociedades civiles que a consecuencia de la Reforma pasan a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y no deseen hacerlo.

En estos casos, acordada por la entidad su disolución y liquidación, se continuará aplicando el régimen de atribución de rentas hasta la liquidación sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. El acuerdo de disolución con liquidación debe adoptarse en el primer semestre de 2016 y la sociedad se extinguirá en el plazo de 6 meses desde que se adopte el acuerdo.

Tratamiento fiscal de la liquidación:

- Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP Y AJD).
- No se devengará el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RPF), Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de los socios sólo se tributará en el momento de la liquidación cuando se perciba dinero o créditos, en otro caso, se difiere la tributación al momento en que se transmitan los demás elementos que hayan sido adjudicados al socio¹⁰⁴.

2.4. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN (S.A.T.)

El antecedente de las sociedades agrarias de transformación (S.A.T.) hay que buscarlo en los viejos Grupos Sindicales de Colonización. Al desaparecer la antigua Organización Sindical, merced al cambio político habido en España, desaparecen los Grupos Sindicales planteándose la necesidad de mantener una figura asociativa sustitutoria en el sector agropecuario que conecte con aquéllos. Para lograr tal objetivo, el RD Ley 31/1977, de 2 de junio, faculta al Gobierno, para la “regulación, adaptación

¹⁰⁴ www.agenciatributaria.es (2016).

y sistematización fiscal de los entonces actuales Grupos Sindicales de Colonización que con la denominación de sociedades agrarias de transformación tendrán plena personalidad jurídica”.

Al mismo tiempo, el RD 1336/77, de 2 de junio, preveía que el Gobierno habría de dictar un Estatuto Especial de sociedades agrarias de transformación a propuesta de los Ministerios de Hacienda y de Agricultura. Cumpliendo tal mandato, el RD 1776/1981, de 3 de agosto, regulaba las S.A.T., siendo desarrollado por Orden Ministerial del entonces Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación de fecha 14 de septiembre de 1982.¹⁰⁵

Las S.A.T. son sociedades civiles de finalidad económico-social en relación a la producción, transformación, y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, la promoción y desarrollo agrarios, así como a la prestación de servicios comunes relacionados con dichos conceptos. Por tanto, poseen personalidad jurídica propia y su habilitación precisa en primer lugar de su constitución y en segundo lugar de su inscripción en el Registro correspondiente.¹⁰⁶

Además, las S.A.T. pueden asociarse o integrarse entre sí para desarrollar las mismas actividades creando una agrupación de S.A.T. también con personalidad jurídica y capacidad para obrar.

La constitución de una S.A.T. contempla el acta fundacional en la que quedan detallados aspectos como el domicilio social, entre otros, la relación de socios con nombre y apellidos así como con la clase y valor de sus respectivas aportaciones, Estatutos Sociales que regirán el funcionamiento interno destacando la toma de decisiones y Órganos de Gobierno, y por último una Memoria que indique las actividades a desarrollar y datos técnicos y económicos.

El registro necesario para dar de alta a la S.A.T. debe realizarse a través de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma donde radique, excepto para aquellas con ámbito territorial superior, en cuyo caso el registro competirá al Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

¹⁰⁵ ALONSO FERNÁNDEZ, FELIPE (1985). Página 254.

¹⁰⁶ Artículo 1. uno del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación.

En la actualidad este registro puede realizarse a través de medios telemáticos al objeto de facilitar el trámite administrativo.¹⁰⁷

El estatuto que regula a las S.A.T. es aprobado por el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto.

Las principales diferencias con las cooperativas se derivan de que a las sociedades agrarias de transformación no les afectan, como a las primeras, los principios de «libre adhesión y baja voluntaria de los socios», «puertas abiertas» o «variabilidad del número de socios y del capital social», y en que en los acuerdos económicos en los que los socios se comprometen estatutariamente puede utilizarse el voto proporcional a la participación individual de capital social suscrito por los mismos, en lugar de la regla cooperativa de «un socio, un voto».¹⁰⁸

Las aportaciones podrán ser:

Las aportaciones podrán ser dinerarias o no dinerarias, debiendo fijarse en metálico la valoración de estas últimas. Las aportaciones no dinerarias no podrán ser valoradas en una cifra superior a la que resulte de aplicar los

¹⁰⁷ www.mapama.gob.es (2018).

¹⁰⁸ Según el artículo 8. uno del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación, el capital social de las SAT estará constituido por el valor de las aportaciones realizadas por los socios a la SAT, bien en el acto de constitución en virtud de posteriores acuerdos. Dichas aportaciones estarán representadas por resguardos nominativos que, autorizados con las firmas del presidente y del secretario de la SAT, materializarán una parte alícuota del capital social de forma que no ofrezca duda la aportación individual de cada socio. Los resguardos no tendrán el carácter de título valores y su transmisión no otorgará la condición de socio adquirente.

Según el artículo 8. tres del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación, no podrá constituirse SAT alguna que no tenga su capital social suscrito totalmente y desembolsado, al menos, en un veinticinco por ciento. El resto, se desembolsará conforme se determine hasta un plazo máximo de seis años.

Según el Artículo 8. cuatro del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación, el importe total de las aportaciones de un socio al capital social no podrá exceder de una tercera parte del mismo. Si los socios son personas jurídicas, el montante total de las aportaciones realizadas por el conjunto de todos ellos no alcanzará, en ningún caso el 50 por 100 del capital social.

criterios establecidos por las leyes fiscales en los expedientes de comprobación de valores.¹⁰⁹

Aportaciones dinerarias:

- Las aportaciones dinerarias deberán hacerse en euros.

Aportaciones no dinerarias:

- En el caso de aportaciones no dinerarias, deberá fijarse en metálico su valoración.
- Las aportaciones no dinerarias no podrán ser valoradas en una cifra superior a la que resulte del informe elaborado por uno o varios expertos independientes.
- Podrá aportarse a la S.A.T. el derecho real de usufructo sobre bienes muebles o inmuebles.

Responsabilidad de los socios:

De las deudas sociales responderá el patrimonio social y, subsidiariamente, los socios de forma mancomunada e ilimitada, salvo que estatutariamente se hubiera pactado su limitación.

Órganos sociales de una S.A.T.

La Asamblea General: órgano supremo de expresión de la voluntad de los socios, constituida por todos ellos.

La Junta Rectora: órgano de gobierno, de representación y administración de la S.A.T. Que estará integrada por un Presidente, un Secretario y al menos 3 vocales, elegidos por la Asamblea General.

En las sociedades agrarias de transformación cuyo número de socios sea inferior a 10, la Asamblea General asumirá las funciones que competen a la Junta Rectora, constituyendo ambas un solo órgano.

Tributación de una S.A.T. y beneficios fiscales:

El régimen fiscal aplicable a las S.A.T. se encuentra regulado en la disposición adicional primera de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, estableciendo que a las S.A.T. inscritas

¹⁰⁹ Artículo 8. cuatro del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación.

en el Registro, les será de aplicación el régimen tributario general y, en consecuencia, estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, ya que el régimen de atribución de rentas no será aplicable a las S.A.T.

La citada disposición recoge, para las S.A.T. inscritas en el correspondiente Registro, los siguientes beneficios fiscales:

- a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención total para los actos de constitución y ampliación de capital.
- b) En el Impuesto sobre Actividades Económicas disfrutarán de una bonificación del 95 por 100 de la cuota y recargos correspondientes a las actividades que realicen.
- c) Se exceptúan de esta exención las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles.

El disfrute de tales beneficios quedará condicionado a que no se produzca una alteración sustancial de los caracteres propios de las S.A.T., a que se mantengan los requisitos necesarios para su inscripción en los citados registros y a que no se vulneren las normas que las regulan.¹¹⁰

¹¹⁰ Artículo 7 del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.

Derechos de los socios:

Los socios tendrán derecho a: **a)** Tomar parte en la Asamblea General y participar con voz y voto en la adopción de sus acuerdos. **b)** Elegir y ser elegidos para desempeñar los cargos de los Órganos de Gobierno de la Sociedad. **c)** Exigir información sobre la marcha de la Sociedad a través de los órganos de su administración y en la forma que, en su caso, reglamentariamente se determine. **d)** Las ganancias o beneficios comunes proporcionales a su participación. **e)** Los reconocidos en este Real Decreto o en los propios Estatutos Sociales. **f)** Impugnar los acuerdos sociales que sean contrarios a las Leyes o Estatutos de la Sociedad, o que sean lesivos para los intereses de ésta en beneficio de algún socio. Obligaciones de los socios: **a)** Participar en las actividades de la SAT en los términos previstos en sus Estatutos Sociales. **b)** Acatar los acuerdos válidamente adoptados por los Órganos de Gobierno. **c)** Satisfacer puntualmente su cuota de participación en el capital social y las demás obligaciones de contenido personal o económico que los Estatutos Sociales impongan. **d)** Cuantos en general se deriven de su condición de socio a tenor de presente Real Decreto o sean determinados en sus Estatutos Sociales.

Según el artículo 7. Uno y Dos del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación, el ejercicio de los derechos reconocidos individual o colectivamente a los socios, así como el cumplimiento de sus obligaciones, podrá ser exigido ante el orden jurisdiccional civil.

Baja de un socio:

Uno. Los Estatutos Sociales regularán necesariamente las condiciones de ingreso de los socios así como las causas de baja y sus efectos.

Dos. En todo caso, serán causas de baja:

- **a)** La transmisión total de su participación por actos «*intervivos*».
- **b)** La muerte o incapacidad legal del socio.
- **c)** La separación voluntaria.
- **d)** La exclusión forzosa.

Los Estatutos Sociales, deberán determinar los supuestos en que la Asamblea General pueda acordar la exclusión forzosa de algún socio, siendo necesario para este supuesto el voto favorable de la mayoría absoluta.

Tres. La baja del socio implicará la liquidación definitiva de su participación en el patrimonio social en la cuantía que le corresponda. Los Estatutos Sociales habrán de establecer el régimen aplicable a dicha liquidación.

Cuatro. El socio que cause baja continuará siendo responsable frente a la SAT del cumplimiento de las obligaciones contraídas hasta la fecha de la pérdida de su condición de socio.

Son causas de baja:

- La transmisión de las participaciones por actos inter vivos.
- La muerte o incapacidad legal del socio.
- La separación voluntaria.
- La exclusión forzosa.

La baja del socio implicará la liquidación de su participación en el capital social en el patrimonio social con la cuantía que le corresponda.

El socio que cause baja seguirá siendo responsable frente a la S.A.T. del cumplimiento de las obligaciones contraídas hasta la fecha de la baja.¹¹¹

¿Qué libros tiene que llevar una S.A.T.?

Las S.A.T. deberán llevar los siguientes libros, diligenciados:

¹¹¹ Artículo 6 del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación.

-Libro de Registro de Socios.

- Libros de Actas de la Asamblea General y de la Junta Rectora.

Disolución y liquidación de la S.A.T.:

Son causas de disolución de las S.A.T. las siguientes:

- El acuerdo de la Asamblea general.
- El cumplimiento del plazo para el que se habían constituido.
- La conclusión del objeto social o imposibilidad de realizarlo.
- La cesación o abandono de las actividades sociales durante un período continuado de dos años.
- La alteración sustancial de los caracteres propios que configuran las S.A.T., dejen de cumplirse los requisitos que determinaron su inscripción o se vulneren las normas que las regulan.
- Las demás especificadas en sus Estatutos Sociales.

Si no es acordada en estos casos la disolución por la Asamblea, la Administración o cualquiera de los socios, podrán solicitar judicialmente que se declare disuelta la sociedad. La disolución deberá ser inscrita en el Registro General de S.A.T.

Con la disolución se inicia el proceso de liquidación.

La duración del período liquidatorio será de un año. Rebasado dicho plazo podrá realizarse de oficio la cancelación de la S.A.T. en el Registro General. Se nombrará una Comisión Liquidadora.

En todo supuesto de disolución, los socios que aportaron bienes inmuebles, salvo expresa renuncia, tendrán derecho preferente a la adjudicación de los mismos bienes aportados por ellos, aun cuando se hayan de compensar en dinero las posibles diferencias de valor.¹¹²

2.5. LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

La fórmula jurídica de la cooperativa es una de las que más arraigo y desarrollo ha obtenido en el ámbito de la actividad agrícola.

¹¹² MIRAVALLES, C. (2016). *www.aagronewscastillayleon.com*.

La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, constituye en marco general de aplicación a las cooperativas que desarrollen su actividad en el territorio de varias Comunidades Autónomas o las que realicen principalmente su actividad en Ceuta y Melilla.

La competencia en materia de legislación sobre sociedades cooperativas se encuentra transferida a las CCA y en muchas de ellas existe una legislación propia sobre la materia.

La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, como declara en su exposición de motivos, define a las sociedades cooperativas como verdaderas instituciones socioeconómicas que han de hacer frente a las constantes transformaciones que, de forma progresiva, se producen en el mundo actual. Los cambios tecnológicos, económicos y en la organización de trabajo que dan especial protagonismo a las pequeñas y medianas empresas, junto a la aparición de los nuevos «yacimientos de empleo», abren a las cooperativas amplias expectativas para su expansión, pero, a la vez, exigen que su formulación jurídica encuentre sólidos soportes para su consolidación como empresa.¹¹³

El mandato de la Constitución española, que en el apartado 2 de su artículo 129 ordena a los poderes públicos el fomento, mediante una legislación adecuada de las sociedades cooperativas, motiva a que el legislador contemple la necesidad de ofrecer un cauce adecuado que canalice las iniciativas colectivas de los ciudadanos que desarrollen actividades generadoras de riqueza y empleo estable.

El fomento del cooperativismo como fórmula que facilita la integración económica y laboral de los españoles en el mercado, hace perfectamente compatibles los requisitos de rentabilidad y competitividad propios de las economías más desarrolladas con los valores que dan forma a las cooperativas desde hace más de ciento cincuenta años.

Era necesaria una Ley de Cooperativas que, reforzando los principios básicos del espíritu del cooperativismo, fuera un útil instrumento jurídico para hacer frente a los grandes desafíos económicos y empresariales que representa la entrada en la Unión Monetaria Europea.

La nueva Ley es también el resultado de la necesidad de aplicar en beneficio del sector cooperativo, una serie de cambios legislativos que se han producido tanto en el ámbito nacional como en el comunitario.

¹¹³ Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

Desde 1989, buena parte del Derecho de sociedades ha sido modificado, para adaptarlo a las Directivas europeas sobre la materia. Con ello, se han introducido algunas novedosas regulaciones que parece muy conveniente incorporar también a la legislación cooperativa, como las que afectan, entre otras, a la publicidad societaria, al depósito de cuentas anuales, a las transformaciones y fusiones, a las competencias de los órganos de administración y a los derechos y obligaciones de los socios.

Respecto a la legislación nacional, la nueva Ley tiene en cuenta la aportación que supuso la Ley General de Cooperativas 3/1987, de 2 de abril, que adaptó a las exigencias del Estado de las Autonomías, el régimen jurídico de las sociedades cooperativas y de las posibilidades de asociación de las mismas. El asumir las Comunidades Autónomas la competencia exclusiva en esta materia significa, en la práctica, que el ámbito de aplicación de la nueva Ley ha sido ampliamente reformulado, por lo que hace necesaria una definición del mismo. Así se ha establecido en el artículo 2, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional. El alcance del ámbito de aplicación de la nueva Ley es, por consiguiente, estatal, al que se acogerán las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad en este ámbito.

En aspectos más generales, la Ley recoge las modificaciones habidas en los procedimientos jurisdiccionales de garantía e impugnación, o las innovaciones más acreditadas en otros ámbitos jurídicos: auditoría y régimen laboral. Por su parte, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, orienta el procedimiento administrativo común a una modernización de la actuación administrativa en base a la eficacia y la transparencia, principios inspiradores éstos que deben ser expresamente acogidos en la nueva normativa cooperativa, en relación con la materia registral y en la actuación de la Administración en el fomento y seguimiento de las entidades cooperativas.

El número de socios para constituir una cooperativa se reduce a tres lo que facilitará la creación de este tipo de sociedades. Con la misma finalidad se establece que la constitución de la sociedad cooperativa se hará por comparecencia simultánea de todos los socios promotores ante el notario, al ser una sociedad de personas, y se suprime la Asamblea constituyente, lo que supone una agilización del procedimiento. Asimismo, se ha flexibilizado la regulación de los órganos sociales, permitiendo que los Estatutos fijen los criterios de su funcionamiento y se faculta a los Estatutos la posibilidad de crear la figura del administrador único en las cooperativas de menos de diez socios.

Mantienen los supuestos y condiciones en que pueden operar con terceros, ampliando los límites de estas operaciones.

Esta Ley desarrolla el concepto de socio colaborador, que sustituye al denominado «asociado» en la anterior Ley, ampliando sus posibilidades de participación.

Contempla la posibilidad de establecer vínculos sociales de duración determinada.

En cuanto al derecho de voto se parte del principio de que cada socio tendrá un voto, si bien se permite que los Estatutos contemplen la posibilidad de establecer el voto plural ponderado para las cooperativas agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, de servicios, del mar y de transportistas, y para el resto, únicamente para los socios que sean cooperativas, sociedades controladas por éstas o entidades públicas, si bien se establece la limitación de no poder superar los cinco votos sociales.

La complejidad que en ocasiones puede presentar la gestión económica de las cooperativas, desde un punto de vista «técnico-contable», ha aconsejado eximir a los interventores de la obligación de la censura de las cuentas anuales de la cooperativa si éstas están obligadas a someterse a auditoría, siempre que así lo establezcan los Estatutos.¹¹⁴

La posibilidad de abonar intereses por las aportaciones al capital social, se condiciona a la existencia de resultados positivos.

Se modifica el régimen de actualización de aportaciones al capital social. El capital social mínimo se fijará en los Estatutos y deberá estar totalmente desembolsado desde su constitución.

En las cooperativas de primer grado los socios pueden ser personas físicas o jurídicas, mientras que en las de segundo grado, son siempre personas jurídicas.

El número mínimo de socios es de tres en las cooperativas de primer grado y dos cooperativas como mínimo en las de segundo grado.

¹¹⁴ Las cooperativas deberán llevar los siguientes libros oficiales: Libro registro de socios. Libro registro de aportaciones de capital. Libros de actas de la Asamblea General, del Consejo Rector, de los liquidadores y, en su caso, del Comité de Recursos y de las juntas preparatorias. Libro de inventarios y cuentas anuales. Libro diario. Y cualesquiera otros que vengan exigidos por disposiciones legales. Todos los libros deberán ser diligenciados y legalizados por el Registro de sociedades cooperativas.

Las sociedades cooperativas de primer grado pueden ser: cooperativas de trabajo asociado, cooperativas de consumidores y usuarios, cooperativas de viviendas, cooperativas Agrarias, cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, cooperativas de servicios, cooperativas del mar, cooperativas de transportistas, cooperativas de seguros, cooperativas sanitarias, cooperativas de enseñanza y cooperativas de crédito.

Las sociedades cooperativas de segundo grado se constituyen al menos por dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo de 45% del total de los socios, así como los socios de trabajo.

Tienen por objeto promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos.

En todo caso, las pérdidas determinadas en función de la actividad cooperativizada de prestación de trabajo, desarrollada por los socios de trabajo, se imputarán al fondo de reserva y, en su defecto, a los socios usuarios, en la cuantía necesaria para garantizar a los socios de trabajo una compensación mínima igual al 70% de las retribuciones satisfechas en la zona por igual trabajo y, en todo caso, no inferior al importe del salario mínimo interprofesional.

Las aportaciones de los socios se realizarán en moneda de curso legal. Si lo acordase la Asamblea General, también podrán consistir en bienes y derechos susceptibles de valoración económica. En las cooperativas de primer grado el importe total de las aportaciones de cada socio no podrá exceder de un tercio del capital social, excepto cuando se trate de sociedades cooperativas, entidades sin ánimo de lucro o sociedades participadas mayoritariamente por cooperativas.

Se establece una nueva regulación del derecho de reintegro a las aportaciones sociales que supone una mayor tutela del socio y refuerza el principio cooperativo de puerta abierta. Con esta finalidad se eliminan las deducciones sobre el reintegro de las aportaciones obligatorias al capital social que podían practicarse al socio que causaba baja en la cooperativa cuando ésta era calificada como baja voluntaria no justificada o expulsión, manteniendo únicamente esa posibilidad para el supuesto de baja no justificada por incumplimiento del período de permanencia mínimo que el socio hubiera asumido en el momento de entrar en la cooperativa.

La captación de recursos financieros se facilita mediante la emisión de participaciones especiales, con plazo de vencimiento de al menos cinco años, que podrán ser libremente transmisibles.

También se contempla la posibilidad de emitir títulos participativos, con remuneración en función de los resultados de la cooperativa.

Se fomenta la participación de la cooperativa en las distintas fases del proceso productivo, al considerar como resultados cooperativos los que tienen su origen en participaciones en empresas que realicen actividades preparatorias o complementarias a las de la propia cooperativa.

La dificultad y el coste de gestión que supone en determinadas ocasiones contabilizar separadamente los resultados cooperativos de los extra cooperativos han aconsejado facultar a la cooperativa para que opte en los Estatutos por la no diferenciación.

La disciplina contable, la publicidad y la transparencia de este tipo de sociedades quedan reforzadas, en línea con la última reforma mercantil, al exigir el depósito de las cuentas anuales en el Registro de sociedades cooperativas.

Son de especial interés las formas de colaboración económica entre cooperativas, procurando su ampliación y facilitando la integración.

Se crea la figura de la «fusión especial» que consiste en la posibilidad de fusionar una sociedad cooperativa con cualquier tipo de sociedad civil o mercantil.

La posibilidad de transformación de una cooperativa de segundo grado en una de primero, que absorbe, tanto a las cooperativas que la integraban, como a sus socios, permite una auténtica integración cooperativa.

Las especiales características de las sociedades cooperativas han hecho necesaria la regulación del grupo cooperativo, con la finalidad de impulsar la integración empresarial de este tipo de sociedades, ante el reto de tener que operar en mercados cada vez más globalizados.

Asimismo se crea una nueva figura societaria denominada cooperativa mixta en cuya regularización coexisten elementos propios de la sociedad cooperativa y de la sociedad mercantil.

El artículo 1 de esta Ley, define a la cooperativa como una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley.

Los órganos sociales de las cooperativas son:

- La Asamblea General: Está formada por todos los socios de la cooperativa. Cada socio tiene un voto. Su objetivo es deliberar y adoptar acuerdos sobre asuntos que, legal o estatutariamente, sean de su competencia. Las decisiones adoptadas vinculan a todos los socios de la cooperativa.

Pueden ser ordinarias, extraordinarias o de delegados.

- El Consejo Rector: Es el órgano colegiado de gobierno al que corresponde la alta gestión, la supervisión de los directivos y la representación de la sociedad cooperativa, con sujeción a la Ley, a los Estatutos y a la política general fijada por la Asamblea General.

El número de consejeros no podrá ser inferior a tres ni superior a quince. Los consejeros serán elegidos por la Asamblea General en votación secreta y por el mayor número de votos, por un período fijado en los Estatutos de entre tres y seis años.

En la mayoría de los casos, está formado al menos por un Presidente, un Vicepresidente y un Secretario. La existencia de otros cargos y de suplentes se recogerá en los Estatutos.

- El Grupo Cooperativo: Es el conjunto formado por varias Sociedades cooperativas, cualquiera que sea su clase, y en las que “una entidad cabeza de grupo” ejerce facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de forma que se produce una unidad de decisión.

Las cooperativas de cualquier tipo y clase podrán constituir sociedades, agrupaciones, consorcios y uniones entre sí, o con otras personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y formalizar convenios o acuerdos, para el mejor cumplimiento de su objeto social y para la defensa de sus intereses.

En función de la actividad cooperativizada, podrán ser socios, tanto las personas físicas como jurídicas, públicas o privadas y las comunidades de bienes. Los Estatutos establecerán los requisitos para la adquisición de la condición de socio. Será necesario suscribir y abonar la aportación obligatoria al capital social que le corresponda.

La responsabilidad de los socios por las deudas sociales estará limitada a las aportaciones al capital social suscrito, estén o no desembolsadas en su totalidad.

La responsabilidad que tienen los socios que soliciten su baja en la cooperativa presenta las siguientes características:

- Durará hasta 5 años después de la baja del socio.

- El socio de baja responderá con el importe de la aportación que le devolvió la cooperativa en el momento de su baja.
- Responderá por las obligaciones contraídas por la cooperativa hasta el momento de su baja.
- Responderá por las obligaciones contraídas por la cooperativa hasta el momento de su baja.
- Responderá, en primer lugar, la cooperativa con su haber social frente a las deudas que resulten de dichas obligaciones y luego el socio hasta el importe devuelto de la aportación.¹¹⁵

Son cooperativas agrarias las que asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales que tienen como objeto la realización de todo tipo de actividades y operaciones encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes, de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas.

También podrán formar parte como socios de pleno derecho de estas cooperativas, las sociedades agrarias de transformación, las comunidades

¹¹⁵ Según www.creatuempresa.org (2016), el proceso de constitución tiene las siguientes fases:

- 1.- Petición de certificación negativa del nombre, previa al proyecto de Estatutos, en el Registro de sociedades cooperativas del Ministerio de Empleo y Seguridad Social (o de la Comunidad Autónoma).
- 2.- Número de identificación fiscal en la Agencia Tributaria (AEAT).
- 3.- Elevación a pública ante notario de la Escritura de constitución de la sociedad.

Los promotores podrán solicitar del Registro de sociedades cooperativas la calificación previa del proyecto de Estatutos.

Se presentará ante el notario la certificación acreditativa, expedida por el Registro de sociedades cooperativas, de que no existe otra entidad con idéntica denominación.

Las cooperativas protegidas cuentan, con carácter general, con la exención sobre las cuotas correspondientes al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en actos de constitución y ampliación de capital, constitución de préstamos y en los derivados de adquisiciones de determinados bienes y derechos.

- 4.- Inscripción de la escritura pública de constitución en registro de sociedades cooperativas del Ministerio de Empleo y Seguridad Social (o de la Comunidad Autónoma).

de regantes, las comunidades de aguas, las comunidades de bienes y las sociedades civiles o mercantiles que tengan el mismo objeto social o actividad complementaria. En estos casos, los Estatutos podrán regular un límite de votos que ostenten los socios mencionados en relación al conjunto de votos sociales de la cooperativa.¹¹⁶

Una cooperativa agraria o agroalimentaria es una cooperativa donde los agricultores o ganaderos ponen en común sus recursos en ciertas áreas de actividad. Además de los servicios, que también se incorporan a la actividad ordinaria de las cooperativas, la actividad principal suele ser la comercialización en común de las producciones de los socios. En el sector se distingue entre cooperativas de servicios agrícolas que prestan varios servicios a sus miembros de forma individual y cooperativas de explotación comunitaria de la tierra (o de producción agrícola), donde los recursos productivos (tierra, maquinaria, etc.) se ponen en común y los miembros labran conjuntamente. Las cooperativas de producción agraria son frecuentes en todo el mundo.

En el sector agroalimentario existen varios tipos de cooperativas. Como en el resto de sectores, las hay de primer grado y de segundo grado. Las primeras están enfocadas a la producción de alimentos y las segundas se centran en la comercialización de los productos de las cooperativas de primer grado. Además, existen cooperativas de suministros, que son aquellas que abastecen a sus miembros con inputs para la producción, como semillas, fertilizantes, gasóleo u maquinaria.

Las cooperativas de comercialización se establecen para transformar, empaquetar, distribuir y hacer marketing de sus propios productos agrícolas (tanto cosechas como ganado). Los agricultores y ganaderos también utilizan cooperativas de crédito como fuente de financiación, tanto para el pago de mano de obra como para las inversiones.

FISCALIDAD DE LAS COOPERATIVAS:

Se ha justificado la necesidad de un tratamiento fiscal especial a las cooperativas, en base a que este tipo de empresas no tienen ánimo o afán de lucro.

Respecto a la legislación española, la ausencia de lucro aparece como característica de las cooperativas en la criticada Ley de Cooperativas de 1942,

¹¹⁶ Artículo 93 de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas.

que, entre otras cosas, ligaba el movimiento a la antigua Organización Sindical, pero los legisladores de entonces se apresuraron a intentar explicar lo inexplicable en el Reglamento de 1971: que “el lucro es el que supone un beneficio exclusivo para la intermediación”. Posteriormente, tanto la Ley española de 1984, y consecuentemente el Reglamento de 1978, como las Leyes autonómicas Vascas de 1983 y Catalanas de 1983, así como la Ley Andaluza, suprime este término buscando definiciones más simples y modernas.

En esta Ley se identifica la ausencia de lucro con la limitación de retribución al capital social. Los excedentes no se reparten, teóricamente, proporcionalmente al capital social, sino a la participación en la actividad de la cooperativa.¹¹⁷

Las sociedades cooperativas tributan en el Impuesto sobre Sociedades (IS). Se aplica un régimen especial establecido en la Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, con las siguientes características:

Fiscalmente se establece una clasificación para las sociedades cooperativas que determina el ámbito de aplicación del régimen fiscal especial:

- Cooperativas protegidas: las entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia de Cooperativas conforme a la Ley 27/1999 o normas autonómicas de aplicación.
- Cooperativas especialmente protegidas:
 - Cooperativas de Trabajo Asociado.
 - Cooperativas Agrarias.
 - Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
 - Cooperativas del Mar.
 - Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

Se diferencian los resultados cooperativos y resultados extra cooperativos.

Existen incentivos fiscales adicionales para las cooperativas especialmente protegidas:

- En general: bonificación del 50% de la cuota íntegra minorada previamente, en su caso, por las cuotas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar.

¹¹⁷ CABALLER MELLADO, VICENTE. (1985). Página 200.

- Para las cooperativas de trabajo asociado que cumplan determinados requisitos: bonificación del 90% (durante 5 años) de la cuota íntegra.
- Para las explotaciones agrarias asociativas prioritarias: bonificación del 80% de la cuota íntegra.

Según el artículo 9 de la Ley 20/1999, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, se consideran especialmente protegidas las cooperativas agroalimentarias que cumplan los siguientes requisitos:

- Que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa.
- Que en la realización de sus actividades agrarias respeten los siguientes límites:

A).- Que las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento por la cooperativa, sean destinado exclusivamente a sus propias instalaciones o a las explotaciones de sus socios.

No obstante, podrán ser cedidos a terceros no socios siempre que su cuantía, durante cada ejercicio económico, no supere el 50% del total de las operaciones de venta realizadas por la cooperativa.

Las cooperativas agroalimentarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios con ciertos límites.

B).- Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o sus socios, en cuantía superior, durante cada ejercicio económico, al 50% del importe obtenido por los productos propios.

C).- Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa, cuyas producciones se incorporen a la actividad de la cooperativa, no exceda de 95.000 euros, modificándose este importe anualmente según los coeficientes de actualización aplicables al valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. No se incumplirá este requisito cuando

el número de socios que no sobrepase el 30% del total de los integrados en la cooperativa supere el valor indicado.¹¹⁸

LAS COOPERATIVAS AGRARIAS Y EL RÉGIMEN ESPECIAL AGRARIO DEL IVA:

La legislación española excluye del Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA (REAGP), tanto a las cooperativas de comercialización como a las de suministro, dejando la puerta abierta a las de explotación comunitaria de la tierra y del ganado, siempre que éstas no sean intensivas (en la misma medida que la explotación ganadera individual).

La justificación fundamental de la medida, ha de buscarse en la VI Directiva Comunitaria, donde el Régimen Especial Agrario surge de la dificultad para establecer sistemas contables, relativamente elaborados, que permitan la liquidación del impuesto¹¹⁹.

2.6. LAS SUBVENCIONES AGRARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las subvenciones son aquellas cantidades que un organismo público concede en favor de empresa con carácter no retornable, esto es, a fondo perdido. La empresa que recibe la subvención está obligada, generalmente a materializar el importe de la subvención percibida en un determinado sentido, previamente establecido por el concedente de la misma.

Con carácter general y en aplicación de la normativa del Código de Comercio y la legislación que la desarrolla en el cálculo de la base imponible, las subvenciones recibidas por las entidades mercantiles constituyen para las mismas ingresos computables a efectos del IS en la misma medida que constituyen ingresos contables.

Las subvenciones de capital no se computan como ingresos en el ejercicio en que se reciben o reconocen, sino que se van imputando de forma parcial a la amortización practicada del bien del inmovilizado financiado por la subvención.

¹¹⁸ Artículo 9 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.

¹¹⁹ CABALLER MELLADO, VICENTE. (1985). Página 206.

En cuanto a las subvenciones corrientes, éstas sí son imputadas como ingreso en el ejercicio en que se produzcan las circunstancias que motivan la concesión de la subvención.

CAPÍTULO 2: JUSTIFICACIÓN DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

1.- INTRODUCCIÓN A LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

La medición concreta de la base se lleva a cabo a través de los métodos de estimación. Cada vez que se realice el hecho imponible la base deberá ser medida, y para esta medición la LGT, en su art. 50, prevé distintos métodos como son el de estimación directa, el de estimación objetiva y el de estimación indirecta.

Como señala PÉREZ ARRÁIZ (2005) “Al margen de la enumeración de métodos que realiza la LGT, algunos autores los han reconducido a dos: el de determinación directa y el de determinación indiciaria o presuntiva. Mientras que en el método directo, el paso de la base normativa a la fáctica se lleva a cabo tomando datos de la situación real del contribuyente; en los métodos presuntivos o indiciarios, el paso a la base fáctica se realiza a través de índices o presunciones. Se hace necesario garantizar un potencial recaudatorio del sistema y evitar incumplimientos generalizados en sectores cuyas características les hacen propensos a la ocultación. Es la ineficacia de la Administración en el desempeño de sus funciones lo que hace recurrir a la estimación en base a índices, módulos, etc. El fundamento principal de las normas simplificadoras en el ámbito tributario se encuentra en la exigencia de practicidad del ordenamiento tributario como fenómeno de masas. Así por ejemplo, el IRPF se ha ido configurando como un tributo cada vez más complejo, lo que dificulta, tanto su aplicación, como su comprensión por parte del contribuyente”¹²⁰.

Una de las ventajas que se han destacado del sistema de estimación objetiva es que, dada la simplicidad en su control, libera medios personales que pueden dedicarse al control de otros contribuyentes.

Los sistemas objetivos se basan en estimaciones de ingresos y gastos del sujeto utilizando parámetros que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Estos métodos objetos de tributación son especialmente destacables en nuestro país respecto al IRPF, debido a la necesidad de simplificación de la imposición de los rendimientos de los pequeños empresarios.

Para GARCÍA NOVOA (2008) “Respecto a la imposición sobre la renta en nuestro país, se entiende que la estimación objetiva es la institución que mejor representa el espíritu de la simplificación; con ella se produce una simplificación de los ejercicios liquidatorios y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la Administración.

¹²⁰ PÉREZ ARRÁIZ, J. (2005). Página 9.

La simplificación y la practicidad redundan en beneficio de una efectiva aplicación del sistema tributario que garantiza la generalidad, en la medida en que crea las condiciones para que todos contribuyan. Precisamente, los métodos objetivos de la determinación de la base, en especial en empresarios y profesionales, hacen menos necesaria la implementación de mecanismos contra el fraude y la elusión fiscal; las medidas orientadas a luchar contra la evasión y la elusión no tendrían sentido en un sistema fiscal aplicado exclusivamente por la Administración y basado en métodos objetivos”¹²¹.

Cabría defender que a través de la estimación objetiva se está persiguiendo que la distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica sea razonablemente eficaz. La estimación objetiva sacrificaría una concepción rigurosa de las exigencias de capacidad económica relativa en aras de una simplificación que asegure la contribución de todos al sistema tributario y de una eficacia garantizada.

Como afirma GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ (2013) “El régimen de estimación objetiva en IRPF, nació con una vocación de simplificación dirigida, por un lado, a un tipo concreto de sujeto pasivo, el pequeño empresario individual, que le ofrecía un régimen de determinación de la base imponible de su actividad económica el cual le eximía de obligaciones de contabilidad y registro, y por otro, para la Administración Tributaria, en cuanto que el mecanismo de determinación de la base hacía mucho más fácil su comprobación, y como consecuencia, le permitía dirigir sus esfuerzos a otros sujetos pasivos, menos numerosos, pero con mayor capacidad contributiva”¹²².

El régimen fiscal de la agricultura cuenta con un tratamiento diferenciado que tradicionalmente ha sido considerada razonable por la sociedad en su conjunto y que tiene un apoyo normativo claro: en primer lugar y como ya se ha dicho, en nuestra propia Constitución, en su artículo 130¹²³, y en segundo lugar, en la normativa de la Unión Europea (Tratado de Funcionamiento de la

¹²¹ GARCÍA NOVOA, C. (2008). Página 16.

¹²² GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ M. J. (2013). Página 171.

¹²³ Artículo 130 de la Constitución española: 1. Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles. 2. Con el mismo fin se dispensará un tratamiento especial a las zonas de montaña.

Unión Europea, Roma, 1957)¹²⁴, que desde sus orígenes ha considerado a la agricultura como un sector merecedor y acreedor de una protección especial, como veremos después al tratar las ayudas de estado.

Este tratamiento singular se manifiesta en la actualidad, a través del sistema de estimación objetiva para la agricultura, realmente conocido como el sistema de módulos agrarios, sistema muy sencillo, que no plantea problemas burocráticos para el agricultor y, por lo tanto, no conlleva apenas costes indirectos. Además, es un sistema flexible, en la medida en que permite, a través de las órdenes ministeriales publicadas anualmente, ajustar la fiscalidad del sector agrario a las circunstancias de cada caso, dadas las frecuentes adversidades climáticas u otros factores que afectan a la agricultura y a la ganadería y, por tanto, dada la variabilidad de los rendimientos que se pueden obtener en los distintos ejercicios económicos¹²⁵.

A pesar de que, en principio, se debe considerar este régimen fiscal como favorable para el sector agrario, ya que se le da un tratamiento diferenciado a

¹²⁴ Artículo 38.1. del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

1. La Unión definirá y aplicará una política común de agricultura y pesca.

El mercado interior abarcará la agricultura, la pesca y el comercio de los productos agrícolas. Por productos agrícolas se entienden los productos de la tierra, de la ganadería y de la pesca, así como los productos de primera transformación directamente relacionados con aquéllos. Se entenderá que las referencias a la política agrícola común o a la agricultura y la utilización del término *agrícola* abarcan también la pesca, atendiendo a las características particulares de este sector.

¹²⁵ En el Anexo I de la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, se aprobaron los signos, índices o módulos aplicables a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo a dicho método. En el artículo 37.4.1º del Reglamento del IRPF, aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo, se establece que cuando el desarrollo de actividades económicas, a las que fuese de aplicación el método de estimación objetiva, se viese alterado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos.

A este respecto, se publicó la Orden HAP/663/2016, de 4 de mayo, ya que el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación ha emitido un informe por el que se pone de manifiesto que durante 2015 se produjeron circunstancias excepcionales en el desarrollo de actividades agrícolas y ganaderas que aconsejan hacer uso de la autorización contenida en el citado artículo 37.4.1º del Reglamento del IRPF.

De esta forma, en el artículo 1 de esta Orden se aprueba la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables en 2015 para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por circunstancias excepcionales, las cuales se localizan en determinadas zonas geográficas.

la agricultura, existe también un cierto consenso sobre la necesidad de reforma en el ámbito del régimen fiscal de la agricultura y la ganadería por parte del sector agrario, ya que, en primer lugar, son necesarias reformas puntuales que adapten, de forma permanente, la fiscalidad de cada uno de los subsectores agrarios a su situación en cada momento y a su renta agraria real, no sólo por adversidades climáticas sino por problemas de mercados o de otra índole, que muchas veces, al ser tan frecuentes, van adquiriendo un carácter de permanencia.

Como señalan RUBIO GUERRERO y RUIZ GONZÁLEZ (2010), "Un sistema tributario vale lo que la Administración Tributaria que lo gestiona".¹²⁶ Por ello, es de justicia reconocer el esfuerzo que hace nuestra Administración por mantener un régimen fiscal específico que proteja al sector agrario, por sus especiales características, aunque quizá sea necesario revisarlo periódicamente, para hacerlo más eficiente.

Al ser el sector agrario un sector multifuncional, necesita un tratamiento especial.

Esta multifuncionalidad debe ser entendida desde distintas perspectivas, por un lado, desde el punto de vista económico, ya que en este mercado hay muchas distorsiones (riesgos climáticos, caídas de precios, excesiva dependencia de la política agraria respecto a subvenciones y ayudas, etc.) que tienen como consecuencia una escasa rentabilidad económica de las explotaciones; por otro lado, desde un punto de vista medioambiental, ya que una de las principales funciones de la agricultura es preservar el medio ambiente; y, finalmente, desde un punto de vista social, porque realiza la función social de mantener el mundo rural (asentamiento humano, costumbres y tradiciones, métodos artesanales, etc.)

Por tanto, se puede justificar un tratamiento especial porque el mercado no reconoce estas externalidades positivas de la agricultura¹²⁷.

¹²⁶ RUBIO GUERRERO, J. J. y RUIZ GONZÁLEZ, M. P. (2010). Página 25.

¹²⁷ <https://es.scribd.com/document/95302125/Externalidad-en-la-economia>. Se puede definir una externalidad como la situación en la cual los costes o beneficios de producción y/ o consumo de algún bien o servicio no son reflejados en el precio de mercado de los mismos. En otras palabras, son externalidades aquellas "actividades que afectan a otros para mejor o para peor, sin que éstos paguen por ellas o sean compensados. Existen externalidades cuando los costes o los beneficios privados no son iguales a los costes o los beneficios sociales. Los dos tipos más importantes son las economías externas o las deseconomías externas".

Como se ha señalado, la normativa de la Unión Europea reconoce las especiales necesidades que presenta el sector primario y justifica así su mayor protección.

Es evidente que hay que tener en cuenta que el margen que tienen los Estados miembros para realizar la política agraria nacional está muy condicionado por la normativa comunitaria.

Como dice PAREDES GÓMEZ (2010) “En el contexto de la Unión Europea no es admitido el método de estimación objetiva en muchos países y en los países en que se aplica está restringido, aunque con alguna excepción, a pequeñas empresas y de carácter fundamentalmente agrícola.”¹²⁸

Toda la política fiscal como apoyo a la política agraria es especialmente importante en la actualidad, ya que nos enfrentamos no solamente a una reforma de la Política Agraria Común, que nos va a exigir y plantear nuevos retos y nuevas reglas de juego, sino que además se están produciendo ampliaciones de la Unión Europea, que aportan nuevos competidores en el Mercado Único.

Según DÍEZ PARTIEREI (1998) “en relación al nuevo proceso de reforma de la PAC, España debe adoptar una estrategia negociadora útil y defenderla según las reglas del juego comunitario. Las limitaciones que impone a la UE su naturaleza política hacen que las decisiones tengan que negociarse entre los Estados miembros y la Comisión; las sucesivas ampliaciones han diluido la capacidad de influencia de los Gobiernos individuales, haciendo cada vez más importantes las alianzas y la cooperación en base a intereses comunes, encuadrados en una lógica comunitaria. La negociación permanente que caracteriza a la UE requiere una capacidad de influencia que hay que ejercer, de manera indirecta, ya desde la concepción de las propuestas de política

A mayor clarificación: una externalidad es el efecto negativo o positivo de la producción o consumo de algunos agentes sobre la producción o consumo de otros, por los cuales no se realiza ningún pago o cobro.

Las externalidades son generalmente clasificadas en:

Externalidades negativas: cuando una persona o una empresa realiza actividades, pero no asume todos los costes, efectivamente traspasando a otros, posiblemente la sociedad en general, algunos de sus costes.

Externalidades positivas: cuando esa persona o empresa no recibe todos los beneficios de sus actividades, con lo cual otros, posiblemente la sociedad en general, se benefician sin pagar.

¹²⁸ PAREDES GÓMEZ, R. (2010). Página 41.

comunitaria, competencia de la Comisión, tanto a nivel político como técnico”¹²⁹.

Por otro lado, hay que considerar el impulso del desarrollo rural como segundo pilar de la Política Agraria Común. Los agricultores van a tener que desarrollar una política estrictamente agraria junto a otras actividades que van más allá de lo agrario (como puede ser el turismo rural o agroturismo o la generación de energía a partir de residuos agrícolas).

Como afirman, VILLALBA CABELLO, SÁNCHEZ MALDONADO y SÁNCHEZ TEJEDA (1998), “el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es la figura impositiva de ámbito nacional, que afecta cuantitativamente en mayor medida a los contribuyentes que realizan actividades empresariales enmarcadas en el sector primario de la economía a la hora de someterse estos a la imposición directa de sus rentas”¹³⁰. Tal y como se puede observar en la siguiente tabla, es considerable el número de liquidaciones de actividades agrarias presentadas en 2014 en la modalidad de estimación objetiva.

Tabla 1: Número de liquidaciones de IRPF según modalidad de tributación.

<i>ESTIMACIÓN</i>	<i>Nº LIQUIDACIONES</i>
<i>Estimación directa</i>	1.699.516
<i>Estimación objetiva no agraria</i>	422.334
<i>Estimación objetiva agraria</i>	905.303
<i>Estimación directa y objetiva agraria</i>	31.782
<i>Estimación objetiva agraria y no agraria</i>	20.983
<i>Estimación directa y objetiva no agraria</i>	13.421
<i>Estimación directa, objetiva agraria y objetiva no agraria</i>	616

¹²⁹ DÍEZ PARTIEREI, E. (1998).

¹³⁰ VILLALBA CABELLO F., SÁNCHEZ MALDONADO, J. y SÁNCHEZ TEJADA, A. M. (1998).

TOTAL	3.093.955
--------------	------------------

Fuente: Elaboración propia a partir de estadísticas de la AEAT.2015.

La idea de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas de carácter general, personal y progresivo, se introdujo en España en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF¹³¹, si bien han conocido diferentes modelos derivados de los distintos objetivos de política económica y social que se han articulado a través de esta figura impositiva.

Como indican CASTELLANO REAL, LOPO LÓPEZ y PÉREZ GONZÁLEZ (2004) “El IRPF que entró en vigor en 1979 gravaba la renta global del sujeto pasivo con independencia de la naturaleza y procedencia de sus distintos componentes. La tarifa del impuesto es de carácter progresivo y las deducciones operaban en la cuota y, al ser en su mayoría cantidades fijas, tenían una importancia relativa menor a medida que crecía la renta, por lo que constituían un elemento que acentuaba la progresividad que se derivaba de la tarifa. La Ley 44/1978 llevó hasta sus últimas consecuencias la idea de generalidad y comunicación entre las diferentes fuentes de renta, de manera que se diseñó un impuesto sintético en el que la compensación entre cualquiera de ellas se permitió con absoluta libertad”¹³².

La Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 considera como contribuyente al individuo, por lo que se tuvo que modificar la regulación del impuesto para adecuarlo a su naturaleza esencialmente individual, quedando la tributación conjunta como una opción para aquellas unidades familiares que así lo decidieran¹³³.

El IRPF ha experimentado importantes modificaciones que han alterado su configuración inicial, así las posteriores regulaciones ya no configuraron un impuesto absolutamente sintético, sino que mantuvieron la diferenciación en

¹³¹ Antecedentes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹³² CASTELLANO REAL, F.; LOPO LÓPEZ, M. A.; PÉREZ GONZÁLEZ, L. A. (2004).

¹³³ Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad 1.837/1988. En relación con determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, de normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta la reforma generada por la Ley 48/1983.

el tratamiento fiscal de determinadas fuentes de renta, como las ganancias y pérdidas patrimoniales¹³⁴.

Tal y como afirma DOMÍNGUEZ RODICIO (2008) “El nuevo planteamiento legal recogido en la Ley 35/2006, recupera, unificándola, la vieja imposición de producto, mediante un gravamen de carácter proporcional o sistema de imposición que la doctrina califica de dual, sometiendo a gravamen progresivo las rentas vinculadas al trabajo y a las actividades en las que este factor, combinado con otros, permite la obtención de las calificadas de empresariales o profesionales, reservando los productos del ahorro para una imposición de carácter real”¹³⁵.

Siendo conscientes de la existencia de un tratamiento favorable a favor de la agricultura y vista brevemente la evolución del IRPF, hay que subrayar la necesidad de realizar un mayor esfuerzo para adaptar la política fiscal y tributaria al verdadero nivel de rentas de los agricultores y ganaderos, especialmente ahora que están atravesando una de las mayores crisis de su historia, con elevados costes de producción y bajos precios de venta de los productos.

Como afirman MARTÍNEZ ÁLVAREZ, GARCÍA MARTOS, MIQUEL y CALLEJO ARRANZ (2013) “la política agrícola es una pieza clave de la política económica de cualquier país. España fue un país predominantemente agrícola hasta mediados del siglo pasado, desde entonces el sector primario ha ido perdiendo peso, tanto en términos de aportación al PIB como en empleo, a

¹³⁴ Como se expone en los antecedentes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, el proceso se inició con la Ley 44/1978, norma que llevó hasta sus últimas consecuencias la idea de generalidad y comunicación entre las diferentes fuentes de renta, de manera que se diseñó un impuesto sintético en el que la compensación entre cualquiera de ellas se permitió con absoluta libertad. Con el tiempo, el diseño inicial hubo de ser rectificado en dos aspectos básicos: de un lado, la total libertad en la compensación de rentas propició que aquellas que podían realizarse con absoluta discrecionalidad, caso de las pérdidas patrimoniales, se utilizaran como instrumento para reducir el impuesto a satisfacer por el resto de fuentes de renta. De otro, la acumulación obligatoria de las rentas de la unidad familiar, en un impuesto de naturaleza progresiva que considera como contribuyente al individuo, estuvo en el origen de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 y obligó a modificar la regulación del impuesto para adecuarlo a su naturaleza esencialmente individual.

¹³⁵ DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R. (2008). Página 260.

favor del resto de los sectores de la economía, especialmente el sector servicios¹³⁶.

¹³⁶ MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A., GARCÍA MARTOS, R., MIQUEL A. B. y CALLEJO ARRANZ, S. (2013).

2.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

2.1.- Estimación Objetiva Singular

En el año 1957, y siendo ministro de Hacienda NAVARRO RUBIO, se emprende una nueva reforma tributaria en España. Quedaría afectada notablemente la recaudación; se aprobó una profunda modificación relativa al régimen de determinación de bases imponibles, y determinó un sistema de bases objetivas. Por tanto, se abandona la estimación directa, como ingresos, beneficios, renta, volumen de producción o ventas que determinan la cantidad a pagar por cada contribuyente, por la estimación objetiva global, referida a los beneficios de todos los que se dedican a una determinada industria en una provincia, ingresos de todos los que están adscritos a un Colegio profesional, etc., o en función de estudios económicos, como muestreos estadísticos o estudios sobre consumo, datos objetivos todos ellos, no basados en las declaraciones de cada sujeto pasivo.

Una vez determinada la base, se aplican ciertos índices, signos o módulos, tales como número de trabajadores empleados, maquinaria o potencia instalada, que sirven para distribuir la cifra global entre todos los contribuyentes del grupo. La transformación del régimen de determinación de bases imponibles desde la estimación directa a la estimación objetiva de bases imponibles implica alejarse del principio de capacidad de pago, puesto que de todos es sabido que las estimaciones objetivas se basan en signos, índices o módulos representativos de la capacidad de pago del sujeto pasivo, si bien el régimen de determinación de bases imponibles que mide realmente la capacidad de pago del individuo es el de estimación directa.

Como señala PORTILLO NAVARRO (2003), “La década de los sesenta fue de expansión económica para España. Sin embargo, el sistema impositivo estaba basado en la estimación objetiva, lo cual perjudicó la posibilidad de conseguir mayores cifras de recaudación en función del crecimiento económico del país.

(...) El régimen de evaluación global había sido duramente criticado puesto que significaba la pérdida de la posibilidad de gravar los rendimientos reales. Por ello, se estableció el Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966, el cual recoge la posibilidad de que el Ministro de Hacienda pueda disponer determinadas exclusiones del régimen de evaluación global o del régimen de convenios, tanto de personas físicas como jurídicas. Esta autorización al Ministro de Hacienda supone el abandono parcial del régimen de estimación objetiva de bases imponibles, puesto que la petrificación de bases era ya un hecho.

También influyó en esta decisión las dificultades de la Administración para aumentar cada año las cifras de evaluaciones globales, ya que los contribuyentes oponían cada vez mayor resistencia, lo que dificultaba el aumento de la recaudación”¹³⁷.

El Régimen de Estimación Objetiva Singular se regula inicialmente en el Decreto 3029/1978 de 7 de diciembre¹³⁸ y se aplicó para la determinación del rendimiento a aquellos sujetos pasivos cuyos ingresos o volumen de operaciones no excedían de 50 millones de pesetas para el conjunto de sus actividades.

Se concretó en dos modalidades diferentes, la normal y la simplificada, desarrollándose la aplicación práctica de ambos sistemas en la Orden de 23 de marzo de 1979. En ella se dispondría que el sujeto pasivo quedara acogido a la modalidad simplificada a no ser que superase los límites cuantitativos fijados, o que sin superarlos optase por no acogerse al sistema simplificado.

Posteriormente, en 1983, el Real Decreto 2933/1983¹³⁹ regula el régimen de estimación objetiva singular en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹³⁷ PORTILLO NAVARRO, M. J. (2003). Páginas 239-251.

¹³⁸ En el artículo primero (definición y ámbito de aplicación) del Real Decreto 3029/1978, de 7 de diciembre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular, se establece que “La Ley cuarenta y cuatro/mil novecientos setenta y ocho, de ocho de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone en su artículo veintidós que la cuantía de los distintos componentes de la base se determinarán en régimen de estimación directa y que, no obstante, reglamentariamente se podrán establecer supuestos de estimación objetiva singular para los rendimientos profesionales y empresariales de pequeña cuantía, al tiempo que rechaza la aplicación de los regímenes de estimación objetiva global y por Jurados. La introducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las estimaciones objetivas singulares, con carácter voluntario significa la adopción de un método de determinación de rendimientos, que dotado de las simplificaciones y ventajas administrativas inherentes a los regímenes objetivos, permite al mismo tiempo atender a las circunstancias que conforman la realidad económica de cada sujeto pasivo a los que se aplica. En la misma línea y con el fin de unificar procedimientos, para simplificar la gestión tributaria y facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, se extiende la estimación objetiva singular a la determinación del volumen de operaciones, de acuerdo con las normas contenidas en el artículo cuarenta y nueve de la Ley General Tributaria”.

¹³⁹ Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre, por el que se regula el régimen de estimación objetiva singular en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley

El artículo 49 de la Ley General Tributaria se refiere al régimen de estimación objetiva singular establecido (calificativo que desapareció por la disposición adicional cuarta de la Ley 18/1991 de IRPF¹⁴⁰), que se utilizará, con carácter voluntario, por los sujetos pasivos cuando lo determine la ley propia de cada tributo, sancionando así el carácter excepcional del régimen.

El IRPF es, de hecho, el único tributo de nuestro ordenamiento vigente en el que se encuentra regulado expresamente el régimen de estimación objetiva. En concreto, en el artículo 41.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF¹⁴¹ y en los artículos 28.1¹⁴² y 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas. Físicas prevé, en su artículo 22, la posibilidad de que reglamentariamente se establezcan métodos de estimación objetiva singular para la determinación de los rendimientos netos de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Reglamentariamente se establecieron dos regímenes distintos de estimación objetiva singular para las actividades empresariales: el normal y el simplificado.- El balance de la aplicación del régimen de estimación objetiva singular no ha sido satisfactorio por las siguientes razones: No tenía en cuenta que los diversos sectores utilizan los factores productivos en distinta proporción: unos son intensivos en capital, otros en consumo de energía, otros en mano de obra, etcétera. Ni el porcentaje único de gasto, ni los porcentajes de rendimiento neto aplicados directamente ambos sobre la cifra de ventas, recogían adecuadamente esta realidad, ya que, para ello, sería necesario establecer un amplísimo abanico de porcentajes, que recogiesen con precisión las particularidades de cada sector. Se establecía un trato discriminatorio entre las empresas de un mismo sector según que utilizasen o no personal asalariado.- No tenía en cuenta que la ley del impuesto configura el régimen de estimación objetiva singular como un sistema que simplifica de manera importante las obligaciones formales, pero que en absoluto autoriza a determinar unos rendimientos netos distintos de los reales”.

¹⁴⁰ Cuarta. Modificación de la Ley General Tributaria. El artículo 47 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, quedará redactado como sigue:

Artículo 47.

1. La Ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible, dentro de los siguientes regímenes:

- a) Estimación directa.
- b) Estimación objetiva.
- c) Estimación indirecta.

2. Las bases determinadas por los regímenes de las letras a) y c) del apartado anterior podrán enervarse por el sujeto pasivo mediante las pruebas correspondientes.

¹⁴¹ Artículo 41 Rendimiento neto: 1. El rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales del artículo 42 de esta Ley para la estimación directa, y las del artículo 69 de esta Ley para la estimación objetiva.- A efectos de lo previsto en el artículo 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del

El artículo 31 de la Ley 35/2006 del IRPF establece que el método de estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas se aplicará, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con arreglo a una serie de normas: los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Por otro lado, el método de estimación objetiva se aplicará conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto General Indirecto Canario, cuando así se determine reglamentariamente. Además, este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra alguna circunstancia, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente¹⁴³.

Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo.

¹⁴² Artículo 28 Reglas generales de cálculo del rendimiento neto. 1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.- A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

¹⁴³ Artículo 31.3 Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.

3.ª Este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

a) Que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa.

b) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

a') Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 euros anuales.

A estos efectos se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Sin perjuicio del límite anterior, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el

El ámbito de aplicación del método de estimación objetiva se fijará, entre otros extremos, bien por la naturaleza de las actividades y cultivos, bien por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que se determinen reglamentariamente para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente y, en su caso, por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales.

b') Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales.

A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento de este Impuesto.

No obstante, a efectos de lo previsto en esta letra b), deberán computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

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

c) Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

A estos efectos, deberán computarse no solo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra b) anterior.

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

d) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de esta Ley.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la estimación objetiva, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por el método de estimación directa durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Por otro lado, el cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en este artículo y las disposiciones que lo desarrollen.

Las disposiciones reglamentarias se ajustarán a una serie de reglas: en el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad y la aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

Desde su establecimiento, el régimen de estimación objetiva singular en el IRPF ha sido objeto de múltiples modificaciones, en concreto la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (Reforma FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ) por la que se sustituyó el texto refundido de 23 de diciembre de 1967, aprobado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 241, apartado primero, de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. Posteriormente, se aprobó la Ley 18/1991, de 6 de Junio, del IRPF, que entró en vigor el 1 de enero de 1992. En esta Ley, el IRPF pasa a ser un impuesto sintético y progresivo sobre la totalidad de las rentas obtenidas por la unidad familiar.

Por eso, el IRPF constituyó, junto al IVA, la pieza básica del sistema tributario español, caracterizándose ambos impuestos por su gran complejidad y por el desbordante número de disposiciones, dictadas para su desarrollo y aplicación.

La Ley 44/1978 significó, en su día, un paso importante en la modernización de nuestro sistema tributario, suponiendo en cierto modo una aproximación, a los esquemas propios de otros sistemas fiscales europeos.

Sin embargo, con el paso del tiempo, se fue produciendo un desgaste del IRPF de la Ley 44/1978, lo que dio lugar a la introducción de numerosas modificaciones en la configuración original del impuesto, consecuencia, en ocasiones de la propia evolución de las circunstancias económicas y, otras, del deseo del legislador de impedir posibles evasiones impositivas.

Los empresarios en estimación objetiva singular tuvieron unas primeras normas para el período 1979/1981 y otras, para el bienio 1982/1983, pero los agricultores constituyeron una excepción, al mantenerseles el mismo porcentaje estimativo durante todo este período.

El régimen de estimación objetiva singular contaba con dos modalidades: la normal (que a partir de 1992 pasa a conocerse como estimación objetiva por coeficientes) y la simplificada, que se suprimió y fue sustituida por la denominada estimación objetiva por signos, índices o módulos¹⁴⁴.

La estimación objetiva normal resultaba aplicable a los empresarios y a los profesionales y la simplificada únicamente a los empresarios.

La estimación objetiva (en sus dos modalidades) constituía un régimen aplicable a los rendimientos de pequeña cuantía, en concreto a las actividades empresariales de menos de 50 millones de las antiguas pesetas de facturación y de doce o menos trabajadores, y a las actividades profesionales de menos de un millón y medio de pesetas de ingresos y sin trabajadores en plantilla (cifra referida siempre al año anterior).

Los contribuyentes que deseaban acogerse a la estimación objetiva, debían comunicarlo a la Administración, quedando vinculados a la misma por un período mínimo de tres años, salvo que durante el mismo incurriesen en gastos extraordinarios o sobrepasasen los límites cuantitativos anteriormente apuntados¹⁴⁵.

Dentro del régimen de estimación objetiva singular había dos modalidades: la normal y la simplificada (se aplicaba a los empresarios más pequeños, a los que en el ejercicio anterior no hubieran tenido más de dos trabajadores y con un volumen de ingresos no superior a una cantidad que iba aumentando año tras año y que para 1991 se cifraba en 7.909.000 pesetas).

En la modalidad *normal*, el rendimiento neto se calculaba de forma parecida a la estimación directa, es decir, restando de los ingresos totales los gastos deducibles, con la sola excepción de las amortizaciones y las dotaciones a las provisiones, conceptos ambos que en su medida quedaban compensados por

¹⁴⁴ Real Decreto 1841/1991, de 20 de diciembre de 1991, por el que se aprueba el nuevo Reglamento del IRPF.

¹⁴⁵ Hasta 1984 la estimación objetiva singular se aplicaba con carácter automático a los sujetos pasivos que cumpliesen los requisitos establecidos, siendo posible renunciar al mismo.

la aplicación de un coeficiente de gastos variable, según la naturaleza de la actividad ejercida.

En la modalidad *simplificada* de estimación objetiva singular es donde tras la promulgación del RD 2.933/1983, los cambios han sido más importantes, y puede decirse que el sector agrario ha sido el más afectado por esta reforma.

Los agricultores pasaron de tributar al 6% sobre su volumen de ventas a aplicar un coeficiente sobre el importe anual del salario mínimo interprofesional si el agricultor no tenía personal asalariado, o sobre el salario medio anual por empleado, en caso de tener personal asalariado. Dicho coeficiente resultaba de la proporción en que se encontrase el volumen de operaciones y la cifra de 2 millones para el ejercicio 1984.

En la modalidad simplificada, bastaba aplicar una sencilla fórmula: el resultado de dividir el volumen de ventas por una cantidad que se aumentaba cada año, se multiplicaba por el salario mínimo interprofesional o, si se contaba con personal asalariado, por el salario medio anual.

Los límites de operaciones señalados, se modificaban en la misma proporción en que se alteraba el importe del salario mínimo interprofesional.

La experiencia proporcionada por los años de vigencia de la estimación objetiva singular arroja como primer resultado el insuficiente nivel de tributación de los pequeños empresarios y profesionales acogidos al mismo, a pesar del considerable aumento del número de declarantes, logro este último atribuible más bien a la mejora en la gestión tributaria.

Probablemente la mayor deficiencia del régimen radicase en acudir a la cifra de ventas como variable fundamental del sistema, siendo la de más difícil control y la que exige unas mayores obligaciones registrales para su contraste.

Otro grave problema ha venido siendo la aplicación de coeficientes de gastos o de fórmulas de obtención del rendimiento neto, definido en el mismo porcentaje de las ventas para cualquier sector de la actividad, lo cual, no es razonable desde el punto de vista económico.

Todo ello hizo que se plantease una reforma del régimen, sectorializando su aplicación y basándolo en índices o módulos característicos de cada sector particular.

Con la reforma se pretendía conseguir una gestión más sencilla, un mejor cumplimiento en vía voluntaria, un aumento de la tributación efectiva y poder dedicar más recursos humanos a la comprobación. Aparte, se intentan simplificar las obligaciones contables de los contribuyentes y ofrecerles mayor seguridad en sus relaciones con la Hacienda Pública.

Por todo ello, el régimen de estimación objetiva, regulado en el artículo 69 de la Ley 18/1991, del IRPF¹⁴⁶, constituye una de las novedades más importantes de la nueva Ley, ya que termina radicalmente con la filosofía de la anterior y persigue acercarse a la realidad económica de los contribuyentes.

¹⁴⁶ Artículo 69. Estimación objetiva.

Uno. Los procedimientos de estimación objetiva de los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas y de los profesionales se regularán reglamentariamente con arreglo a los siguientes criterios:

a) Los sistemas de estimación objetiva podrán aplicarse conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando así se determine reglamentariamente.

b) El ámbito de aplicación de los regímenes de estimación objetivase fijará bien por la naturaleza de las actividades, y cultivos, bien por los módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados.

c) En ningún caso, los rendimientos calculados por este sistema incluirán los resultados de las alteraciones patrimoniales derivadas de los bienes inmuebles o buques afectos a las actividades empresariales o profesionales, que se determinarán e integrarán con los rendimientos de la actividad conforme a las reglas del apartado dos del artículo 41 de esta Ley.

d) El cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales en estimación objetiva, se efectuará mediante la utilización de signos, índices, módulos o coeficientes generales o referidos a determinados sectores de actividad, que serán fijados por el Ministro de Economía y Hacienda.

e) Las obligaciones formales de los sujetos pasivos en régimen de estimación objetiva se ajustarán a las características del mismo.

Dos. Reglamentariamente podrá regularse la aplicación, para actividades o sectores concretos, de sistemas de estimación objetiva en virtud de los cuales se establezcan, previa aceptación por los sujetos pasivos, cifras individualizadas de rendimientos netos para varios períodos impositivos.

Tres. Los regímenes de estimación objetiva de rendimientos podrán aplicarse en ámbitos territoriales delimitados.

Cuatro. En los regímenes de estimación objetiva que reglamentariamente se señalen, no serán objeto de cómputo, para la determinación del rendimiento neto de la actividad, las retribuciones estipuladas entre miembros de la unidad familiar.

Cinco. La aplicación de los regímenes de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de los incrementos de patrimonio que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes, sin perjuicio de lo previsto en la letra c) del apartado uno de este artículo.

Seis. Los regímenes de estimación objetiva serán aplicables a las entidades en régimen de atribución de rentas con las adaptaciones que reglamentariamente se establezcan.

Frente al antiguo sistema, cuyas dos modalidades, normal y simplificada, permitían determinar el rendimiento neto sin tener en cuenta las peculiaridades propias de cada sector económico, el nuevo régimen de estimación objetiva pretende adecuar el beneficio a la realidad de cada sector económico. Para ello, fija unos módulos más personalizados, que tengan en cuenta la naturaleza de la actividad y cultivos explotados, volumen de operaciones, importe de las compras, etc.

El nuevo régimen de estimación objetiva se estructuraba también en dos modalidades: la de signos, índices o módulos y, cuando ésta no sea aplicable, la de coeficientes, ya desaparecida.

La modalidad de *coeficientes* presentaba rasgos muy similares a la estimación objetiva singular normal y era la única que se podía aplicar a los profesionales.

La modalidad de *signos, índices o módulos* de estimación objetiva se va a aplicar conjuntamente con el régimen simplificado del IVA, de forma que la renuncia a uno u otro implica la exclusión de ambos regímenes para todas las actividades realizadas [artículo 69. Uno.a) de la Ley].

Con la Ley 18/1991 del IRPF se produce la tercera gran reforma del IRPF. En la propia Exposición de Motivos de la Ley, se aclara que la reforma del IRPF no trata de conseguir un tributo radicalmente distinto del hasta entonces vigente, ya que ni la sociedad, ni la doctrina hacendística, ni las necesidades presupuestarias permiten un salto en el vacío de tal naturaleza¹⁴⁷. El alcance de la reforma fue más modesto, tratando simplemente de adaptar el impuesto a las exigencias que el transcurso del tiempo, los cambios sociales y el entorno internacional imponían.

En relación a los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales, destacaba la remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con ciertas matizaciones, para la determinación de la base imponible, cuando se trataba de sujetos pasivos en régimen de estimación directa.

Se prevé, además, la modificación del régimen de estimación objetiva, cuya novedad consiste en abandonar el sistema tradicional de determinación del rendimiento por aplicación de un coeficiente sobre la cifra de ventas, para acudir a otro más realista: un conjunto de signos, índices, módulos o

¹⁴⁷ Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, de 6 de junio de 1991, del IRPF. Ámbito de la Reforma.

coeficientes generales o característicos de determinados sectores de actividad.

En consecuencia, desaparece la modalidad simplificada de la estimación objetiva singular, y en su lugar se arbitra un método de determinación del rendimiento conforme a unos módulos.

Aparte subsiste la modalidad normal de dicho régimen, que ahora se denomina “estimación objetiva por coeficientes”, que se analizará en el apartado siguiente.

Por otro lado, en el BOE del 31 de diciembre de 1991 se publicó el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que juega un papel indispensable al regular y desarrollar temas y cuestiones, apenas apuntados en el texto de la Ley.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período de la imposición, es decir, la base imponible es un índice o medida de la capacidad económica del contribuyente.

2.2.- Estimación Objetiva por Coeficientes

Esta modalidad es prácticamente análoga a la denominada normal del régimen de estimación objetiva singular, vigente hasta el 31 de diciembre de 1991.

La modalidad simplificada de dicho régimen estimativo desapareció con la entrada en vigor del nuevo IRPF, el 1 de enero de 1992.

Para delimitar el ámbito objetivo de aplicación, el legislador utiliza el volumen de operaciones y el número de empleados.

Las actividades empresariales, para poder tributar en esta modalidad, debían reunir los siguientes requisitos: que no les fuese aplicable la modalidad de signos, índices o módulos, al no figurar incluidas en la Orden Ministerial correspondiente; que el número de trabajadores de plantilla no excediera de 12 en cualquier día del ejercicio y que el volumen anual de operaciones no fuera superior a 50 millones de las antiguas pesetas (IVA excluido).

Las actividades profesionales, para poder tributar en esta modalidad, debían reunir los siguientes requisitos: que el volumen de sus ingresos, sin IVA, no fuese superior a 5 millones de pesetas (hasta el 31 de diciembre de 1991 este límite se cifraba en 1,5 millones de pesetas) y que carezcan de personal asalariado.

Como se ha dicho anteriormente, el sistema de cálculo del rendimiento neto era muy similar al de la estimación directa: ingresos menos gastos, aunque se

trata de gastos expresamente tasados (coste de personal, compra de mercaderías y gastos accesorios, consumo de energía y agua, alquileres, gastos financieros, tributos no estatales, reparaciones y conservación y un porcentaje dependiendo del tipo de actividad).

El rendimiento neto así hallado sólo podía verse minorado por circunstancias catastróficas reguladas en el artículo 30. Dos del Reglamento.

2.3.- Estimación Objetiva por signos, índices y módulos

La Ley 18/1991, de IRPF, modifica para el sector agrario el sistema de determinación de rendimientos en estimación objetiva, pasando a tributar por la modalidad de coeficientes y como en la Orden de 29 de noviembre de 1994, la modalidad de estimación objetiva por coeficientes es sustituida por la modalidad de signos, índices y módulos, el sector agrario tributa por ésta última.

Este método de estimación objetiva se aplica sólo a los rendimientos de actividades económicas (empresariales y agrarias, no profesionales) de pequeña cuantía, y se basa en unos índices o módulos (fijados por Orden Ministerial cada año) a los que se les vincula un determinado rendimiento. Tiene el atractivo de simplificar las obligaciones contables y formales y de objetivar el rendimiento, aunque realmente haya sido otro. Es un método opcional, que se aplica salvo renuncia del contribuyente.

El sistema de estimación objetiva, bien acogido por los agricultores, inicialmente sólo contemplaba su aplicación para los productos estrictamente agrícolas o ganaderos. Sin embargo, ha ido incorporando a lo largo de los años otras actividades, como las forestales, turismo rural, artesanía, actividades recreativas o de ocio, o transformación, elaboración y manufactura de los productos primarios.

Es un método que ha ido implantándose progresivamente en el sector y comporta una simplificación en el cálculo del rendimiento neto a efectos del IRPF al limitarse a un porcentaje del valor de venta de los productos más el importe de ciertas subvenciones ligadas a cada uno de ellos. Con este régimen se limitan al máximo las exigencias de requisitos formales.

En los últimos años se han acogido más del 90% de los empresarios agrarios al sistema de módulos, no sólo por las supuestas ventajas económicas respecto a la tributación, sino también en cuanto a la simplificación del conjunto de obligaciones formales exigidas.

En 1998 se reguló la posibilidad de deducir del Rendimiento Neto Previo derivado de la aplicación de los módulos, las *amortizaciones* de las

inversiones realizadas, concretada en una reducción sobre el rendimiento neto previo en función de una tabla de amortización acelerada.

Para calcular el importe a deducir se utiliza un sistema lineal con unos plazos y condiciones determinados, tanto para las nuevas inversiones como para las que aún están en período de amortización. El rendimiento minorado, una vez hecha la deducción, es el objeto de tributación a partir del año 1998.

No obstante, existe una cierta divergencia entre los coeficientes máximos de amortización aplicables en la estimación directa y en la objetiva.

La Ley del IRPF enumera como actividades económicas, entre otras, las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, etc.

Las actividades agrícolas, ganaderas y forestales se encuentran incluidas en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, aunque su sistema de cálculo es bastante más sencillo que el del resto de actividades, al basarse principalmente en el volumen de ingresos.

La gran diferencia de estas actividades respecto a las demás, que se recogen en el Anexo II de la Orden, es que el índice de rendimiento neto se aplica sobre los ingresos en lugar de aplicarse sobre parámetros objetivos como personal, metros de barra, superficie del local, etc.

Como se ha dicho anteriormente, las actividades agrícolas y ganaderas se incluyeron en estimación objetiva a partir del año 1995, a través de la Orden de 29 de noviembre de 1994, con importantes especialidades en el mecanismo del cálculo del rendimiento. En el año 2000 se incorporaron las actividades forestales principales que anteriormente sólo se consideraban accesorias de las agrícolas y ganaderas. En 2003 se incorporó la primera actividad pesquera (mejillón en batea).

No obstante, no se incluyen en la base imponible del IRPF las subvenciones concedidas a los que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio de las especies de que se trate, determinado por la Administración forestal, sea igual o superior a 20 años.

Tampoco se integrarán en la base imponible del IRPF las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de las siguientes ayudas de la Política Agraria Común: abandono definitivo del cultivo del viñedo, prima al arranque de plantaciones de manzanos, prima al arranque de plataneras, abandono definitivo de la producción lechera,

abandono definitivo del cultivo y/o arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas y abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.

No se integra en la base imponible la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas.

Desde el 1 de enero de 2002, no se integra en la base imponible la percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición solo afecta a los animales utilizados para la reproducción.

Tras una consulta formulada a la Dirección General de Tributos el día 25-03-99, las subvenciones recibidas de los Fondos Estructurales Comunitarios, para las zonas desfavorecidas o de alta montaña, establecidas en la Ley 25/1982, de 30 de junio, no están exoneradas de gravamen.

Estas subvenciones no aparecen incluidas entre las rentas exentas contempladas en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni en las previstas en la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, como subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria que no deben integrarse en la base imponible del IRPF, por lo que su obtención está plenamente sujeta.

Al analizar el régimen aplicado a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos, se constata el elevado coste fiscal que supone para el agricultor la transmisión de los terrenos sobre los que desarrolla su actividad. Los únicos beneficios fiscales aplicables a la transmisión de terrenos afectos son los previstos en la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias que, en cualquier caso, son muy limitados y se encuentran supeditados al cumplimiento de un buen número de requisitos. Por ello, sería conveniente la introducción de la exención de las ganancias derivadas de elementos afectos sujetos a la condición de reinversión.

En la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, las rentas agrarias, al igual que el resto de rentas de actividades económicas, se incluyen dentro de la parte general de la base imponible.

No se ha modificado la definición de las rentas de actividades económicas y siguen empleándose los métodos de estimación directa, en su modalidad normal o simplificada, y de estimación objetiva para su cuantificación.

Como señala MULEIRO PARADA (2005), “A partir del año 1995 la determinación objetiva por signos, índices o módulos ha sido la forma usual de tributación de los pequeños o medianos agricultores y ganaderos en el IRPF, salvo en aquellos supuestos en que los sujetos pasivos ejercitan su derecho de renuncia en las circunstancias establecidas normativamente. La LIRPF de 2006 incorporó ciertas cautelas a la hora de fijar los límites de acceso al régimen de determinación objetiva en orden a evitar maniobras fraudulentas en su aplicación del régimen. La peculiaridad del régimen de determinación objetiva previsto para las actividades agrarias consiste en que en la determinación del rendimiento neto se atiende a un porcentaje del volumen de ingresos lo cual constituye la base para la determinación del rendimiento en el IRPF.

Las especiales características de algunos sectores como el agrario y, en general, la idoneidad de relativizar los costes fiscales indirectos de los pequeños empresarios obligan a la previsión de métodos de simplificación en el cálculo de los rendimientos. En el Derecho comparado se observa como las fórmulas simplificadas de tributación son una constante, admitiendo diferentes alternativas en su configuración jurídica para el ámbito de las actividades agrarias. El informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español consideró que debería suprimirse, sin excepción alguna, el método objetivo de estimación de los rendimientos de las actividades económicas, incluidas las agrarias. La reforma de la LIRPF ha sido más moderada y únicamente ha reducido el ámbito de aplicación del régimen”¹⁴⁸.

Para que la actividad agrícola o ganadera pueda acogerse al método de estimación objetiva (EO) en 2016, se computarán los dos límites siguientes.

- Los agricultores o ganaderos no podrán tener unos rendimientos íntegros superiores a 250.000 euros anuales.
- Los agricultores o ganaderos no podrán realizar compras de bienes y servicios (excluido el inmovilizado) superiores a los 250.000 euros al año.

Sin embargo, Hacienda, en la disposición adicional segunda del Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal aprovechó para introducir una restricción a estos dos límites. Hasta ahora, se tenían en cuenta exclusivamente los ingresos de la actividad económica del empresario en cuestión. A partir de 2007, para el cálculo del “volumen de exclusión” del método, se deben incluir también “aquellos ingresos que pudieran

¹⁴⁸ MULEIRO PARADA, L.M. (2015).

corresponder a actividades económicas desarrolladas por determinados parientes”.

Concretamente, deben computarse las actividades económicas desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participe cualquiera de ellos.

Se presumirá que hay *vinculación* con el contribuyente, si estas actividades del cónyuge o los hijos son “idénticas o similares” (clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas), o bien se compartan con el contribuyente medios personales o materiales, o se mantenga una dirección en común. Para el cálculo del volumen de compras, también deberán tenerse en cuenta estas actividades económicas afines de los parientes del contribuyente.

Hay que destacar que los módulos e índices correctores aprobados para 1995 se deberían haber actualizado con cierta periodicidad, previa audiencia de los sectores afectados, mediante orden que se publicara en el BOE, en función de la evolución experimentada por los factores económicos y de otro tipo, que intervengan en la formación de la cuota a ingresar.

Así la Orden de 29 de noviembre de 1994¹⁴⁹, en su apartado quinto, establece que “Los signos, índices o módulos, así como los índices correctores a que se refiere el apartado cuarto, serán aplicables en 1995 y 1996, si bien, el valor de los correspondientes al último año mencionado se actualizará, previa audiencia de los sectores afectados, mediante orden que se publicará en el BOE antes del 1 de diciembre de 1995, en función de la evolución experimentada por los factores económicos o de otro tipo que intervengan en la formación del rendimiento neto o cuota a ingresar de las actividades o sectores de actividad a que resulta aplicable esta Orden”.

La realidad ha sido que no ha habido apenas actualización al respecto, y que los índices de cuota devengada por operaciones corrientes se mantienen prácticamente igual a fecha de 2016.

Como se ha indicado anteriormente, el sistema de estimación objetiva inicialmente sólo contemplaba su aplicación para los productos estrictamente agrícolas o ganaderos, sin embargo, se han ido incorporando a lo largo de los años otras actividades *accesorias*, como las forestales, turismo rural,

¹⁴⁹ Orden de 29 de noviembre de 1994 por la que se da cumplimiento para 1995 y 1996 a lo dispuesto en los artículos 27.1 y 28 del Reglamento del IRPF y 37.1º.1º, 38 y 42 del Reglamento del IVA.

artesanía, actividades recreativas o de ocio, y la transformación, elaboración o manufactura de los productos primarios.

Por tanto, se integran en el método de EO las actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca de IVA (REAGP). Entre estas actividades, se incluyen: *agroturismo, artesanía, caza, pesca y actividades recreativas y de ocio*, en las que el agricultor o ganadero participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc.

Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por *incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial*, que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices, signos o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días, a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando, a tal efecto, las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por *incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales* que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados igualmente podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días, a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. La Administración Tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

Igualmente, podrá autorizarse la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en *situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado*. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

Respecto a la renuncia al régimen de estimación objetiva¹⁵⁰, ésta supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa y podrá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen de estimación objetiva, salvo que en dicho plazo se revoque aquélla.

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

Como se señala en la Sentencia Núm. 3274 DE 2011 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda, Recurso Núm. 981/2005:

¹⁵⁰ Artículo 33 Renuncia al método de estimación objetiva:

1. La renuncia al método de estimación objetiva podrá efectuarse:

a) *Durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.*

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

b) También se entenderá efectuada la renuncia al método de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

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

2. La renuncia al método de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.

3. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado 1.a) se revoque aquélla.

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

4. La renuncia a que se refiere el apartado 1.a) así como la revocación, cualquiera que fuese la forma de renuncia, se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

“teniendo en cuenta que el régimen de estimación objetiva del IRPF es voluntario para el sujeto pasivo (artículo 49 de la LGT) y, por lo tanto, que la voluntad manifestada por éste es de tributar por el régimen de estimación directa en el IRPF debe primar sobre cualquier otra consideración de tipo formal o procedimental entendiendo que no es obstáculo a tal conclusión la circunstancia de que el recurrente no haya renunciado expresamente al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos y al régimen simplificado dentro del plazo establecido, y ello porque la renuncia debe producir plenamente sus efectos, sin perjuicio de las consecuencias que pudieran derivarse en el ámbito del Derecho sancionador tributario, puesto que la voluntariedad forma parte de la esencia de este régimen de determinación indiciaria de la base imponible. Esta conclusión se refuerza en un sistema como el vigente en que la opción por este régimen voluntario es pasiva y no activa, lo que implica, a efectos prácticos, que se entiende que un contribuyente ha optado “voluntariamente” por la determinación por signos, índices o módulos del IRPF si no se ha presentado la renuncia al mismo. De ahí que no parezca lógico ni adecuado con las exigencias que, con respecto a los regímenes de determinación indiciaria de la base imponible, parecen derivarse de nuestra Constitución (artículo 31.3) que el simple incumplimiento de un plazo determine que un contribuyente no pueda tributar de acuerdo con su capacidad económica real, ya que con ello se estaría lesionando el mismo fundamento de este régimen de determinación de la base imponible, que es, como se ha dicho, la voluntariedad, por lo que ésta desempeña en este régimen indiciario una importante función de garantía del contribuyente, que es necesario proteger, como dispone el artículo 49 de la LGT.

Por lo que hay que concluir, que la renuncia al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF, aunque sea de un modo tácito, no es inválida, sino que produce plenos efectos jurídicos en la elección del régimen de determinación de la base imponible”.

Respecto a la *incompatibilidad con la estimación directa*, los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho régimen, en la modalidad correspondiente.

El régimen de *estimación directa* es el régimen general y está basado en las declaraciones y en los datos aportados por el contribuyente, o que resulten de sus libros y registros de contabilidad. Para la determinación de los rendimientos de actividad económica existen dos modalidades: estimación directa normal y simplificada, aplicándose esta última a las actividades

económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que se renuncie a su aplicación.

En las dos modalidades, normal y simplificada, existen pocas diferencias entre las actividades del sector primario y otras actividades económicas, siendo igual la normativa para unas y otras salvo ciertas especialidades de las que, la mayor parte de ellas son doctrinales, no verdaderas diferencias normativas. Sin embargo, en el régimen de estimación objetiva, las diferencias son notables en el ámbito normativo, diferenciándose perfectamente en la Orden reguladora de la estimación objetiva, la forma de calcular el rendimiento neto en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales y en las demás actividades.

Quizá el método de estimación directa sea el mejor método para cuantificar la base imponible, tanto desde el punto de vista técnico como de justicia tributaria, ya que permite cuantificar con exactitud la capacidad económica del sujeto pasivo. El inconveniente es que exige una dotación importante de medios personales y materiales para el contribuyente, como es el cumplimiento de deberes formales u obligaciones accesorias (presión fiscal indirecta).

El IRPF ha sido con frecuencia un poderoso instrumento de alivio de diversos tipos de daños catastróficos en el sector agrario ya que todos los años se publican reales Decretos-leyes, dirigidos a paliar dichos daños, recogiendo diversas reducciones fiscales que se concretan en órdenes ministeriales que normalmente se publican en el BOE previamente al inicio de la campaña de renta de cada año.

La experiencia acumulada ha ido aconsejando sucesivas mejoras en los métodos de tributación, para ir adaptándolo a la realidad económica del sector agrario. Hay nuevos problemas a los que hay que aportar nuevas soluciones legales.

Por otra parte, es evidente que el sector agrario ha presentado una debilidad económica que se ha traducido en la obtención de un nivel de rendimientos inferior al de otros sectores, de donde se deriva la imposibilidad del campo para financiar íntegramente las prestaciones sociales y contribuciones al sostenimiento del gasto público, a través del pago de impuestos. Por lo que sigue siendo necesario acudir a recursos externos, consecuencia de la imposibilidad de repercutir en los precios de los productos agrarios las cargas sociales y fiscales.

La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto, se fijó como objetivo, una mayor neutralidad en la tributación de las actividades económicas y mayor control y transparencia en la tributación de las mismas.

Con fecha 28 de noviembre de 2014, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 26/2014, de 28 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

En la Exposición de Motivos, se menciona la intención de hacer una “revisión del método de estimación objetiva aplicable en la determinación del rendimiento neto de determinadas actividades, exigiendo, a partir de 2016, nuevos requisitos para su aplicación, tanto cuantitativos, mediante la reducción de límites objetivos, como cualitativos, reduciendo las actividades que se pueden acoger a éste, limitándolas a aquéllas que por su naturaleza se relacionan fundamentalmente con consumidores finales”.

En el artículo primero. Dieciocho del Capítulo I, se establece que, para 2016 las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, este método no podrá aplicarse cuando el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere, para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales y tampoco podrá aplicarse si en el ejercicio anterior, el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, supere dicho volumen económicos.

Esta Ley recoge una reducción en los límites para poder acogerse al método de estimación objetiva, lo que, teniendo en cuenta que no sólo computan las operaciones correspondientes a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas que cumplan determinadas circunstancias, dejará fuera del sistema a un número considerable de agricultores y ganaderos.

Además, esta medida contradice, en cierta medida, la consecución de los objetivos fijados en la Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones agrarias, que pretende incentivar la incorporación de cotitulares de una misma unidad familiar a la actividad agraria.

Se puede concluir esta evolución histórica de la estimación objetiva recordando que las actividades agrarias se incluyeron en el régimen de estimación objetiva en 1995, a través de la Orden de 29 de noviembre de 1994¹⁵¹, que en su apartado quinto establece que “la gran novedad para 1995

¹⁵¹ Orden de 29 de noviembre de 1994 por la que se da cumplimiento para 1995 y 1996 a lo dispuesto en los artículos 27, apartado uno, y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la

consiste en la inclusión, en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las actividades agrícolas y ganaderas”.

Por otro lado, la última reforma surgida con la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF revisa el método de estimación objetiva aplicable en la determinación del rendimiento neto de determinadas actividades, exigiendo, a partir de 2016, nuevos requisitos para su aplicación, tanto cuantitativos, mediante una reducción de los límites objetivos (para las actividades agrarias dicho límite asciende a 250.000 euros) como cualitativos, reduciendo las actividades que se pueden acoger a este, limitándolas a aquellas que por su naturaleza se relacionan fundamentalmente con consumidores finales, manteniéndose, como no podía ser de otra manera, para las actividades agrarias.

3.- EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN ESTE RÉGIMEN

El método de estimación objetiva para el sector agrario puede constituir la mejor opción en cuanto a la simplificación de las obligaciones fiscales que conlleva, ya que además, y solo en este sector, se tributa en función de los ingresos reales del agricultor o ganadero, por lo que se mantiene una coherencia con el principio de capacidad económica.

En este apartado del trabajo se analizará si el sistema de estimación objetiva puede afectar a alguno de los principios constitucionales del sistema tributario.

CAMARENA GUTIÉRREZ (2009) afirma que “sin lugar a dudas es en el campo del Derecho constitucional donde la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible recibe los mayores cuestionamientos, por diversas razones.

No es para menos pues, un método de determinación en el cual se toman como base para la determinación de la cuota, unas cifras que no representan lo concretamente realizado por el sujeto a través del hecho imponible, incluso podría darse el caso que tal hecho imponible no hubiera acontecido, podría pensarse –con argumentos válidos–, que constituye una flagrante y clara contravención a los principales principios en materia tributaria y, por tanto, que su inconstitucionalidad es obvia.”¹⁵²

Esto es así para todos los sectores, excepto para el sector agrario, ya que, como se ha dicho anteriormente, en la estimación objetiva para el sector agrario se tributa en función de los ingresos obtenidos, que sí representan lo concretamente realizado por el contribuyente.

Estos principios son de obligado cumplimiento, ya que, como afirma CALVO ORTEGA (2004) “La principal herramienta de transformación de lo que se puede llamar Derecho tributario tradicional ha sido el establecimiento en las Constituciones de principios tributarios concretos. Esta concreción de los principios supone cosas muy importantes en el plano de la técnica jurídica. Se trata de preceptos permanentes (como todo principio), lo que supone que no se agotan con su aplicación. Son generales, es decir, es extienden a todos los tributos. Finalmente, son directamente aplicables a situaciones y relaciones jurídicas muy diversas. No estamos, pues, ante

¹⁵² CAMARENA GUTIÉRREZ, J. E. (2009).

normas programáticas que sirven de guía al legislador, sino de preceptos que pueden ser invocados directamente ante un Tribunal Constitucional que constituye la garantía de su observancia o alegados ante un Tribunal ordinario. Interesa destacar que estos principios constituyen mandatos del constituyente al legislador ordinario y como tales imperativos son obligatorios para éste. Los poderes productores de normas (Legislativo y Ejecutivo) quedan sometidos a tales principios”¹⁵³.

A lo largo de este apartado se hará un recorrido por los principios involucrados en el problema descrito y se revisará el sistema tributario y se reflexionará acerca de los fundamentos que respaldan la existencia del método de estimación objetiva, a qué intereses responde, y si son éstos los suficientemente válidos para justificar su presencia.

3.1.- Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica consiste en que cada contribuyente debe tributar en base a su capacidad económica, por lo que hay que lograr un régimen simplificado pero que a la vez permita contribuir según indicios reales de capacidad económica. En la mayoría de los sectores incluidos en el régimen de estimación objetiva, no se tributa en función de los ingresos realmente percibidos sino en base a una estimación de los mismos, en aras de hacer prevalecer el principio de simplicidad, por lo que en muchos casos, se vulnera el principio de capacidad económica. Es precisamente en el sector agrario, en el único en el que se tributa aplicando un porcentaje a los ingresos realmente obtenidos, que como se verá más adelante, es al denominado índice de rendimiento neto.

El artículo 31 de la Constitución afirma que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (...)”. La capacidad económica es la riqueza o aptitud de una persona para hacer frente al pago de tributos.

Como resuelve el Tribunal Constitucional “tradicionalmente el principio de capacidad económica suponía que sólo cuando se producía un hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica se puede establecer el tributo. Esto supone que la norma con carácter general establece las condiciones para la imposición, sin embargo, no han faltado ocasiones en las que la generalización del hecho imponible establecido en la norma podía ser

¹⁵³ CALVO ORTEGA, R. (2004). Páginas 59-74.

contrario a la Constitución al producir mayor presión fiscal sobre quienes en realidad tienen menos capacidad económica”¹⁵⁴.

Por otro lado, FRITZ NEUMARK (1994) concibe los principios de la imposición en función de fines predeterminados que surgen de la orientación política y económica a la que la imposición debe servir y luego, delineando los principios, procura lograrlos a través de la estructuración de un sistema tributario determinado¹⁵⁵. Sobre la base de una clasificación de cinco fines, enuncia dieciocho principios de imposición, dentro de los que se encuentra el principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago individual o personal¹⁵⁶.

El principio de proporcionalidad en los impuestos se refiere, esencialmente, a que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

A este respecto, NEUMARK (1994) señalaba que la proporcionalidad descansa sobre la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos de la contribución y “exige que las cargas fiscales imputables en conjunto a los individuos se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas por las disponibilidades económico-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos”¹⁵⁷.

Para el maestro alemán NEUMARK (1994), este principio consiste esencialmente en que “las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo”¹⁵⁸. De lo anterior se advierte la existencia de dos

¹⁵⁴ Así lo puso de manifiesto la Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, de 17 de febrero.

¹⁵⁵ GARCÍA BELSUNCE, H. A. (1982). Página 67.

¹⁵⁶ NEUMARK F. (1994). Página 54.

¹⁵⁷ NEUMARK F. (1994). Página 151.

¹⁵⁸ NEUMARK F. (1994). Página 135.

sentidos: el sentido positivo, que consiste en tratar igual a los iguales y el negativo, que consiste en tratar desigual a los que se encuentren en condiciones desiguales. Otra interpretación que podríamos dar a este principio es que quien no tiene capacidad económica no debe pagar tributos, ya que no tiene disponibilidad económica para contribuir.

Existen diferentes indicadores de capacidad económica, unos constituyen una manifestación directa (la renta o el patrimonio) y otros son más bien una manifestación indirecta (el consumo de bienes o servicios). El exponente más claro de capacidad económica es efectivamente la renta o el patrimonio de una persona. El consumo es también un hecho indicativo de capacidad económica, aunque en este caso, la capacidad económica no se manifiesta de forma tan directa.

A diferencia de lo que ocurre en el método de estimación directa, en la estimación objetiva se renuncia a la cuantificación exacta del hecho imponible y se tributa en base a una estimación del mismo.

Por ello, en lo que respecta al objeto de este estudio, las críticas a la estimación objetiva aumentan normalmente al señalar que en ella no se mide en modo cierto la verdadera capacidad económica. Ello no obstante, como señala FERREIRO LAPATZA (2013) no existe una medición exacta de la capacidad a través de la estimación directa y una medición inexacta de la capacidad a través de la estimación objetiva de la base”¹⁵⁹.

Es verdad que los sistemas objetivos se basan en abstracciones y generalizaciones, de forma que mediante las mismas no se pretende conocer los verdaderos ingresos y gastos de los sujetos pasivos, sino que se aplican parámetros preestablecidos que buscan un acercamiento al rendimiento medio del sector empresarial. Por tal motivo se suele decir que renuncian a estimar de forma adecuada la capacidad económica individual de cada contribuyente, pero esto no siempre es así, pues en ocasiones es la mejor aproximación a la situación real y este proceder se justifica por las ventajas que tiene este método de determinación de la base imponible respecto a la simplificación en la liquidación y gestión del impuesto.

Ahora bien, la base de los cálculos de estimación objetiva han de reflejar una capacidad económica lo más cercana posible a la real, motivo por el cual el legislador ha elegido el método de estimación teniendo en cuenta el grado de aproximación estadística que ha de gravarse.

¹⁵⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2013).

Es evidente que con la estimación directa se adapta mejor un impuesto a las exigencias del principio de capacidad económica. Sin embargo, el referido parámetro de riqueza no es el único que ha de tomarse en consideración a la hora de configurar un tributo, pues deben evitarse igualmente costes indirectos de la aplicación del mismo que pueden conllevar una cierta descapitalización o pérdida de capacidad económica por parte del contribuyente (como pueden ser los de llevanza de una contabilidad, costes de asesoramiento, etc.) primando la simplicidad, lo que hace posible que el propio contribuyente realice sus propias liquidaciones y gestiones.

La ponderación de estos diferentes valores constitucionales ha de regir la opción del legislador por el método de estimación de la base imponible.

No tiene, necesariamente, más capacidad económica aquella persona que consume más cantidad de un determinado producto que otra. Puede suceder que quien adquiera más cantidad sea, por ejemplo, porque tiene familia numerosa, lo que le va a ocasionar un mayor gasto. En el sector agrario, es frecuente permanecer en módulos por la prevalencia del principio de simplicidad, independientemente de la capacidad económica del agricultor.

CORTÉS DOMÍNGUEZ (1985) y GONZÁLEZ GARCÍA (1990) afirman que este principio establece que “han de contribuir a las cargas públicas quienes tengan capacidad económica para ello”¹⁶⁰. Para que se pueda cumplir el principio de capacidad económica, hay que tener en cuenta el principio de justicia y equidad tributaria, que se lleva a cabo a través de la progresividad, esto es, como señalan GARCÍA MARTÍN (1979), PÉREZ DE AYALA (1988), CABALLERO SÁNCHEZ y GARCÍA DE CASTRO (1990), que a igual capacidad económica debe imponerse un gravamen similar, y por otro lado a desigual capacidad económica debe asignarse un desigual gravamen¹⁶¹. Por lo tanto, como señalan SÁNCHEZ GRAELLS (2006) y

¹⁶⁰ Así lo creen CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1985), página 71; y GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1990) y en *El principio de igualdad en la Constitución Española*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. Ministerio de Justicia, Madrid (1991). Páginas 1.397 y 1.398.

¹⁶¹ GARCÍA MARTÍN, J. A. (1979), Página. 385. También PÉREZ DE AYALA, J. L. (1988), página 236; y CABALLERO SÁNCHEZ, R. y GARCÍA DE CASTRO, M. (1990), página 359.

PÉREZ DE AYALA (1986), allí donde no exista un valor económico, la ley no podrá construir una “capacidad económica” como soporte del tributo¹⁶².

Por tanto, como señala PÉREZ DE AYALA (2000), la carga tributaria que debe afrontar cada sujeto, debe estar en función de su capacidad económica¹⁶³, lo que en ciertos sectores acogidos al método de estimación objetiva no ocurre.

Este principio ha sido ampliamente desarrollado por HERRERA MOLINA (2007), quien afirma que “en primer término, los titulares del derecho a contribuir con arreglo a su capacidad económica son las personas físicas. Es más, solo las personas físicas pueden ejercerlo plenamente: el hombre y la mujer tienen derecho a un mínimo existencial exento, y a tributar con arreglo a la riqueza disponible en función de sus circunstancias familiares.

En el ámbito de las personas jurídicas no cabe hablar de un derecho a contribuir con arreglo a la capacidad subjetiva, pero sí de una capacidad objetiva plasmada en la disponibilidad de la renta neta. En la medida en que esta riqueza no resulte disponible para determinadas personas físicas, constituye una capacidad económica objetiva de la persona jurídica que debe someterse a tributación”¹⁶⁴.

El método de estimación objetiva se incardina en el IRPF, que es un impuesto de naturaleza directa, personal y subjetivo y dicho método de estimación de la base imponible no quebranta esta naturaleza.

Existen argumentaciones proclives a este régimen de determinación, que expresan que recurrir a métodos de estimación objetiva para determinar bases, no tiene que ser, a priori, contradictorio con la exigencia de justicia tributaria. Como señala SÁINZ DE BUJANDA (1973) “estos métodos constituyen una técnica o modo para determinar la base que cuantifica un hecho imponible que es expresión de la capacidad económica, serían

¹⁶² SÁNCHEZ GRAELLS, A. (2006), página 35; y PÉREZ DE AYALA, J. L (1986), página 23, en PÉREZ DE AYALA, J. L (2000), página 177, y en PÉREZ DE AYALA, J. L (1965), página 39. “Allí donde no exista tal capacidad no puede existir el impuesto”.

¹⁶³ PEREZ DE AYALA BECERRIL, M. (1995), página. 39: “[...] para que el impuesto sea realmente justo y no se produzcan disfunciones será necesario que la realidad gravada esté referida y ponga de manifiesto una capacidad económica del sujeto, que es el objeto que el legislador toma como referencia para establecer sobre él el correspondiente impuesto porque refleja, efectivamente, una verdadera capacidad de pago del individuo”. STC 209/1988. También lo deja claro la STC 209/1988.

¹⁶⁴ HERRERA MOLINA, P. (2007). Página. 53.

contradictorios cuando se alejen de la base imponible y dejen de ser un elemento de medición de ésta. Esto ocurre si la estimación objetiva no está diseñada con la finalidad de proceder a una medición, sino que lo está con la idea de establecer una base alternativa, lo que supone gravar un hecho imponible distinto al establecido por ley”¹⁶⁵.

Por otro lado, cabe sostener que el principio de capacidad económica no es el único principio de justicia tributaria, y ello no le resta ni importancia ni autonomía conceptual. Este principio es de considerable importancia, el valor de este principio lo expone muy bien CASADO OLLERO (1982) cuando destaca que "es un factor que en nuestra actual perspectiva histórica y socio-cultural, habrá necesariamente que tenerse en cuenta para que la ordenación impositiva, aparezca o no expresamente formulada en el texto constitucional, y que su vinculación al concepto de tributo es tal que responde a la naturaleza misma de las cosas”¹⁶⁶.

Respecto a este principio aplicado a la estimación objetiva, podrían aparecer dudas acerca de su cumplimiento, ya que se basa en indicadores objetivos, como índices, signos o módulos, pero, como señala VAQUERO GARCÍA (2016), el TC interpreta que para reducir los costes de gestión se puede optar por fiscalizar los rendimientos por medio de alguna técnica que no precise una cuantificación exacta de los resultados económicos obtenidos, lo que supone que, debido a los importantes costes de gestión del impuesto y a las dificultades de determinación exacta de la base imponible, resulta viable la utilización del sistema de estimación objetiva para determinar la capacidad económica del contribuyente¹⁶⁷.

Respecto al principio de capacidad de pago, se puede concluir señalando que no deben imponerse cargas excesivas a los contribuyentes que hagan inaplicable el sistema, por lo que hay que lograr un régimen simplificado pero que a la vez permita contribuir según indicios reales de capacidad económica. Este régimen existe para los agricultores y otros empresarios con un volumen de ingresos limitado, como veremos más adelante. Estos límites cuantitativos se han ido reduciendo en las últimas reformas, con la idea de excluir de la estimación objetiva a muchas actividades empresariales que en este sistema tenían una tributación menor y que, por tanto, no tributaban de acuerdo a

¹⁶⁵ SÁINZ DE BUJANDA, F. (1973). Página 208.

¹⁶⁶ CASADO OLLERO, G. (1982). Página 192.

¹⁶⁷ VAQUERO GARCÍA, A. (2016). Página 193.

este principio de capacidad económica, pero, precisamente el sector agrario es el único en el que se tributa aplicando un porcentaje a los ingresos realmente obtenidos, por lo que se puede afirmar que en dicho sector no se vulnera este principio de capacidad económica, como puede ocurrir en el resto de sectores, en los que no se da un cumplimiento exacto de la capacidad de pago, prevaleciendo el principio de simplicidad por encima del de capacidad de pago.

3.2.- Principio de reserva de ley

Este apartado se iniciará con una definición del principio de reserva de ley incluyendo referencias doctrinales sobre el mismo.

Este principio, como señala el TC no es de carácter absoluto y, aunque respecto a la estimación objetiva una abundante jurisprudencia indica que determinadas materias solo pueden establecerse mediante ley, como son los elementos esenciales del tributo (y dentro de ellos la base imponible) y podría deducirse que en la estimación objetiva no se respeta el principio de reserva de ley (ya que dicho método está regulado y desarrollando anualmente por una orden ministerial) pero se verá que finalmente no es así, debido a las posibilidades que brindan el artículo 7.1.e) de la LGT y la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2003.

La Constitución reserva determinadas materias especialmente sensibles a la ley: es lo que se denomina reserva de ley, que constituye de hecho un límite a la actividad del ejecutivo. Se trata de una garantía constitucionalmente prevista, destinada a asegurar que determinadas materias de especial importancia sean directamente reguladas por el titular ordinario de la función legislativa, esto es, por las Cortes Generales o, al menos, por normas de igual rango y fuerza que la ley parlamentaria.

Como afirma CASTILLO (1966) “el principio de reserva de ley significa que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal, es decir, por ley dada por el Poder Legislativo”¹⁶⁸.

Para CALVO ORTEGA (2004) “en una democracia parlamentaria como la española este principio de reserva de ley juega un papel básico: los elementos importantes de los tributos sólo pueden ser establecidos, modificados y derogados por una ley. Esta reserva de ley se configura técnicamente como un mandato del constituyente al Poder Legislativo. En

¹⁶⁸ CASTILLO, J. L. (1966).

consecuencia, éste no puede abdicar de él a través de la deslegalización o por medio de delegaciones legislativas abusivas. Por lo que aquí interesa, la reserva de ley a que nos referimos ha contribuido a una mayor justicia tributaria. El hecho de que en este tipo de democracia el ciudadano influya en la composición del Parlamento y, además, que la fiscalidad sea una de las materias más sensibles políticamente ha hecho que las leyes impositivas sean más cuidadosas en la búsqueda de la justicia tributaria”¹⁶⁹.

Según CALVO ORTEGA (1970) “la preferencia de ley es un principio no contemplado en la Constitución, y esta característica la diferencia del principio de reserva de ley, puesto que el primer principio es una ordenanza del legislador que solo obliga al poder ejecutivo. La preferencia de ley es un principio aplicable cuando no existe una reserva de ley. Este principio lo dispone el legislativo y radica en una restricción a la facultad otorgada al ejecutivo con respecto de reglar o normar ciertas cuestiones que a este le competen.

Este autor define con claridad el concepto mediante las siguientes ideas que a continuación se transcriben:

El contenido del principio de preferencia de ley se concreta en la prohibición de normalizar por el poder ejecutivo, determinados aspectos de los institutos y relaciones que quedan cubiertos por la preferencia. Es un principio no constitucional, y por tanto dispone el legislador ordinario. Esta preferencia de ley actúa de dos formas distintas: implícitamente en el sentido de que, desde el momento que una ley regula determinada materia queda cubierta por la citada preferencia. De forma preventiva y expresa, cuando una Ley, sin entrar a regular inmediata y totalmente determinadas materias, dispone que éstas quedan cubiertas por el citado principio de preferencia de ley. Declaración, como es sabido, válida en tanto no se produzca una deslegalización.

La preferencia no es un principio constitucional sino un instrumento del legislativo que obliga al ejecutivo, con el objeto de controlar su potestad reglamentaria y su duración dependerá del mismo legislativo”¹⁷⁰.

El principio de reserva de ley tiene como característica primordial, que se encuentra previsto en la Constitución, toda vez que esta es la norma suprema de la nación y esta misma reserva ciertas materias al contenido de una ley.

¹⁶⁹ CALVO ORTEGA, R. (2004). Páginas 59-74.

¹⁷⁰ CALVO ORTEGA, R. (1970).

Para GAMBVA VALEGA (2006) “los ámbitos reservados al legislador sólo pueden ser recogidos en una norma de rango constitucional, nunca por una norma de rango legal. Por ejemplo, imaginemos que el legislador, mediante una norma con rango de ley, intente reservar para sí la regulación de determinadas materias. Bueno, pues en este caso, el efecto buscado (reserva de ley) no resultará alcanzable atendiendo a que fácilmente una ley posterior podría deslegalizar la materia, atribuyendo dicha potestad a las normas reglamentarias”¹⁷¹. Es decir, la reserva de ley constituye un mandato que la Constitución, y solo ella, impone para que regule suficientemente determinados ámbitos del ordenamiento jurídico.

El principio de reserva de ley de las materias tributarias se recoge en el art. 31.3 y en el artículo 133.1 de la Constitución española y en el artículo 8 de la Ley General Tributaria¹⁷².

¹⁷¹ GAMBVA VALEGA, C.M. (2006).

¹⁷² Artículo 31.3 de la Constitución: Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Artículo 133.1 de la Constitución:

1. La potestad tributaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

Artículo 8. Reserva de ley tributaria:

Se regularán en todo caso por ley:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

La reserva de ley no es, como ha señalado el Tribunal Constitucional, de carácter absoluto, únicamente se exige la conformidad con la ley, no imponiéndose que el establecimiento de tributo se regule mediante ley en todos sus extremos. Es decir, la reserva no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo¹⁷³.

Las prestaciones patrimoniales de carácter público están sometidas al principio de reserva de ley, lo que incluye tanto los tributos propiamente dichos como las denominadas exacciones parafiscales. El principio de reserva de ley que proclama la Constitución no se refiere exclusivamente al tributo entendido como impuesto, tasa o contribución especial, sino al concepto más amplio de prestación patrimonial de carácter público.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, puede afirmarse de forma simplificada que las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria son prestaciones coactivas que no constituyen ingresos públicos¹⁷⁴.

h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.

l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

¹⁷³ Sentencias del Tribunal Constitucional N° 221/1992 y 185/1995.

¹⁷⁴ El concepto de prestación patrimonial de carácter público fue desarrollado por el Tribunal Constitucional en su conocida Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, donde el Tribunal analizó la constitucionalidad de la Ley 13/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. En esta Sentencia el Tribunal comenzó por señalar que no podían identificarse los conceptos de prestación patrimonial de carácter público y el de tributo.

Los tributos parafiscales son definidos por MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. (1990), página 151, como “Detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, ni se han creado por Ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata, en suma, de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final”.

El artículo 31.3 de la Constitución se refiere a las prestaciones patrimoniales de carácter público para declararlas acogidas al principio de reserva de ley. La Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 de 14 de diciembre de 1995, dilucida sobre lo que ha de entenderse por prestación patrimonial de carácter público, que será una prestación coactiva. Los tributos, por supuesto, estarían incluidos en esta amplia categoría de las prestaciones patrimoniales, pero también otros ingresos públicos exigidos por la prestación de servicios directos a los ciudadanos en los que, por la importancia del contenido del servicio, su renuncia privaría al ciudadano de aspectos esenciales de su vida privada o social.

Para MORENO SEIJAS (1998) “similar consideración de prestaciones patrimoniales recibirían aquellas contraprestaciones exigidas por servicios prestados en régimen de monopolio, de derecho o de hecho, pues, según el Tribunal Constitucional, ello implica la existencia de coactividad en cierto grado”¹⁷⁵.

En otro orden de cosas, la sentencia 185/1995 nada alega en contra de la creación de la figura del precio público, llegándose a afirmar en ella que “En uso de su libertad de configuración, el legislador puede crear las categorías jurídicas que considere adecuadas”. Ni tampoco entra la sentencia a dilucidar, pues se extralimitaría de su cometido, cuál es la diferencia entre la tasa y el precio público, o sobre cuál sería la definición de una u otra figura. La sentencia no limita el amplio margen de libertad del legislador para continuar regulando las tasas y precios públicos, siempre que se respete la reserva de ley para aquellos precios públicos que tienen carácter coactivo.

Con el artículo 133.1 de la Constitución se consagra el principio de reserva de ley en el establecimiento de tributos, tanto en el ámbito estatal, como en el autonómico y local.

Una abundante jurisprudencia indica que existen determinadas materias que, por afectar a la propia configuración del tributo, solo pueden establecerse mediante ley¹⁷⁶. Como afirma GARCÍA HEREDIA (2012), “Se trata de los denominados elementos esenciales, tales como el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, la base liquidable, el tipo

¹⁷⁵ MORENO SEIJAS, J.M. (1998).

¹⁷⁶ Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985; 19/1987; 233/1999; 121/2005.

de gravamen o las cuotas. Todos estos elementos resultan esenciales para el establecimiento y configuración de los tributos”¹⁷⁷.

En este sentido, se debe señalar que la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º). Esto significa que no toda la materia tributaria está vedada a las normas reglamentarias o, dicho de otro modo, no toda la materia tributaria está reservada a la ley. Es posible la intervención de los reglamentos en aquellas cuestiones tributarias no reservadas al legislador. La intervención de las normas reglamentarias para regular los elementos esenciales debe realizarse a modo de subordinación, complementariedad y desarrollo de las previsiones legales, pero en ningún caso pueden contradecir las mismas o establecer *ex novo* tales elementos (SSTC 179/1985, de 19 de diciembre y 233/1999, de 16 de diciembre)”.

Además, "la mayor flexibilidad de la reserva de ley tributaria respecto de las tasas, y en general, respecto de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el art. 31.3 de la Constitución, no opera de la misma manera en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo"(STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9º; y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3º), sino que "el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible" y es menor "cuando se trata de regular otros elementos", como el tipo de gravamen y la base imponible (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7º).El legislador ha recogido el principio de reserva de ley en materia tributaria en el artículo 8 de la LGT, en el que se afirma, como ya se ha dicho que, en todo caso, se regularán por ley las siguientes materias: la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

Dentro de este apartado se incluyen los métodos de determinación de la base imponible, entre los que se encuentra la estimación objetiva.

Podría deducirse de lo anterior que en la regulación del régimen de estimación objetiva no se está respetando el principio de reserva de ley, ya que dicho método es regulado y desarrollado anualmente por una Orden Ministerial, ni siquiera por un Reglamento.

¹⁷⁷ GARCÍA HEREDIA, A. (2012). Página 28.

“El mayor problema que enfrenta el método de estimación objetiva con este principio es que la Orden Ministerial que cada año regula la aplicación del método de estimación objetiva, al ser una norma jurídica menor jerárquicamente que aquéllas con rango de ley, no puede regular los elementos fundamentales de la determinación de la base imponible, como efectivamente sucede. La Orden Ministerial de cada año modifica los distintos parámetros objetivos en función a la coyuntura económica y social, involucra nuevas actividades y desvincula a otras, varía los signos, módulos e índices, etc. Su protagonismo es innegable, como también lo es el hecho de que existe una deslegalización de los elementos esenciales de la base imponible del tributo. Para muchos la inconstitucionalidad es obvia”.

178

Con suficiente rigor MARTIN QUERALT (2007) sostiene que “La parquedad del legislador ha sido extrema. Parquedad legislativa que va más allá de fijar los límites de los rendimientos que impiden la aplicación de este régimen, se resume en una amplia remisión reglamentaria que no constituye un modelo de respeto al principio de reserva de Ley. Máxime cuando ni siquiera es el Reglamento, sino una Orden Ministerial la que en último extremo aprueba los criterios según los cuales deberá pagarse el impuesto”¹⁷⁹.

Para MULEIRO PARADA (2009) “El ámbito de determinación de cualquier régimen de determinación objetiva es una cuestión esencial del mismo y debe venir regulada por una norma con rango de Ley.

(...) Las concretas actividades que tienen acceso al régimen se dejan en manos del desarrollo reglamentario. En este sentido la norma legal únicamente indica que el ámbito de aplicación del régimen se puede fijar por la naturaleza de las actividades o cultivos, por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados. Lo idóneo, parece que sería que todo el ámbito de aplicación, tanto límites cuantitativos como operaciones a que se refiere el régimen, fuese regulado en una norma de Ley.

(...) Pero la delimitación del ámbito objetivo queda en manos del desarrollo reglamentario, tanto del Reglamento como de las respectivas órdenes ministeriales que nos señalan cuáles son las actividades a las que se puede aplicar el régimen. Este es un aspecto que lo hace muy criticable ya que nos

¹⁷⁸ CAMARENA GUTIÉRREZ, J. E. (2009).

¹⁷⁹ MARTÍN QUERALT, J. (2007). Página 134.

encontramos ante un régimen especial cuyos elementos esenciales se encuentran regulados no ya en un Reglamento- lo que en sí mismo plantea dudas de constitucionalidad en base al principio de reserva de ley- sino en Órdenes Ministeriales que ponen en cuestión la atribución de la potestad reglamentaria y de los límites a su ejercicio.

(...) Resulta discutible que se deje en manos de una norma reglamentaria de tan escaso rango, una la Orden Ministerial, la regulación del núcleo básico del régimen.

(...) La regulación de la determinación objetiva del IRPF e IVA presentan la peculiaridad de que son los únicos casos en que la regulación de los medios que lo integran, su procedimiento y la regulación extensa del mismo, se contemplan en una Orden Ministerial¹⁸⁰.

Sin embargo, el artículo 7.1.e) de la LGT, dentro de las fuentes del ordenamiento tributario, atribuye, en el ámbito de las facultades del Estado, una facultad al Ministro de Hacienda para “dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de Orden Ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha Orden Ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca directamente la propia ley”.

Por lo que las órdenes ministeriales que cada año se dictan en desarrollo de los “módulos” a aplicar en la determinación objetiva se amparan en este precepto.

Así los artículos 37.5 del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, sobre “Determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva” y el 42.3 del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, sobre “Aprobación de índices o módulos” hacen referencia a la Orden Ministerial al establecer que “ la Orden Ministerial en cuya virtud se fijen los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad contendrán las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el BOE antes del 1 de diciembre anterior al inicio del período anual de aplicación correspondiente”.

El artículo 4 de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA determina que “De conformidad con

¹⁸⁰ MULEIRO PARADA, L. M. (2009).

los artículos 32 del Reglamento del IRPF y 38 y 42 del Reglamento del IVA, se aprueban los signos, índices o módulos correspondientes al método de estimación objetiva del IRPF, así como los índices y módulos del régimen especial simplificado del IVA que serán aplicables durante el año 2019 a las actividades comprendidas en los artículos 1 y 2, que aparecen, junto con las instrucciones para su aplicación, en los Anexos I, II y III de la presente Orden”.

En el mismo sentido, la Sentencia de 9 de diciembre de 2003 del TS¹⁸¹ estimó que es posible la remisión a normas reglamentarias de algunos de los elementos configuradores de la base imponible como son los signos, índices o módulos. El Tribunal parte de que el principio de reserva de ley no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo y es posible que la base imponible pueda venir integrada por factores de muy diferente naturaleza cuya fijación requiera de operaciones complejas¹⁸².

¹⁸¹ Sentencia del Tribunal Supremo 7891/2003. Sala de lo Contencioso, Sección 2, Nº de recurso: 4546/1998. Recurso de Casación. Ponente: Don Jaime Rouanet Moscardó. Ver Anexo 7.3.

¹⁸² Fundamento de Derecho: CUARTO .A. CUARTO: “la Orden aquí analizada no adolece del vicio de nulidad que le imputa el CONSEJO, ya que el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos es una manera "opcional" (para los contribuyentes) de determinar una clase concreta de los rendimientos que integran y configuran la base imponible del IRPF (cuya concreción ha exigido circunstancialmente unas complejas normas técnicas especificadas por el Ministerio de Economía y Hacienda).

El artículo 68 de la Ley 18/1991 del IRPF es el que expresa la posibilidad de determinar la parte de la base imponible que corresponda a concretos rendimientos empresariales y profesionales acudiendo al régimen de estimación objetiva (con la potencial renuncia, siempre, del mismo), y el artículo 69 de dicha Ley es el que acoge las reglas básicas de las actividades que pueden quedar sujetas a dicho sistema y de la forma o medio de concretar el rendimiento, autorizando, directamente (lo cual implica que la Orden de 26 de febrero de 1982 no pueda, ni deba, considerarse como un supuesto de "indebida subdelegación reglamentaria") al Ministerio para la fijación de los signos, índices, módulos y coeficientes en orden a la consecución de tal fin.

Por su parte, los artículos 27 y 28 del Real Decreto 1841/1991 (Reglamento del IRPF) señalan el medio de determinar el rendimiento, con la inteligencia de que, cuando la directa concreción legal de aquél sea difícil por la complejidad de los factores que lo integran, en su consideración de base imponible (como acontece en este caso de autos), cabe acudir a su especificación reglamentaria, mediante los signos, índices y módulos que apruebe el Ministerio de Economía y Hacienda.

2.- EL IVA: La sentencia de instancia ha dejado expuesto que la Orden de 26 de febrero de 1992 no se opone a la Sexta Directiva CEE de 1977, porque no puede afirmarse, sin más, que tal Orden esconde, siempre, mediante el sistema de simplificación, una

Como ya se ha dicho, el principio de reserva de ley en materia tributaria se recoge en el artículo 8 de la LGT, en el que se afirma que también se regularán por ley los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo, la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo de esta Ley y de los responsables, el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales, también el establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora, el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción, también se regula por ley el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias, la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta, las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos, las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos, la condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas, la determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa y los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

Actualmente, y a nivel estatal, el IRPF está regulado por la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), así como por el Reglamento del impuesto sobre la renta de las

"bonificación" para el sujeto pasivo, pues los módulos reflejan la imputación de las cuotas medias presuntas que corresponden a cada actividad, lo cual implica, unas veces, ingresar el tributo por debajo de las cuotas reales que deberían corresponder a la misma, pero, otras, ingresar el tributo por encima de las cuotas derivables del sistema ordinario de estimación directa. Y, por ello, no puede hablarse de una bonificación del sistema, sino de algunos casos en concreto.

Y, además, la falta de una revisión o comprobación inspectora "a posteriori" no se opone, tampoco, al sistema expresado ni a la citada Sexta Directiva, porque lo acabado de exponer es, precisamente, la máxima expresión del principio de "seguridad jurídica", en cuanto los contribuyentes pueden, así, conocer de antemano la cuantía exacta del tributo debido, sin posible alteración por parte de la Administración (de modo que tal efecto, y la casi total inexistencia de deberes formales, facilitan el deber constitucional de contribuir a los gastos del Estado, situación que no impide el hecho de que, en algunos casos, se imputen cuotas superiores a las que efectivamente deberían soportarse, pues es factible la renuncia del interesado a la aplicación de tal sistema)".

personas físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

Respecto a la Orden Ministerial publicada anualmente en el BOE, por la que se reducen cada año los índices de rendimiento neto de ciertos sectores y en ciertos municipios afectados por adversidades climáticas, dicha orden hace referencia a un Real Decreto-ley o a una ley anterior¹⁸³.

Para que las órdenes ministeriales puedan ser consideradas como fuentes del Derecho, nuestra LGT requiere una habilitación expresa por parte de la propia ley o, eventualmente, del reglamento que desarrolla dicha ley. De ahí la previsión que se hace en la regla 31.2 LIRPF de 2006 en cuanto a que en la determinación objetiva se utilicen los signos, índices o módulos establecidos para cada actividad por el Ministerio de Hacienda.

El problema es determinar si algunos aspectos del régimen de estimación objetiva pueden no regularse por decreto-ley.

VAQUERO GARCÍA (2016) estima que la exigencia del principio de reserva de ley no debe implicar que una ley regule el tributo en todos sus extremos,

¹⁸³ La última es la Orden HAP/663/2016, de 4 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2017 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

En el artículo 37.4.1.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se establece que cuando el desarrollo de actividades económicas, a las que fuese de aplicación el método de estimación objetiva, se viese alterado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos.

A este respecto, el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación ha emitido informe por el que se pone de manifiesto que durante 2015 se han producido circunstancias excepcionales en el desarrollo de actividades agrícolas y ganaderas que aconsejan hacer uso de la autorización contenida en el citado artículo 37.4.1º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De esta forma, en el artículo 1 esta Orden se aprueba la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables en 2015 por las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por circunstancias excepcionales, las cuales se localizan en determinadas zonas geográficas.

Por razones de una mayor claridad para aplicar esta medida se ha optado por englobar estas reducciones en un anexo, en el cual se agrupan las reducciones por comunidades autónomas, provincias, ámbitos territoriales y actividades.

sino que permite otra normativa de rango inferior, para otros elementos integrantes del tributo¹⁸⁴.

Por otro lado, y en lo que se refiere a la viabilidad de que un Decreto-Ley sea fuente de Derecho Tributario, tal y como ha afirmado FALCÓN Y TELLA (1984)¹⁸⁵ “podría pensarse que la delimitación que se ha trazado de lo que el Tribunal Constitucional denomina elementos esenciales de un tributo (establecimiento del tributo en terminología constitucional) no presenta la claridad y seguridad suficientes, pero resulta imposible trazar con carácter general una línea divisoria más precisa. Esta tarea corresponde a la jurisprudencia y a la doctrina a través de un análisis pormenorizado, caso por caso, de los supuestos que se vayan planteando”.

(...) “La admisibilidad del Decreto-ley como fuente del Derecho tributario se plantea en dos planos: uno formal, relacionando las materias excluidas de regulación mediante Decreto-ley (artículo 86) con el ámbito de la reserva de ley tributaria (artículo 31,3) y otro material, relacionando las materias excluidas de regulación mediante Decreto-ley con el deber de contribuir conforme a un sistema tributario justo, inspirado en el principio de capacidad (artículo 31.1). En ambos casos debe entenderse que el Decreto-ley es un instrumento normativo inadecuado para introducir cambios importantes en el sistema tributario, pero mientras que desde un punto de vista formal nunca es admisible incidir por esta vía en elementos esenciales del tributo, desde un punto de vista material se llegaría a una solución distinta”.

En el mismo sentido, RAMALLO MASSANET (2003)¹⁸⁶ afirma que “la causa primera del análisis de la constitucionalidad de un Decreto-ley no puede ser otra que la derivada del cumplimiento, o no, de los requisitos a los que constitucionalmente está sometida la utilización del Decreto-ley, en la medida en que la utilización de dicha vía supone “una excepción al procedimiento ordinario de elaboración de las leyes”, dado el reconocimiento indiscutible de que las Cortes Generales son las depositarias de la potestad legislativa en su ejercicio ordinario.

(...) Hay que añadir la cuestión de si la regulación contenida en un Decreto-ley cumple el otro requisito del artículo 86.1 segundo inciso, en cuanto a las materias excluidas de esa vía. En este caso ya no se está ante el problema de

¹⁸⁴ VAQUERO GARCÍA, A. (2016). Página 192.

¹⁸⁵ FALCÓN Y TELLA, R. (1984). Páginas 15 y 31.

¹⁸⁶ RAMAYO MASSANET, J. (2003). Páginas 5, 6, 20 y 21.

las causas que justifiquen, o no, el Decreto-ley, porque, en efecto, podría darse el caso, en que, existiendo el presupuesto habilitante y siendo la medida contenida en la norma adecuada para la solución del mismo, fuese una medida que afectase al ámbito excluido del Decreto-ley, con lo cual se estaría ante un Decreto-ley de imposible justificación constitucional.

(...) La reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual, puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo (Posición del Tribunal en la STC 6/83)¹⁸⁷.

¹⁸⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero. En el antecedente número 7 mencionado en la sentencia, se manifiesta que "El Decreto-ley puesto en entredicho en la presente cuestión de inconstitucionalidad y analizado en esta Sentencia, puede enmarcarse perfectamente en el ámbito del art. 86 de la Constitución, en cuanto que la iniciativa normativa aparece movida por una situación que puede calificarse como de necesidad, concebida en la forma flexible que más arriba hemos apuntado y en la medida en que no se viola ninguno de los límites expresos que el referido art. 86 establece y en particular el de legalidad tributaria tal como en esta Sentencia lo hemos entendido. Nos resta de esta suerte por examinar una última y grave cuestión, que es la adecuación entre la situación de urgencia habilitante del empleo de esta fuente del Derecho y determinante de la normativa que se establece y las soluciones normativas mismas contenidas en la disposición.

(...) El propio Decreto-ley objeto de análisis en nuestra sentencia, reconoce de manera paulatina, el «carácter provisional» que su regulación tiene, si bien esta enfatizada provisionalidad no encuentra después reflejo en el contenido normativo, pues el Decreto-ley no se somete a un plazo de vigencia tras el cual deba quedar derogada su regulación. No queremos decir que todos los Decretos-leyes, que son «disposiciones legislativas provisionales» según el texto del art. 86 de la Constitución, tengan que quedar necesariamente sometidos a un plazo temporal de vigencia, pues ésta no sería en términos absolutos una conclusión correcta. En cambio, se puede afirmar que no existe la necesaria adecuación entre la situación de necesidad habilitante y la regulación normativa producida, si a causa de la necesidad de dotar de medios y recursos financieros a las corporaciones locales en su primer período de funcionamiento posconstitucional, se estableciera una regulación de las bonificaciones y exenciones tributarias de la contribución territorial urbana de las viviendas de renta limitada que adquiriera carácter permanente y normal. Es lo cierto, sin embargo, que la actual cuestión se suscita en relación con el primer ejercicio fiscal posterior a la vigencia del Decreto-ley, por lo cual la conclusión que hay que extraer es que el apuntado defecto no se puede considerar producido referido a dicho momento, sin perjuicio de que, en el futuro, podamos llegar a una conclusión diferente, si con el paso del tiempo la regulación nacida de una situación coyuntural y destinada a cubrir unas

(...) El reglamento no puede, constitucionalmente, colaborar con la ley tributaria en lo que no le permita el principio flexible de reserva de contenido en el artículo 31.3 CE; el Decreto-ley no puede, constitucionalmente, crear *ex novo* un tributo ni regular sus elementos esencialmente configuradores porque su flexibilidad no impide que ello afecte al derecho y al deber de pagar el tributo. En conclusión, un Decreto-ley que cree *ex novo* un tributo o establezca una exención o bonificación debe ser declarado inconstitucional por afectar al principio de reserva de ley del artículo 31,3 CE que se convierte en límite infranqueable para aquel tipo de normas provisionales”.

RUIZ GARCÍA (2014) admite que la posición sobre el decreto-ley se haya visto afectada por el principio de legalidad, pues solo así se puede comprender la escasa crítica que se dirige a la posibilidad de dictarlos en esta materia, pues constituyen una excepción al procedimiento ordinario de elaboración de las leyes¹⁸⁸.

Por otro lado, la STC 111/1983, de 2 de diciembre, entiende que aunque la utilización de la vía del Real Decreto-ley para regular ciertas materias puede ser considerada abusiva o arbitraria, el Decreto-ley puede incidir en ciertas situaciones jurídicas individuales¹⁸⁹.

necesidades muy concretas traspasara nítidamente tales límites y manifestara claramente su tendencia a la permanencia y a la normalidad, pues, si tal caso llegara, podría hablarse de una sobrevenida falta de adecuación entre la situación habilitante y la normativa producida, que, en el momento actual no es perceptible”.

¹⁸⁸ RUIZ GARCÍA, J.R. (2014).

¹⁸⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 111/1983, de 2 de diciembre. En el antecedente número 1.J. mencionado en la sentencia, se manifiesta que “El Real Decreto-ley vulnera el art. 86.1 por total falta de presupuesto habilitante para dictar el Decreto-ley. La circunstancia de urgente necesidad de la que habla el art. 86.1 funciona como presupuesto habilitante excepcional, que habrá de justificarse en cada caso en plena congruencia con las medidas adoptadas, y sin cuya concurrencia la utilización de la vía del Real Decreto-ley se considera por el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia de 31 de mayo de 1981 un uso abusivo o arbitrario.

(...)Se examina a continuación la constitucionalidad formal del Real Decreto-ley 2/1983 y se dice que no afecta a las materias excluidas del mismo por el art. 86.1 de la Constitución. La prohibición de que los Decretos-leyes afecten a los derechos, deberes y libertades fundamentales regulados en el Título I, es el primero de los alegatos de la demandante para sostener la inconstitucionalidad del Real Decreto-ley. Dado que en un Estado de Derecho contemporáneo cualquier situación jurídica individualizada puede ser reconducida a uno u otro derecho fundamental, con tal de emplear las mediaciones lógicas o dialécticas precisas, es obvio que una interpretación de la prohibición dentro de los Decretos-leyes afecta a los derechos, deberes y libertades del Título I de la

Finalmente, la STC 182/1997, de 28 de octubre, entiende que la materia tributaria está sujeta al principio de reserva de Ley y que dicha reserva tiene carácter relativo al entenderse referida al establecimiento de los tributos y a su esencial configuración, pero no, en cambio, a cualquier tipo de modificación tributaria, por lo que no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-ley¹⁹⁰.

Constitución conduciría a la práctica imposibilidad absoluta del empleo del Real Decreto-ley. Autorizadas voces han sostenido que, con toda seguridad, la lógica institucional impone la coextensión de las materias negativamente reservadas al Decreto-ley por el art. 86.1 de la Constitución con las positivamente reservadas a la Ley Orgánica por el art. 81.1 de la Constitución, a este fin usado, como pieza argumental de importancia, la redacción del mismo art. 28.2 de la LOTC.

(...) Ni la Ley ni el Decreto-ley pueden disponer del contenido esencial de un derecho fundamental. Pero una cosa es esto y otra totalmente distinta la preclusión absoluta y de principio de que el Decreto-ley pueda incidir, sea ello mínimamente y aun cuando la situación lo demande con una imperiosa urgencia, en cualquier situación jurídica individual que pueda ser reducida a los arts. 33 o 38 de la Constitución”.

¹⁹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre. En el punto 6 de los Fundamentos Jurídicos mencionado de la sentencia, se manifiesta que “la alusión expresa a la interdicción de regulación por Decreto-ley del «régimen general» de los derechos, deberes y libertades, no puede dar pie a entender -como sugiere el Abogado del Estado apoyándose en lo afirmado en la STC 111/1983, fundamento jurídico 8º)- que el art. 86.1 C.E. sí permite, en cambio, regular por Decreto-ley los elementos esenciales de los mismos (el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible o el tipo de gravamen) siempre que ello no comprenda una regulación del “régimen general” del impuesto, y, en concreto, de lo que él denomina contenido esencial del deber de contribuir; pues ello supondría identificar la “afectación” del derecho o deber constitucional a que se refiere el art. 86.1 C.E. con el concepto más extensivo de regulación del “régimen general” del mismo, lo cual constituye una modalidad de esas interpretaciones extremas que este Tribunal siempre ha rechazado, y que abriría un portillo a cualquier regulación en materia tributaria, por incisiva que fuese, mediante Decreto- ley.

(...) Por tanto, no queda absolutamente impedida la utilización del Decreto- ley en materia tributaria, cuando concurre el supuesto habilitante, como instrumento normativo del Gobierno al servicio de los objetivos de la política económica. Ahora bien, será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley - constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica-, qué elementos del mismo -esenciales o no- resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.

(...) Por tanto, del hecho que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de Ley (art. 31.3 y art. 133.1 y 3 C.E.) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto, al entenderse referida al establecimiento de los tributos y a su esencial

De todo lo expuesto en este apartado se puede concluir afirmando que, en base al artículo 7.1.e) de la LGT y a la Sentencia de 9 de diciembre de 2003 del TS, como a la Ley del IRPF, que expresamente dispone la posibilidad de utilizar una orden ministerial para desarrollar anualmente el método de estimación objetiva, no se puede hablar de una quiebra del principio de reserva de ley en lo referente a la regulación anual de la estimación objetiva mediante una orden ministerial.

3.3.- Principio de suficiencia recaudatoria

De acuerdo con este principio, el sistema tributario debe diseñarse de forma que permita a la Administración recaudar los ingresos necesarios para atender a la cobertura del gasto y a las necesidades públicas. Este principio da prioridad a las necesidades del Estado frente a la capacidad individual impositiva.

Desde el punto de vista meramente recaudatorio, el régimen de estimación objetiva no cumple estrictamente con lo dispuesto en este principio, pues la razón de ser de este método de estimación de la base imponible quiebra este principio por cuanto tiene como objetivo principal la simplificación de las obligaciones fiscales.

Por las características que presenta el régimen de estimación objetiva, de manera clara se advierte que su aplicación ha sido ideada y está destinada a la determinación del rendimiento neto de los pequeños y medianos empresarios principalmente, por la gran cantidad de éstos y el difícil control que conlleva.

Como afirma NAVARRO FAURE (1993) “el concepto de pequeña y mediana empresa en este sistema queda igualmente determinado por signos indirectos de la capacidad económica que ofrece a la Administración, además, la posibilidad de comprobar con un mínimo coste tanto el

configuración, pero no, en cambio, a cualquier tipo de modificación tributaria (STC 6/1983, fundamento jurídico 4º), no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no "afecte", en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas. Límite material que no viene señalado por la reserva de Ley, de modo que lo reservado a la Ley por el art. 31.3 C.E. tenga que coincidir necesariamente con lo que haya de entenderse por "afectar" al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 C.E”.

cumplimiento de los requisitos para tributar por este régimen como el rendimiento neto determinado mediante el mismo”¹⁹¹.

CORTÉS DOMÍNGUEZ (1964) manifiesta que “siendo el rendimiento neto fijado por los módulos necesariamente aproximativo y no real se produce, en primer lugar, un agravio comparativo con respecto al resto de sujetos pasivos que determinan su renta por el sistema de estimación directa tanto si se produce un rendimiento inferior como superior al real. Si el rendimiento es inferior, lo que puede favorecer una mayor aplicación del sistema, porque la ley concede a estos sujetos pasivos una economía de opción que no tienen los restantes sujetos pasivos del impuesto”¹⁹².

Para dicho autor, los sistemas objetivos significan la renuncia al principio de capacidad contributiva, de tal modo que el orden normativo permite que no se respete el principio de justicia sin entrar por ello en la esfera de lo ilícito. La consecuencia es clara: un sujeto pasivo puede pagar por un determinado impuesto una cuota inferior a la que según las normas de estimación de las bases reales le correspondería, sin caer en el terreno de la ilegalidad, ya que actúa conforme a las normas reguladoras de estimación de bases presuntas, y ello aunque la Administración financiera compruebe que tal situación se está produciendo.

A diferencia de lo que ocurre en el resto de sectores, en el sector agrario la utilización del método de estimación objetiva se basa en la aplicación de determinados parámetros objetivos vinculados a la producción, que son tomados por el legislador procurando que revelen un rendimiento neto medio dependiendo de la actividad, lo más aproximado posible a la realidad. Es decir, se tributa aplicando un porcentaje a los ingresos reales obtenidos, por lo tanto, en el sector agrario la renta realmente percibida por el contribuyente sí es relevante para la determinación de la cuota.

A lo largo de los años, la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible de una serie de impuestos en el ordenamiento tributario español, ha sido objeto de moderados matices hasta cambios sustanciales que siempre surgieron en mayor o menos medida, como respuesta a las necesidades coyunturales económicas y políticas.

Es necesario adaptar los rendimiento neto de cada sector a las necesidades económicas y políticas del país en cada momento, pero manteniendo vigente

¹⁹¹ NAVARRO FAURE M. (1993). Página 90.

¹⁹² CORTÉS DOMÍNGUEZ M. (1964). Página 435.

este régimen para sectores como el agrario, que tributan de una manera diferenciada y particular en función de los ingresos reales y que requieren una simplificación en sus obligaciones fiscales, aunque, por otro lado, en tiempos de crisis económica y en la misma medida en que afecta al régimen de estimación directa, se tengan que hacer algunas modificaciones en la tarifa, atendiendo al principio de suficiencia económica.

Este principio está orientado a que el Estado o Administración Tributaria debe tener en cuenta siempre que la recaudación de tributos debe ser suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público.

Al referirnos a la de suficiencia recaudatoria cabe hacer un pequeño análisis, al existir una cultura tributaria en los contribuyentes, incrementando los niveles de recaudación, como un compromiso moral y social y no como un mecanismo coercitivo de recaudación, ya que dicha recaudación debe revertir a los ciudadanos, en la dotación de servicios de educación, vivienda, salud, etc.

3.4.- La estimación objetiva y el fraude de ley

Si bien el régimen de estimación objetiva presenta ventajas indiscutibles, razones por las cuales se implementó, especialmente relativas a la asignación eficiente de recursos con la finalidad de enfocar o liberar éstos hacia el control de otro tipo de contribuyentes, menores en número pero con mayor volumen de operaciones y complejidad, existe un grave problema vinculado al fraude fiscal, consecuencia de un aprovechamiento indebido de la aplicación del método de estimación objetiva.

Como afirma GARCÍA NOVOA (2009) “las formulas objetivas de determinación de las bases fueron tradicionalmente rechazadas, al ser categorizadas como instrumentos de fraude. Así ocurría en nuestro país en relación con las desaparecidas evaluaciones globales, respecto a las que se decía que suponían una legalización del fraude; ya que, aunque las bases determinadas por el procedimiento de evaluación global sean inferiores a las que corresponderían si se aplicase la Ley del impuesto, aquéllas tienen el carácter de firmes y no pueden ser modificadas por la Administración. Se trataba de una crítica puntual a un modelo reprobable de estimación objetiva, que como señalan estos autores, fue acertadamente suplantada en su momento por el sistema híbrido de estimación objetiva singular”¹⁹³.

¹⁹³ GARCÍA NOVOA, C. (2009).

Por tanto; la admisibilidad de las estimaciones objetivas suele hacerse depender, además del dato de que las mismas tengan carácter voluntario u opcional, de su referencia individual, descartándose las fórmulas globales de estimación objetiva.

El art. 50.3 de la LGT establece que en la determinación de las bases imponibles, “la Ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios”. La LGT se remite a la ley particular que será la que lo “podrá” establecer como una alternativa a la estimación directa, que es el método a través del cual las bases se determinan con carácter general.

El art. 49.2.b.1^a de la LIRPF¹⁹⁴, recoge la posibilidad de renuncia al método de estimación objetiva “en los términos que reglamentariamente se establezcan”. Dicha estructura se contempla en el art. 31 del RIRPF.

Según afirma MOCHÓN LÓPEZ (2002) “el método de estimación objetiva se configura como un método voluntario, en el sentido de que se puede renunciar a su aplicación. Es decir, el método de estimación objetiva tiene carácter optativo, requiriéndose que concurra la voluntad del legislador, que ha previsto dicho método, y la voluntad del contribuyente, que lo elige o renuncia al mismo”¹⁹⁵.

Esta tradicional visión negativa, aunque parcial, del fenómeno de las estimaciones objetivas se deja entrever, por ejemplo, en el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 3 de abril de 2002, en el cual se apuesta por simplificar el tributo, implantando tres medidas; estructura más comprensible, regulaciones más sencillas e instituciones menos complejas, aunque con un claro rechazo al sistema de módulos, señalando que el mismo debe limitarse al mínimo posible, “quedando reducido a actividades menores” y configurarse como un supuesto excepcional, entre otras cosas por ser un foco de fraude.

El Informe entiende que, dadas las reducidas obligaciones formales de los sujetos en el sistema de estimación objetiva por módulos, “todos los demás contribuyentes que entren en contacto con ellos como clientes o proveedores, pueden ocultar con cierta facilidad sus compras o ventas, lo

¹⁹⁴ Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁹⁵ Véase MOCHON LOPEZ, L. (2002). Página 83.

cual suele constituir el primer eslabón de importantes cadenas de fraude fiscal”. Por el contrario, frente a este Informe, la CEPYME¹⁹⁶ se manifestó expresamente en el sentido de que “no cabe una presunción de fraude para los empresarios que, cumpliendo las condiciones requeridas para su aplicación, determinan su base imponible conforme al Régimen de Estimación Objetiva”.

Para evitar el fraude fiscal, que no es otra cosa que comportamientos destinados a evadir la obligación tributaria, el legislador ha implementado una serie de medidas. En el plano legislativo, a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en la disposición adicional segunda¹⁹⁷, que se refiere a las medidas aplicables a los contribuyentes del IRPF que ejerzan determinadas actividades económicas, el legislador ha buscado hacer frente a tales conductas fraudulentas estableciendo dos importantes medidas: la primera es la obligación de retener el 1% en ciertas actividades empresariales (en el sector agrario ya se venía aplicando una retención del 2%, excepto para actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, que es de un 1%) y la segunda, establecer el límite de ingresos no sólo comprendiendo las operaciones del contribuyente, sino también los correspondientes a los desarrollados por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en los que éstos participen, en las que concurran, entre otras, la circunstancia de que las

¹⁹⁶ Confederación Española de la Pequeña y Mediana Empresa.

¹⁹⁷ Disposición adicional segunda Medidas aplicables a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan determinadas actividades económicas. 1. Adicionalmente a los supuestos previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, estarán sujetos a un porcentaje de retención del 1 por 100 los rendimientos de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan. 2. Para el cálculo de los límites de exclusión del método de estimación objetiva se tendrán en cuenta no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias: Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el IAE.

El Consejo de Ministros, de fecha 13 de abril, recibió un informe del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas sobre un Anteproyecto de Ley de intensificación de lucha contra el fraude que completa el Real Decreto-ley 12/2012, de medidas tributarias aprobado el 30 de marzo. Entre las medidas concretas se encontraba la reforma del régimen de estimación objetiva, cuyo objetivo era impedir que los empresarios sujetos a este régimen de tributación pudieran emitir facturas falsas por servicios o productos no entregados a otras empresas y que éstas pudieran beneficiarse de la deducción de un gasto no realizado.

Según este Informe, el régimen de estimación objetiva singular había presentado desde su establecimiento numerosos inconvenientes y desequilibrios que únicamente han sido soslayados por la seguridad de la administración tributaria en garantizar un mínimo de recursos. Los defectos denunciados van desde la injusticia tributaria, vulneración del principio de capacidad económica y de equidad en el reparto de las cargas públicas hasta el escaso y difícil control sobre los módulos que sirven de referencia para calcular el rendimiento en el IRPF y en el IVA. El sistema de módulos funciona mediante estimaciones, por lo que el negocio acogido a este método no tributa por sus beneficios o pérdidas reales sino por el rendimiento estimado mediante el cómputo de unos índices o módulos que puede tener en función de sus medios de producción (superficie, empleados, potencia instalada, etc.), excepto en el sector agrario que sí se tienen en cuenta los ingresos reales.

Por tanto el empresario no agrario acogido a módulos va a tributar lo mismo con independencia de su beneficio real, siempre que no supere el límite legal establecido para estar incluido en este régimen y que varía en función de su actividad. En estas condiciones es posible que estos empresarios puedan emitir facturas falsas en beneficio de terceros sin que eso suponga un aumento de los impuestos a pagar.

Desde hace mucho tiempo se viene constatando y denunciando que el sistema de estimación objetiva supone una de las principales vías de fraude y su efecto en la recaudación ha aumentado por la actual crisis económica y por ello se pretende reducir sustancialmente el colectivo de empresarios que emiten facturas, que suponen gasto deducible y cuotas de IVA soportado para otros empresarios y profesionales, ya que pueden emitir

facturas falsas por servicios o productos no entregados a otras empresas y éstas pueden beneficiarse de la deducción de un gasto no realizado.

Hacienda lleva muchos años alertando de que con el régimen de estimación objetiva se facilita la proliferación de facturas falsas, situación incrementada por la crisis económica; en su virtud, esta modalidad de fraude ha tenido un efecto multiplicador tanto en el IVA, como en el IRPF y en el IS. Se intenta con esta medida poner freno a uno de los fraudes comunes en el caso del IVA. Consiste en lo siguiente: un empresario que tributa por módulos (y que por ello no tiene que presentar facturas, salvo inspección) emite una factura por un servicio ficticio y se la vende a otra empresa que la utiliza para deducir el IVA. Esta práctica mueve un multimillonario fraude en España, según los expertos.

La normativa que se propone supone la exclusión del sistema de estimación objetiva para aquellos empresarios que, estando acogidos a módulos, superen los 50.000€ anuales de rendimientos íntegros y menos del 50% de sus ingresos sean por servicios o ventas a particulares. La medida propuesta intentará impedir estas actuaciones, teniendo en cuenta que los que se benefician de estas prácticas son otras empresas y que los negocios en módulos que facturen mayoritariamente a empresas van a quedar excluidos de este régimen al sobrepasar dicha cantidad.

Para ARENALES REASINES (2012) “la raíz del problema se encuentra en que el sistema de módulos se fundamenta en la dificultad existente de controlar totalmente las ventas minoristas de un elevado número de contribuyentes, así como en la dificultad que entraña tener que exigir a determinados contribuyentes, sobre todo pequeños empresarios, algunas obligaciones contables y libros registro. Es evidente que en la actualidad a casi todos los pequeños empresarios se les puede exigir una mínima contabilidad o un libro registro simplificado, dado que la informatización básica ha disminuido sustancialmente de coste. En este contexto, resulta imprescindible una reforma más profunda de la estimación objetiva simplificada con un doble objetivo: la adecuación del régimen de módulos al principio de capacidad económica; y la exclusión del sistema de módulos de aquellas actividades que facturan a profesionales y empresarios y así limitar y reducir al mínimo la emisión de facturas falsas. Se trata, por tanto, de que el régimen de módulos se aplique exclusivamente a los contribuyentes que realicen actividades agrícolas o actividades económicas cuando, al menos, el 80% del valor de sus bienes entregados o servicios

prestados se destinen a contribuyentes sin derecho a ninguna deducción o beneficio tributario por tales adquisiciones”¹⁹⁸.

Por otro lado, como señala MULEIRO PARADA (2015) “la Comisión de expertos designada por el Gobierno presentó, en febrero de 2014, su informe para la reforma de nuestro sistema tributario en el que se hacen propuestas muy relevantes en materia de la determinación de los rendimientos de actividades económicas, a efectos de su tributación en el IRPF. En particular, se propuso la supresión de los módulos al considerarse origen de una importante fuente de fraude, asimismo, se apostaba por mantener la determinación directa simplificada, pero referida, exclusivamente, a actividades con un volumen de operaciones muy reducido”¹⁹⁹.

A juicio de la Comisión de expertos la supresión de los módulos del IRPF y del régimen simplificado del IVA requerirá de un esfuerzo muy importante por parte de la Administración tributaria, pero también pueden tener un impacto muy positivo en términos recaudatorios.

El Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español consideró que debería suprimirse, sin excepción alguna, el método objetivo de estimación de los rendimientos de las actividades económicas, incluidas las agrarias.

El anteproyecto de reforma dio un paso adelante en la senda de eliminar del IRPF los regímenes de determinación objetiva o, al menos, en la reducción de su ámbito de aplicación. Ciertamente, este ámbito de aplicación de los módulos ha ido más allá del propio de un régimen simplificado previsto, entre otros motivos, para facilitar la gestión tributaria de los pequeños empresarios. La reforma del régimen para la generalidad de actividades de módulos encuentra un recurrente fundamento en las importantes bolsas de fraude vinculadas al mismo. Esto ha hecho que la nueva reforma reduzca considerablemente los límites cuantitativos de aplicación del régimen e incluso las actividades para las que se amparará el mismo, tratando de que los módulos sean un régimen para los pequeños empresarios a los que no conviene cargar de costes fiscales indirectos, simplificado en cuanto a su operatividad, gestión y control.

¹⁹⁸ ARENALES RASINES, A. (2012).

¹⁹⁹ MULEIRO PARADA, L. M. (2015). Páginas 166-168.

La determinación objetiva prevista para las actividades agrarias, pese a su denominación, se acerca a una determinación directa simplificada. Por este motivo, respecto a este régimen, únicamente tiene sentido una reducción de su ámbito de aplicación que lo convierta en una opción de tributación simplificada para los pequeños empresarios del mundo agrario.

Por otro lado, MULEIRO PARADA (2009) señala que “la eliminación de los regímenes de determinación objetiva de nuestros ordenamientos tributarios dista de ser la mejor opción, en primer lugar, porque el régimen se prevé como una opción para los obligados tributarios, por lo que su razón de ser va mucho más allá de garantizar una recaudación mínima para la Administración tributaria. Puede discutirse que la determinación objetiva solo tenga sentido para empresarios más pequeños, o quizá que deba limitarse a ciertos sectores de actividades. Pero no cabe duda de la instrumentalidad de estos regímenes en nuestros ordenamientos. Otra cosa es que se haya de velar especialmente para que su aplicación no dé lugar a prácticas fraudulentas. El control que ha perseguido la Administración tributaria con el establecimiento de una retención y el control de los pequeños y medianos empresarios acogidos al régimen de determinación objetiva se ha centrado, especialmente, en dos sectores: los pequeños transportistas y los albañiles. Por lo que se refiere al régimen previsto para las actividades agrarias: dado que es, más bien, una determinación directa simplificada, tiene sentido que no se haya modificado tanto como otras actividades tras las últimas reformas tributarias.²⁰⁰.”

El porcentaje de retención se aplica sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

En segundo lugar, además de la identidad de actividades, se exige, para el cómputo conjunto de este límite a efectos de exclusión del régimen de estimación objetiva, que exista una dirección común de tales actividades, es decir, que se compartan medios personales o materiales.

En la mayoría de las actividades empresariales, el problema surge por la naturaleza misma de la estimación objetiva como método de determinación de la base imponible, fundamentalmente porque la renta realmente percibida por el contribuyente no es relevante para la determinación de la cuota, en el sentido de que la Administración sólo aplica los parámetros objetivos, de acuerdo a los signos, índices y módulos previamente establecidos y

²⁰⁰ MULEIRO PARADA, L. M. (2009). Página 269.

únicamente controla que el sujeto no sobrepase los límites permitidos para su aplicación. Pero como ya se ha comentado al referirnos al principio de suficiencia recaudatoria, en las actividades agrarias sí se tributa en función de las rentas obtenidas por el contribuyente, ya que se aplica un porcentaje a los ingresos reales obtenidos, por lo tanto, en el sector agrario la renta realmente percibida por el contribuyente sí es relevante para la determinación de la cuota.

Como dice CAMARENA GUTIÉRREZ (2009) al hablar de las diferencias entre el régimen de estimación objetiva en las actividades agrarias, ganaderas y forestales y en el resto de sectores “Otra de las diferencias muy importante es que el rendimiento de las actividades agrarias es calculado en base al volumen real de los ingresos obtenidos y no aplicando los módulos, índices y signos como normalmente sucede. El rendimiento de estas actividades es real, es decir, sucede como si el régimen a aplicar fuera el método de estimación directa. Lo característico es que ese rendimiento se modula mediante parámetros objetivos (aplicación de coeficientes). La finalidad de este ajuste es equilibrar el rendimiento en función de los gastos y riesgos que acarrearán estas actividades en particular, distintas de las demás”²⁰¹.

Por otro lado, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE 28/11/2014), revisa el método de estimación objetiva aplicable en la determinación del rendimiento neto de determinadas actividades, exigiendo, a partir de 2016, nuevos requisitos para su aplicación, tanto cuantitativos, mediante una reducción de los límites objetivos, como cualitativos, reduciendo las actividades que se pueden acoger a este método, limitándolas a aquéllas que por su naturaleza se relacionan fundamentalmente con consumidores finales, por lo que a partir del 1 de enero de 2016 (se ha retrasado a 2020), muchas actividades quedarán fuera del régimen de estimación objetiva.

Para las actividades agrícolas, se han reducido los límites, ya que no podrá aplicarse si el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supera los 250.000 euros para el ejercicio 2020.

A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos, desarrolladas por el contribuyente, por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares (mismo grupo del IAE) y exista una

²⁰¹ CAMARENA GUTIÉRREZ, J. E. (2009). Página 46.

dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Tampoco podrá aplicarse la estimación objetiva si el volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior superó la cantidad de 150.000 euros (250.000 € para el ejercicio 2020).

A estos efectos, deberán computarse no solo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

La Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, añade una disposición transitoria trigésima segunda en la Ley 35/2006, estableciendo con carácter transitorio límites para la aplicación del método de estimación objetiva inicialmente en los ejercicios 2016 y 2017. En concreto, para el ejercicio 2020, la magnitud de 150.000 euros, queda fijada en 250.000 euros para todas las actividades.

Igualmente, se modifica la disposición adicional trigésima sexta, actividades excluidas del método de estimación objetiva a partir de 2020, de la Ley 35/2006, según la cual, "la Orden Ministerial por la que se desarrollen para el año 2016 (actualmente para 2020) el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el artículo 101.5 d) de esta Ley (actividades sujetas a retención del 1%) en el período impositivo 2020, y reducirá, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo, la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva"²⁰².

²⁰² División 3: INDUSTRIAS TRANSFORMADORAS DE LOS METALES, MECÁNICA DE PRECISIÓN: 31 *Fabricación de productos metálicos (excepto máquinas y material de transporte)*. 32 *Construcción de maquinaria y equipo mecánico*. 33 *Construcción de máquinas de oficina y ordenadores (incluida su instalación)*. 34 *Construcción de maquinaria y material eléctrico*. 35 *Fabricación de material electrónico (excepto ordenadores)*. 36 *Construcción de vehículos automóviles y sus piezas de repuesto*. 37 *Construcción naval, reparación y mantenimiento de buques*. 38 *Construcción de otro material de transporte*. 39 *Fabricación de instrumentos de precisión, óptica y similares*. División 4: OTRAS INDUSTRIAS MANUFACTURERAS 41 *Industrias de productos*

Por tanto, se excluyen del método de estimación objetiva, a partir de 2020, las actividades a las que se aplica el tipo de retención del 1%, como son las industrias transformadoras de los metales y mecánica de precisión, otras industrias manufactureras y las de construcción, es decir, afectaría a actividades como son la albañilería, fontanería, instaladores, carpintería, cerrajería, pintura, etc.

El objetivo perseguido en las disposiciones de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, era evitar el fraude, estas disposiciones no afectan al sector agrario, pues como se ha dicho anteriormente, las actividades agrarias ya estaban sujetas a retención, por lo que el control ejercido sobre ellas siempre ha sido mayor.

Según MARTÍNEZ ÁLVAREZ y MIQUEL BURGOS (2013) “La lucha contra el fraude fiscal, dentro de un marco de incremento de la comunicación e información a la población, contribuirá a su concienciación y permitirá reducir la tolerancia con actuaciones, que finalmente, perjudican a los propios ciudadanos mermando el Estado del Bienestar. Para ello, además de los objetivos de transparencia en la gestión de los recursos y transmisión de conocimiento sobre la importancia del sistema fiscal, debe darse un mensaje de no impunidad ante los infractores, enfrentándose a los comportamientos de aquellos que evaden su responsabilidad frente al resto de la población. Debe quedar claro que, no contribuir, conforme a su capacidad con los ingresos del Estado, equivale a reducir los recursos disponibles para gestionar los servicios públicos y llevar a cabo las actuaciones sociales que erradiquen la exclusión social en pro de una sociedad más justa y solidaria”²⁰³.

Tal y como afirma GIACHI (2014) “La noción de moral fiscal hace referencia a las situaciones en que, frente a una igualdad de oportunidades, algunos contribuyentes evaden y otros cumplen siempre. El hecho de que existan

alimenticios y bebidas. 42 Industrias de otros productos alimenticios, bebidas y tabacos. 43 Industria textil. 44 Industria del cuero. 45 Industria del calzado y vestido y otras confecciones textiles. División 5: CONSTRUCCIÓN 50 Construcción. 501 Edificación y obra civil. 502 Consolidación y preparación de terrenos, demoliciones, perforaciones para alumbramiento de aguas, cimentación y pavimentaciones. 503 Preparación y montaje de estructuras y cubiertas, postes y torres metálicas, carriles, compuertas, grúas, etc. 504 Instalaciones y montajes. 505 Acabados de obras. 506 Servicios auxiliares de la construcción y dragados. 507 Construcción, reparación y conservación de toda clase de obras. 508 Agrupaciones y uniones temporales de empresas.

²⁰³ MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A. y MIQUEL BURGOS, A. B. (2013). Páginas 179-192.

diferentes actitudes frente al fraude dependería de la existencia de la moral fiscal. La moral fiscal se ha definido como la motivación intrínseca del cumplimiento tributario, y surgiría de una obligación moral o incluso de la creencia de que pagar impuestos constituye una contribución importante para la sociedad”²⁰⁴.

El problema del fraude fiscal es que, aparte de atentar contra los recursos destinados a satisfacer el gasto público, favorece el incremento de la presión fiscal de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones.

Por otro lado, el control y la coordinación de los órganos de Inspección y Gestión, podría ser una buena herramienta para reducir el fraude.

Varios autores como BRAÑA, ALONSO, CRUZADO, DÍAZ DE SERRALDE y MOLLINEDO (2014) afirman que “El fraude fiscal es la principal fuente de injusticias e ineficiencias. Cada euro no pagado por los defraudadores es soportado por los contribuyentes honestos en forma de mayores impuestos. Al mismo tiempo, el fraude desvirtúa la libre competencia y pone en situación de desventaja a los empresarios y profesionales que cumplen con sus obligaciones”²⁰⁵.

Para DE LA TORRE (2014) “El excesivo nivel de fraude de los impuestos en España es una de las principales causas de la gran caída recaudatoria y de la crisis fiscal que padecemos. Por supuesto, defrauda más el que tiene más que ganar defraudando, es decir, el más rico. Por descontado, defrauda el que puede, es decir, el que tiene las rentas menos controladas. Por último, pudiendo defraudar, defrauda el que quiere, es decir, nuestro nivel de fraude tiene que ver con la menor conciencia fiscal que existe en España respecto de otros países mucho más avanzados en estas cuestiones”²⁰⁶.

Corresponde a la Agencia Tributaria aplicar el sistema tributario de tal forma que se cumpla el principio constitucional en virtud del cual todos han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

El objetivo esencial de la Agencia Tributaria lo constituye el fomento del cumplimiento voluntario por los ciudadanos de las obligaciones fiscales.

²⁰⁴ GIACHI S. (2014). Páginas 73-98.

²⁰⁵ BRAÑA, F. J.; ALONSO, N.; CRUZADO, C.; DÍAZ DE SERRALDE, S. y MOLLINEDO, J.M. (2014).

²⁰⁶ DE LA TORRE, F. (2014).

Para ello desarrolla dos líneas de actuación: por una parte, la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, y por otra parte, la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control.

La elaboración del Plan de Prevención del Fraude es fruto de la reflexión de la Agencia Tributaria sobre su modelo de prevención y control del fraude y de la necesidad de adaptar la estrategia y los métodos y procedimientos de control a la nueva realidad económica y a las nuevas modalidades de fraude, no siendo la percepción social el elemento determinante tenido en cuenta, sino un factor más a considerar.

Como afirma SANTOLAYA BLAY (2008) “la prioridad la deben constituir los comportamientos más reprochables que se producen cuando la conducta del defraudador puede calificarse como delictiva, frente a los cuales la utilización de mecanismos de colaboración policial y la persecución del fraude en vía penal son imprescindibles. En segundo lugar, las actuaciones se deben orientar al control de los incumplimientos sistemáticos y, en general, de las conductas dolosas, que además de constituir incumplimientos graves, son nítidamente percibidas como fraude por los ciudadanos”²⁰⁷.

La aprobación de un Plan de Prevención del Fraude no significa, en absoluto que el mantenimiento, adaptación permanente y mejora de dichos servicios dejen de ser prioritarios para la Agencia Tributaria. Lo que pretende el Plan es potenciar las actuaciones de control y reorientarlas a la prevención del fraude de tal forma que la Agencia Tributaria pueda alcanzar resultados igualmente satisfactorios en el área de control.

Según establece el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, otra cuestión esencial es la planificación de las actuaciones y el establecimiento de objetivos a cumplir por quienes las desarrollan, que hasta ahora han tenido un enfoque demasiado nominalista, orientado a la comprobación de un número mínimo de contribuyentes y al descubrimiento de un determinado importe de deuda, primando la realización de actuaciones sencillas y rápidas frente a los controles en profundidad, desincentivando las tareas de investigación más complejas y prolongadas en el tiempo. La realización del primer tipo de actuaciones, aunque necesaria, no debe ir en detrimento de la investigación y las comprobaciones de mayor dificultad técnica. Además,

²⁰⁷ SANTOLAYA BLAY, M. (2008).

el efecto de las actuaciones de control sobre el cumplimiento voluntario es un elemento a tener en cuenta en la planificación, como también lo es la tasa de cobro de la deuda tributaria descubierta.

Según el Plan de Prevención del Fraude Fiscal “entre las principales líneas de actuación del Plan de Prevención del Fraude destacan: el refuerzo de la investigación (por ejemplo al sector inmobiliario, a las tramas organizadas en el IVA y en los impuestos especiales, la lucha contra el blanqueo de capitales, el incremento de la colaboración con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, una mayor presencia de la Agencia Tributaria fuera de las oficinas de la Administración, una mayor atención a los expedientes de delito fiscal y a las operaciones de ingeniería fiscal, seguimiento de los contribuyentes de riesgo, prevención del fraude en la fase de recaudación, etc.) y otras líneas de actuación (actuaciones preventivas, fomento de la educación tributaria y comunicación externa, nuevos servicios a los contribuyentes, información para el control, revisión de los regímenes objetivos de tributación, presencia de la Agencia Tributaria ante los presuntos incumplidores, control de las devoluciones, medidas organizativas para reforzar la coordinación interna y la integración funcional, alianzas institucionales, medidas normativas, etc.)”.²⁰⁸

Por ejemplo, para CAMARENA GUTIÉRREZ (2009) “el Impuesto sobre el Patrimonio puede constituir un instrumento de control del fraude, pues conociendo el patrimonio declarado en este impuesto, puede conocerse de manera indirecta si la aplicación del método de estimación objetiva se está realizando de manera correcta, y no está sirviendo para encubrir recursos provenientes de otras fuentes generadoras de renta no declarada”²⁰⁹.

No hay que olvidar que la defensa del método de estimación objetiva se fundamenta en la lucha contra el fraude²¹⁰, como dice CUBERO TRUYO (1997) “no en vano se ha afirmado que el fraude y la complejidad normativa

²⁰⁸ Plan de Prevención del Fraude Fiscal. AEAT. www.agenciatributaria.es.

²⁰⁹ CAMARENA GUTIÉRREZ, J. E. (2009). Página 46.

²¹⁰ La Sexta Directiva, 77/388/CEE, relativa a la armonización del IVA, en su Título XV, que trata sobre medidas de simplificación, une la previsión de medidas simplificadoras a la finalidad de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, estableciéndose en su art. 27 que el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad “podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que se establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales”.

son dos fenómenos que se alimentan mutuamente”²¹¹, para NAVARRO FAURE (1993) “en el aumento de la recaudación; y en la imposibilidad de cumplir con las obligaciones formales que supone la aplicación del método de estimación directa”²¹².

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal establece un exhaustivo control de los contribuyentes que aplican el régimen de estimación directa en el IRPF y de las pequeñas y medianas empresas que aplican el Impuesto sobre Sociedades. La priorización de las actuaciones inspectoras a los casos más graves de fraude fiscal, unida a las limitaciones competenciales de los órganos de gestión para el control de las rentas empresariales, pueden provocar “zonas de sombra” en el control tributario que permitan que determinados grupos de contribuyentes declaren rendimientos inferiores a los reales.

A título de ejemplo, los rendimientos netos medios anuales declarados en el IRPF en el régimen de estimación directa en su modalidad simplificada no son superiores a los declarados en el régimen de estimación objetiva por las actividades no agrarias, lo que permite deducir la existencia de bolsas de fraude de cierta significación, puesto que no parece lógico que los pequeños y medianos empresarios y profesionales en estimación directa declaren rendimientos similares e incluso inferiores a los declarados por los pequeños empresarios individuales y las microempresas en el régimen de estimación objetiva.

Asimismo el Plan de Prevención del Fraude Fiscal establece un fuerte control para los contribuyentes excluidos de los regímenes objetivos de tributación, de manera que los contribuyentes que desarrollan actividades acogidas a los regímenes objetivos de tributación que incurrir en alguna causa de exclusión de los mismos no son objeto de un tratamiento específico desde el punto de vista del control.

En la medida en que, como se ha descrito anteriormente, existen “zonas de sombra” que no constituyen una prioridad para los órganos de control, las expectativas de comprobación en algunos colectivos pueden ser muy reducidas.

Como principales medidas se presta una atención específica a los contribuyentes afectados por las causas de exclusión, con rendimientos

²¹¹ CUBERO TRUYO, A. M. (1997).

²¹² NAVARRO FAURE, A. (1993). Página 90.

inferiores a los que venían declarando en el régimen de estimación objetiva, se desarrollan actuaciones de comprobación limitada por los órganos de gestión y selección para comprobación inspectora en casos excepcionales. Las actuaciones inspectoras podrán realizarse por las Unidades de Módulos cuando el contribuyente haya declarado con aplicación de los regímenes objetivos de tributación pero se detecte que incurre en alguna causa de exclusión.

También se establece un especial control a los renunciantes a los regímenes objetivos de tributación. Estadísticamente los renunciantes al régimen de estimación objetiva del IRPF que desarrollan actividades no agrarias declaran un tercio menos de rendimiento neto anual del declarado por quienes continúan aplicando dicho régimen.

El porcentaje de renunciantes cuando se trata de actividades no agrarias se eleva al 37% y es todavía superior cuando el régimen aplicado en el IVA es el del régimen simplificado y no el del recargo de equivalencia.

Además, los renunciantes a módulos ven reducidas sus expectativas de ser sometidos a comprobación, no constituyendo un objetivo prioritario para los órganos de inspección.

Como medida principal se establece una redefinición del ámbito de actuación de las Unidades de Módulos para que extiendan sus actuaciones a los renunciantes. Planificación anual específica para este tipo de contribuyentes, con establecimiento de un número mínimo de actuaciones, los criterios de selección (atención especial a quienes aplicaban en ejercicios anteriores el régimen simplificado en el IVA) y los procedimientos a desarrollar (control de obligaciones formales, comprobación limitada, inspección).

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal controla la abusiva utilización de los regímenes objetivos de tributación, ya que estos regímenes facilitan el cumplimiento de las obligaciones tributarias a un gran número de contribuyentes, elemento que contribuye a mejorar la eficiencia en la utilización de los recursos por parte de la Agencia Tributaria. Como ya se ha mencionado anteriormente, la aplicación de estos regímenes posibilita, en ocasiones, la emisión para otros empresarios o profesionales de facturas falsas o de favor sin coste fiscal, puesto que en los regímenes objetivos, como regla general, los rendimientos y las cuotas devengadas se calculan según signos, índices o módulos y no a partir del volumen de ingresos y cuotas repercutidas reales. Se trata de casos poco numerosos pero de graves consecuencias tributarias.

Para evitarlo, se establece una propuesta normativa para someter a retención los rendimientos obtenidos por los empresarios que aplican el régimen de estimación objetiva cuando realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a otros empresarios o profesionales.

Modificación normativa que permita el ajuste de bases imponibles en los casos de operaciones vinculadas en las que intervengan empresarios en estimación objetiva, incluso cuando se convengan precios superiores a los de mercado.

Como afirma MULEIRO PARADA (2009) “la cuantificación basada en un índice interno, como pueden ser los ingresos de la actividad económica se presenta, como un parámetro esencial a considerar en las reformas más inmediatas de la tributación de los pequeños y medianos empresarios”.²¹³

Esto es precisamente lo que ocurre en el régimen de estimación objetiva para las actividades agrarias, por lo que se podría hablar de una especialidad dentro de la estimación directa simplificada más que de una estimación objetiva.

Según GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ (2013) “el método de estimación objetiva es uno de los supuestos donde se manifiesta claramente la diferenciación entre fraude fiscal y economía de opción. Estamos ante fraude fiscal cuando se consigue una reducción del pago de impuestos de forma contraria a las normas, es decir, cuando se aplica la estimación objetiva no cumpliendo los requisitos exigidos en la Ley, mientras que en la economía de opción se utilizan las normas o alternativas existentes para reducir o minimizar los impuestos satisfechos, por lo que será perfectamente válida la opción de la estimación objetiva en los casos aceptados por la norma tributaria, aunque, en algunos casos, se produzca una menor tributación en IRPF”²¹⁴.

Aunque en el método de estimación objetiva, la determinación del rendimiento neto se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda, esto no implica que no se tengan en cuenta los ingresos reales de la actividad, como ocurre en las actividades agrarias.

²¹³ MULEIRO PARADA, L. M. (2009). Página 272.

²¹⁴ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J. (2013). Páginas 21-31.

3.5.- Sistemas de estimación objetiva en la Unión Europea

La simplificación de la fiscalidad de los pequeños empresarios parece un objetivo clave para la Unión Europea, entre otras cosas, porque la simplificación tributaria es un valor a defender en los ordenamientos tributarios de nuestros días; es, por ejemplo, un objetivo de la normativa comunitaria en materia de IVA, como así recoge la Directiva 2006/112/CEE, al prever en su artículo 395 medidas de simplificación²¹⁵. Y es una exigencia

²¹⁵ Artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo:

1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

Las medidas cuyo propósito sea la simplificación del procedimiento de cobro del impuesto, no podrán afectar, salvo que sea de forma poco significativa, a la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase de consumo final.

2. El Estado miembro que desee introducir la medida a que se refiere el apartado 1, enviará una solicitud a la Comisión y facilitará a ésta toda la información necesaria. Si la Comisión considera que no posee toda la información necesaria, dispondrá de un plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud para ponerse en contacto con el Estado miembro interesado e indicarle la información adicional que necesita.

Una vez que la Comisión disponga de toda la información pertinente para la ponderación de la solicitud, lo notificará al Estado miembro requirente dentro del mes siguiente y transmitirá la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros.

3. Dentro de los tres meses siguientes al envío de la notificación mencionada en el segundo párrafo del apartado 2, la Comisión presentará al Consejo una propuesta apropiada o, si tiene objeciones que plantear a la solicitud de excepción, una comunicación en la que expondrá esas objeciones.

4. El procedimiento de los apartados 2 y 3 deberá completarse, en cualquier caso, en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud por la Comisión.

5. En los casos de urgencia imperiosa a que se refiere el artículo 199 ter, apartado 1, el procedimiento establecido en los apartados 2 y 3 deberá concluirse en un plazo de seis meses a partir de la fecha en que la Comisión haya recibido la solicitud.

Número 5 del artículo 395 introducido por el apartado 2) del artículo 1 de la Directiva 2013/42/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA («D.O.U.E.L.» 26 julio). La citada modificación se aplicará hasta el hasta el 31 de diciembre de 2018.

para el mantenimiento de regímenes razonables de estimación objetiva, que fomentan la practicabilidad administrativa, la generalidad en el reparto de las cargas públicas y el principio de limitación de costes indirectos.

Es obvio que los sistemas objetivos, y en concreto el régimen de estimación objetiva por signos, índice o módulos fomenta una situación de seguridad jurídica, que debe ser uno de los objetivos del régimen fiscal del sector agrario.

Como afirma GARCÍA NOVOA (2008) “uno de los objetivos de la Unión Europea es mantener la vigencia de los llamados “regímenes de estimación objetiva”, especialmente aplicables en la imposición sobre la renta y que han alcanzado cierta difusión en los sistemas anglosajones bajo la denominación de las formula *apportionment*. Estos regímenes consisten en la definición de unas “normas materiales” alternativas a las que configuran el régimen de estimación directa, orientadas a cuantificar el hecho imponible con criterios diferentes a los que fundamentan su “medición directa”, al tiempo que, por medio de los mismos, se flexibiliza la obligación de llevanza de contabilidad por empresarios y profesionales. Se trata además de regímenes diferentes dentro de un mismo tributo, normalmente IRPF o IVA, y subjetivamente especiales, por cuanto su ámbito de aplicación queda referido a un concreto grupo de contribuyentes identificados por criterios diversos”²¹⁶.

Para MULEIRO PARADA (2009) “en el examen de nuestros ordenamientos vecinos encontramos que las actividades agrícolas son un sector en el que, por sus particularidades, junto a las PYMES en general, frecuentemente se ha acudido a la previsión de opciones para los contribuyentes vinculadas a la tributación simplificada y conforme a rendimientos medios. En Francia está el *forfait collectif agricole*. En otros países se ha acudido al denominado *forfait semi-collectif*, donde lo que se estima no es un beneficio neto (como acaece en el ordenamiento francés) sino el rendimiento bruto. De este modo, de tales beneficios brutos medios que se vinculan a estudios previos de la Administración se pueden restar los gastos reales, con la finalidad de acercar más el resultado de la aplicación de los métodos cuantificadores a la realidad. En este ámbito se puede aludir a la legislación belga, donde el beneficio bruto deriva de la negociación entre organizaciones profesionales y la administración según el tipo de explotaciones. A la postre se permite una deducción de gastos reales. De igual modo, en la legislación de Luxemburgo se prevé una *evaluation forfait aire* para las rentas agrícolas fundada en el rendimiento medio anual. Incluso en países como Irlanda existe un “sistema

²¹⁶ GARCÍA NOVOA, C. (2008). Página 7.

de medias” donde el beneficio se calcula a partir de la media de los últimos años. En concreto, el sistema irlandés se basa en el beneficio medio de los tres últimos años”²¹⁷.

Pero en otros ordenamientos más cercanos como el italiano o alemán, de igual modo encontramos el recurso a estas fórmulas. En Italia, se parte de la renta catastral que, a partir de su multiplicación por un coeficiente, sirve a la obtención de la renta bruta. Similar régimen rige en Alemania²¹⁸.

En nuestro país, los regímenes objetivos de determinación de la base tendrán una aplicación preferente en relación con el IRPF, respecto al cual se prevé un régimen de determinación de la base imponible que en lugar de computar cada uno de los componentes de renta, pone su atención en índices o signos externos que normalmente se poseen en mayor o menor cantidad. Y también respecto al IVA, donde la propia Sexta Directiva de 1977 permite la simplificación para las pequeñas empresas, mediante el régimen especial previsto en el art. 24²¹⁹, y la solicitud por los distintos Estados de medidas de

²¹⁷ MULEIRO PARADA, L. M. (2009). Página 164.

²¹⁸ Un estudio comparado interesante del tratamiento de los rendimientos agrícolas y los diferentes regímenes de determinación de los mismos, lo llevó a cabo en los años 90 el profesor DI MALTA, P. (1995), páginas. 126-131.

²¹⁹ Sexta Directiva 77/388/CEE 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: Artículo 24: Régimen especial de las pequeñas empresas. 1. Los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido, estarán facultados, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan –pero sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29–, para aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de los cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas. 2. Hasta tanto no se adopte por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, una fecha que no podrá ser posterior a la de la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios entre los Estados miembros: a) los Estados miembros que hayan hecho uso de la facultad establecida en el artículo 14 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, para introducir franquicias o bonificaciones degresivas del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrán mantenerlas, al igual que sus modalidades de aplicación, si se ajustan al sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido.- Los Estados miembros que concedan una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea inferior al contravalor en moneda nacional de 5 000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva, podrán aumentar esta franquicia

hasta 5 000 unidades de cuenta europeas. Los estados miembros que apliquen una bonificación degresiva del Impuesto sobre el Valor Añadido no podrán elevar el límite superior de esta bonificación ni hacer más favorables las condiciones de su concesión; b) los Estados miembros que no hayan hecho uso de dicha facultad podrán conceder una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de 5 000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva. Llegado el caso podrán aplicar una bonificación degresiva del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual supere el límite fijado por estos Estados para la aplicación de la franquicia; c) los Estados miembros que concedan una franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea igual o superior al contravalor en moneda nacional de 5 000 unidades de cuenta europeas, al tipo de cambio del día en que se adopte la presente Directiva, podrán aumentarla a fin de mantener su valor real. 3. Las nociones de franquicia y de bonificación degresiva se aplicarán a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por las pequeñas empresas.- Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen establecido en el apartado 2 determinadas operaciones. En todo caso el apartado 2 no será aplicable a las operaciones enunciadas en el apartado 3 del artículo 4. La cifra del volumen de negocios que servirá de referencia para la aplicación del apartado 2 estará constituida por la cuantía total, antes de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios definidas en los artículos 5 y 6, siempre que estén gravadas, comprendidas las operaciones exentas con devolución de las cuotas pagadas en la fase anterior en virtud del apartado 2 del artículo 28, así como por la cuantía de las operaciones exentas en virtud del artículo 15 y por la cuantía de las operaciones inmobiliarias, de las operaciones financieras enunciadas en la letra d) de punto B del artículo 13, de las prestaciones de seguros, a menos que estas operaciones tengan el carácter de operaciones accesorias.- Sin embargo, las cesiones de bienes de inversión, corporales o incorpóreas, de la empresa no serán tomadas en consideración para la determinación del volumen de operaciones. 5. Los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrán el derecho a deducir a que se refiere el artículo 17, ni podrán tampoco hacer aparecer el Impuesto sobre el Valor Añadido en sus facturas o documentos equivalentes. 6. Los sujetos pasivos legitimados para gozar de la franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido podrán optar entre el régimen normal de aplicación del Impuesto o por la aplicación de la modalidades simplificadas que se enuncian en el apartado 1. En tal caso gozarán de las bonificaciones degresivas del Impuesto previstas eventualmente por la legislación nacional. 7. Los sujetos pasivos que gocen de la bonificación degresiva serán considerados como sujetos pasivos sometidos al régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la aplicación del apartado 1. 8. Cada cuatro años, a partir del 1 de enero de 1982, la Comisión, previa consulta a los Estados miembros, presentará al Consejo un informe sobre la aplicación de las disposiciones del presente artículo. Este informe irá acompañado, en tanto ello sea preciso y habida cuenta de la necesidad de asegurar la convergencia final de las diferentes normativas nacionales, de proposiciones relativas a: a) las mejoras que deban introducirse en el régimen especial de las pequeñas

simplificación, que el Consejo debe adoptar por unanimidad, al amparo del art. 27²²⁰.

Las estimaciones objetivas consistirán, pues, en fijar métodos alternativos para medir la base imponible. Especialmente, en relación con actividades empresariales, se trata de medir una magnitud de la base, pero siempre tomando dicha base imponible como referencia. Si atendemos a nuestro vigente ordenamiento tributario, ello se puede predicar, en primer lugar, de regímenes llamados objetivos, que parten de la realidad de los ingresos para presumir un rendimiento neto, y, por tanto, unos gastos (así, desde 1995, la estimación objetiva por signos índices o módulos para actividades agrícolas y ganaderas, que tiene en cuenta el volumen total de ingresos de la actividad para hallar el rendimiento neto, previa multiplicación por el índice correspondiente). Y, en segundo lugar, de regímenes de estimación directa, que toman en cuenta los verdaderos ingresos pero que estiman parte de los

empresas; b) la adaptación de los regímenes nacionales en materia de franquicias y bonificaciones degresivas del Impuesto sobre el Valor Añadido; c) la adaptación del límite de 5 000 unidades de cuenta europeas mencionado en el apartado 2. 9. En el momento oportuno el Consejo decidirá si la realización del objetivo enunciado en el artículo 4 de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, requiere el establecimiento de un régimen especial para las pequeñas empresas, y llegado el caso adoptará los límites y condiciones comunes de aplicación de este régimen. Mientras no se establezca un régimen de esta naturaleza los Estados miembros podrán mantener sus regímenes especiales, que aplicarán de uniformidad con el presente artículo y con las disposiciones ulteriores del Consejo.

²²⁰ Artículo 27: 1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final. 2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación. 3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes. 4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto. 5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.

gastos. Es lo que pasa con la llamada estimación directa simplificada, en el que se calcula a tanto alzado las provisiones y los gastos de difícil justificación, aplicando un porcentaje del 5 %, según el artículo 30²²¹ del Reglamento, que también es un método objetivo en tanto utiliza “valores medios” para verificar una parte de la base.

La primera cuestión importante que suscita la aceptación de los regímenes de estimación objetiva no es otra que la posible vulneración a través de los mismos, de las exigencias de capacidad económica relativa.

Los sistemas “objetivos” de tributación se basan en abstracciones y generalizaciones y a través de los mismos no se pretende conocer los verdaderos ingresos y gastos del sujeto, sino que se utilizan parámetros que, en el mejor de los casos, se aproximan al rendimiento medio del sector empresarial o profesional. Por ello, suelen enfrentarse tradicionalmente a las exigencias de capacidad económica en tanto pueden entenderse como una renuncia a estimar adecuadamente la capacidad individual de cada contribuyente. El problema se ha planteado especialmente en Alemania con las llamadas normas de simplificación, que adoptan la forma de “estimaciones a tanto alzado”. Esta determinación de la base imponible puede contradecirse con la “justicia fiscal individual”.

Como afirma GARCÍA NOVOA (2009), frente a estas visiones parciales del fenómeno de las estimaciones objetivas, que las reprueban por constituir focos de fraude y vulneraciones solapadas de las exigencias de capacidad económica, cabe exponer una serie de argumentaciones para defender una recuperación, dentro de límites razonables, de la tributación sobre bases objetivas en la UE, como son:

²²¹ Artículo 30 Determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa simplificada. El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes: **1.** ^a Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto. **2.** ^a El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 de este Reglamento.

* En primer lugar, las fórmulas de estimación objetiva no son incompatibles con las exigencias de capacidad económica.

La implementación de sistemas objetivos de determinación de la base no impide que la Administración, en aras de hacer efectivo el principio de capacidad económica y el justo reparto de la carga tributaria, proceda a investigar la situación del contribuyente y a sancionar, incluso en vía penal, los posibles incumplimientos del particular.

* En segundo lugar, sirven al principio de eficacia en la aplicación del sistema tributario, ya que cabría defender que a través de la estimación objetiva se está persiguiendo que la distribución de la carga fiscal, con arreglo a la capacidad económica, sea razonablemente eficaz.

La estimación objetiva sacrificaría una concepción rigurosa de las exigencias de capacidad económica relativa, en aras de una simplificación, que asegure la aplicación a todos del sistema tributario. La simplificación a través de estimaciones objetivas intentaría resolver un inevitable conflicto entre la necesidad de particularizar la carga tributaria con arreglo a criterios de capacidad económica subjetiva y la eficacia de un sistema fiscal que, precisamente por eso, se torna complejo para una Administración que dispone de medios limitados para una aplicación masiva del tributo. Como ya señaló hace algún tiempo SIMÓN ACOSTA (1981) “no cabe considerar como justo exclusivamente el método de estimación directa, ni cabe tampoco afirmar que todos los métodos de estimación objetiva sean injustos y contrarios a los principios que deben inspirar el sistema tributario. Por el contrario, “la generalización de las estimaciones directas haría que la presión fiscal indirecta se echara sobre las espaldas de los contribuyentes pequeños y no compensaría la perfección de una determinación exacta de su base”²²².

* En tercer lugar, deben garantizar la efectividad del principio de generalidad tributaria, ya que si la equitativa distribución de las cargas fiscales es la expresión tributaria de la igualdad ante la Ley, ésta impone la generalidad, “que no es más que un reflejo de la propia igualdad”²²³.

No cabe hablar de justicia tributaria sólo a partir de la capacidad económica, al margen de las exigencias de igualdad. La generalidad se puede vulnerar cuando se aplica un ordenamiento que pretende gravar todas las

²²² SIMON ACOSTA, E. (1981). Página 257.

²²³ GARCÍA NOVOA, C. (2009).

manifestaciones de riqueza de acuerdo con el principio de capacidad económica.

Para CUBERO TRUYO (1997) resulta defendible una idea de generalidad que tome como punto de partida al “contribuyente medio” y que parta de la idea de que la simplificación constituye un beneficio común, para la Administración y para los contribuyentes²²⁴. La formulación, en relación con la base imponible, de reglas basadas en ese “contribuyente medio” supone atender a índices o signos externos que normalmente se poseen en mayor o menor cantidad. Esta referencia a la “normalidad” es la esencia de la estimación objetiva, porque, como ya indicaba PALAO TOBOADA (1974), lo “objetivo” es lo opuesto a lo “subjetivo”, y supone prescindir de los rasgos individuales de una cosa para atender a lo que ésta tiene de común o universal²²⁵.

La necesidad de tomar en cuenta a ese contribuyente “medio” para hacer efectiva una generalidad que busque la claridad estructural y la sistematicidad, es especialmente importante en los tributos en los que la imposición sobre la renta ocupa un lugar destacado.

* En cuarto lugar, aseguran la practicabilidad administrativa, ya que según GARCÍA NOVOA (2009) la practicabilidad de las normas tributarias, que ha sido objeto de especial atención en la dogmática alemana, se puede definir como el conjunto de medios y técnicas utilizables con el objetivo de hacer simple y viable la ejecución de las leyes.

La simplicidad de la aplicación requiere simplicidad en la configuración del ordenamiento y por eso, la practicabilidad tiene una primera manifestación, íntimamente enraizada también con las exigencias de seguridad jurídica; la tipificación y conceptualización abstracta de las normas tributarias puede exigir un alejamiento de la realidad, incluso respecto a las bases imponibles.

Respecto a la imposición sobre la renta en nuestro país, CUBERO TRUYO (1997) entiende que la estimación objetiva es la institución que mejor representa el espíritu de la simplificación; “con ella se produce una simplificación de los ejercicios liquidatorios y un aligeramiento de las respectivas obligaciones formales del sujeto pasivo y de la Administración”²²⁶.

²²⁴ CUBERO TRUYO, A. M. (1997). Página 38.

²²⁵ PALAO TOBOADA, C. (1974). Página 379.

²²⁶ CUBERO TRUYO, A. M. op. y loc. cit.

La simplificación y la practicabilidad redundan en beneficio de una efectiva aplicación del sistema tributario que garantiza la generalidad, en la medida en que crea las condiciones para que todos contribuyan. Precisamente, los métodos objetivos de la determinación de la base, en especial de empresarios y profesionales, hacen menos necesaria la implementación de mecanismos contra el fraude y la elusión fiscal; como dice SIMÓN ACOSTA (1981) “las medidas orientadas a luchar contra la evasión y la elusión no tendrían sentido en un sistema fiscal aplicado exclusivamente por la Administración y basado en métodos objetivos”²²⁷.

* En quinto lugar, los sistemas objetivos están al servicio de la seguridad jurídica, principio de rango constitucional que tiene una vertiente subjetiva de protección de la confianza, cuya salvaguarda debe garantizarse, Y es evidente que los sistemas objetivos de tributación, especialmente en actividades económicas de reducida dimensión, constituyen un claro factor de seguridad, al permitir una aproximada determinación previa de la carga fiscal. Los métodos objetivos de determinación de la base pueden coadyuvar a una “legislación más clara y comprensible”, y si bien las deficiencias técnicas de la ley no constituyen, en sí mismas, tachas de inconstitucionalidad, la claridad legislativa es una exigencia de la seguridad jurídica.

* Por último y en sexto lugar, los métodos objetivos facilitan la aplicación del principio de limitación de costes indirectos. Este principio aparecía en el artículo 103.3²²⁸ de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, que crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se justifica la creación de este Ente, entre otras cosas, por la circunstancia de que facilitará una gestión tributaria “que minimice los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

²²⁷ SIMON ACOSTA, E. (1981). Página 26.

²²⁸ Artículo 103. Agencia Estatal de la Administración Tributaria: 3. Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.- La Agencia entregará al Tesoro Público la recaudación obtenida minorada en los gastos de gestión a que se refiere el apartado cinco, b) del presente artículo y que sean necesarios para la consecución de los objetivos que se le asignan.

Y si hay un punto en el que la reducción de la “presión fiscal indirecta” se manifiesta de un modo especial, ese no es otro que la flexibilización de las exigencias de llevanza de contabilidad. El cumplimiento de la obligación de llevar contabilidad ajustada a la normativa mercantil puede suponer enormes costes fiscales indirectos para las actividades empresariales de reducida dimensión, por eso, el método de estimación objetiva, al reducir considerablemente las obligaciones contables, reduce la presión fiscal indirecta.

Esta simplificación no supone una renuncia a determinar la base imponible, sino que ésta se determina igualmente con certeza, empleándose medios perfectamente definidos en la norma, lo que ocurre es que implícitamente se cuantifica un concepto de renta, distinto del de renta real, como es la renta presunta²²⁹. Ello, para algunos autores, supone una transformación de los impuestos que pasan a gravar, no rentas o ventas reales, sino rentas o ventas potenciales²³⁰.

Sin embargo, como defiende GARCÍA NOVOA²³¹, no hay que caer en la trampa de justificar las estimaciones objetivas exclusivamente sobre la base de motivaciones de practicabilidad y aligeramiento de la presión fiscal indirecta, lo que supone circunscribir su ámbito de aplicación a la pequeña empresa. La conveniencia de plantear un resurgimiento de las estimaciones objetivas debe ir de la mano de la profunda reflexión que es necesario realizar sobre la fiscalidad de la actividad empresarial en un mundo cada vez más globalizado, donde el factor territorial en el ejercicio del poder tributario ha perdido importancia, y donde las condiciones de deslocalización han facilitado una espiral de competencia fiscal entre Estados, lo que ha supuesto, una disminución significativa de la presión fiscal del impuesto sobre sociedades a nivel mundial. Ello se ha traducido, de modo especial, en un peligro de *desfiscalización*. Desfiscalización en la imposición indirecta como consecuencia de la aparición del comercio electrónico, cuya tributación se ha de basar, según la Comisión europea y la propia CEE, en la simplicidad, además de la neutralidad y seguridad jurídica. En la imposición directa, existe también peligro de desfiscalización de las rentas derivadas de inversiones extranjeras en los países fuente,

²²⁹ NAVARRO FAURE, A.: (1993). Página 76.

²³⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J. (2004). A, página. 129 y FERREIRO LAPATZA, J.J. (2005), página 66.

²³¹ GARCÍA NOVOA, C. (2008). Página. 26.

generalmente Estados en vías de desarrollo. En ese contexto, las estimaciones objetivas pueden erigirse como una buena alternativa para estos países, frente a la proliferación de incentivos o beneficios fiscales, y a la reducción generalizada de tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades que ha afectado, especialmente y de modo perjudicial, a los países en vías de desarrollo que no tienen la deseable capacidad para articular la transformación de sus respectivos impuestos sobre sociedades.

4.- LA ESTIMACIÓN OBJETIVA Y LAS AYUDAS DE ESTADO

El sector agrario como sector económico presenta unas características propias que han justificado un tratamiento fiscal específico en la mayoría de los países de la Unión Europea. En España, como en la mayoría de los países desarrollados, tiene un tratamiento diferenciado desde el punto de vista tributario que, con carácter general, consiste en la adopción de regímenes especiales que facilitan la gestión fiscal a las explotaciones.

En España la política fiscal es competencia del Ministerio de Hacienda y Función Pública. El Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, por las características de los regímenes fiscales existentes, puede establecer medidas correctoras puntuales ante la incidencia de determinadas circunstancias excepcionales que pueden afectar a la actividad agraria.

Cuando el tratamiento preferente hacia la actividad agraria consiste en aplicar tipos diferenciados y reducciones de impuestos aprobados por los Estados miembros que están sujetos a la armonización normativa de la UE, se consideran ayudas de Estado.

Según MULEIRO PARADA (2009) “el régimen de determinación objetiva sigue fundamentándose, con carácter general, sobre la base de una simplificación en la cuantificación tributaria y a partir de otras bases como la aportación de gran seguridad jurídica para el contribuyente. Pero además, el régimen integra una ayuda de Estado que constituye el gran pilar sobre el que se asienta el régimen. Una ayuda de Estado compatible con el TCE, de ahí que nos encontremos con un régimen perfectamente compatible con las prescripciones comunitarias relativas a las ayudas estatales y que se ha ido generalizando en buena parte de los países de la Comunidad”.²³²

²³² MULEIRO PARADA, L. M. (2009). B. Página 97.

Este apartado está basado principalmente en el artículo de ORTEGA GUÍO (2012)²³³, titulado “La Problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”.

4.1.- Regulación comunitaria de las ayudas de Estado en el sector agrario

En los artículos 107, 108 y 109²³⁴ de la Sección 2 del Capítulo I (Normas sobre competencia) del Título VII (Normas comunes sobre competencia,

²³³ ORTEGA GUÍO, A. (2012).

²³⁴ Artículo 107: 1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. 2. Serán compatibles con el mercado interior: a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos; b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra. 3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior: a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social; b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común; e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

Artículo 108: 1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior. 2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado interior en virtud

fiscalidad y aproximación de las legislaciones) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se recogen las ayudas otorgadas por los Estados.

El Reglamento 702/2014²³⁵ se aplica, en general, a PYMES, dedicadas a la producción de productos agrícolas, en determinados casos a las dedicadas a la transformación y comercialización de productos agrícolas, al sector forestal y a las pymes en zonas rurales y también se aplica a PYMES y grandes empresas sólo para determinadas líneas de ayudas.

El Reglamento exime de la obligación de notificar, pero sí hay que comunicar cumplimentando un formulario específico. La compatibilidad de la ayuda con el Reglamento corresponde al Estado miembro.

Las líneas de ayudas recogidas en este Reglamento son los fenómenos climáticos adversos (más del 30%), otros fenómenos climáticos adversos asimilables a desastres naturales (menos del 30%), prevención, control, erradicación y reparación de daños por enfermedades animales y plagas vegetales, sector ganadero y ganado muerto, primas de seguros y desastres naturales.

Respecto a las Directrices de la Unión Europea aplicables a las Ayudas Estatales en los sectores agrícola y forestal y en zonas rurales de 2014 a 2020, las líneas de ayudas son las siguientes: Desastres naturales, fenómenos climáticos adversos, otros fenómenos climáticos adversos, prevención, control, erradicación y reparación de daños por enfermedades animales y plagas vegetales, ganado muerto, daños por animales protegidos y primas de seguros.

del artículo 107, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.- Si el Estado de que se trate no cumpliera esta decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado podrá recurrir directamente al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no obstante lo dispuesto en los artículos 258 y 259. Artículo 109: El Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento.

²³⁵ El Reglamento 702/2014 de la Comisión, de 25 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas en los sectores agrícola, forestal y en zonas rurales compatibles con el mercado interior, en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

El Reglamento 651/2014²³⁶ se aplica a la transformación y comercialización de productos agrícolas en general y a la producción de productos agrícolas sólo para determinadas líneas.

Al igual que el Reglamento 702/2014 las ayudas han de comunicarse a través de un formulario específico y el responsable de la compatibilidad de la ayuda con las normas del Reglamento es el Estado miembro.

Por otro lado, el Reglamento 1408/2013²³⁷ regula la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de mínimos²³⁸ en el sector agrícola.

Son ayudas que se conceden a una empresa, durante un tiempo determinado y que no superan una determinada cantidad.

España puede conceder ayudas de mínimos por una cuantía de 413.750.000 de euros durante tres ejercicios fiscales.

No requieren notificación ni comunicación a la Comisión.

El Reglamento 1407/2013²³⁹ regula a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de mínimos.

Son ayudas que se conceden a una empresa, durante un tiempo determinado y que no superan una determinada cantidad.

Se aplica a la transformación y comercialización de productos agrícolas.

Su cuantía es de 200.000 euros por empresa durante tres ejercicios fiscales.

Se puede concluir afirmando que estas ayudas pueden ser necesarias para abordar las deficiencias del mercado con el fin de garantizar una economía equitativa y que funcione correctamente. Por lo tanto, el Tratado deja margen para la concesión de ayudas estatales en el ámbito de diversos objetivos políticos.

²³⁶ El Reglamento 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

²³⁷ El Reglamento 1408/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre.

²³⁸ Las ayudas “de mínimos” son aquéllas concedidas por los Estados miembros de la Unión Europea a sus empresas, cuyos efectos sobre la competencia son limitados y, por ello, no existe la obligación de comunicar a la Comisión Europea con carácter previo a su concesión.

²³⁹ El Reglamento 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre.

De particular importancia para los sectores agrícola y forestal, de conformidad, en primer lugar, con el artículo 107, apartado 2, letra b), del Tratado, las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales u otros acontecimientos de carácter excepcional deben ser compatibles con el mercado interior. En segundo lugar, a la luz del artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado, la Comisión puede considerar compatibles con el mercado interior las ayudas estatales para promover el desarrollo económico de los sectores agrícola y forestal y de las zonas rurales, siempre que no afecten negativamente a las condiciones comerciales.

“Las ayudas estatales para promover el desarrollo económico de los sectores agrícola y forestal y de las zonas rurales están incorporadas en la política agrícola común (la PAC). En el marco de la PAC, la Unión presta apoyo financiero a los sectores agrícola y forestal y a las zonas rurales. Dado que los efectos económicos de la ayuda estatal no cambian en función de que esté financiada (o cofinanciada) por la Unión o bien financiada íntegramente por un Estado miembro, la Comisión considera que, en principio, debe existir compatibilidad y coherencia entre su política en materia de control de las ayudas estatales y la ayuda concedida en el marco de la política agrícola común de la Unión. En consecuencia, la concesión de ayudas estatales solamente podrá justificarse si está en consonancia con los objetivos de dicha política y, en particular, con los objetivos subyacentes de la reforma de la PAC para 2020. Así pues, cuando la Comisión aplica e interpreta las normas de las presentes Directrices a regímenes de ayuda concretos, tiene en cuenta las normas y políticas de la PAC”²⁴⁰.

4.2.- Competencia

La Dirección General de Agricultura y Desarrollo Rural es el órgano competente para la aplicación de las normas sobre ayudas estatales para el sector agrario y forestal y la Dirección General de Asuntos Marítimos y Pesca, para el sector de la pesca y la acuicultura.

²⁴⁰ Diario Oficial de la Unión Europea. 01-07-2014. INFORMACIÓN PROCEDENTE DE LAS INSTITUCIONES, ÓRGANOS Y ORGANISMOS DE LA UNIÓN EUROPEA. COMISIÓN EUROPEA. Directrices de la Unión Europea aplicables a las ayudas estatales en los sectores agrícola y forestal y en las zonas rurales de 2014 a 2020(2014/C 204/01).

4.3.- Concepto de ayuda de Estado

El concepto de ayuda de Estado en el ámbito comunitario procede del artículo 107 apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que las define como “las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”, “en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros”.

Son, por lo tanto, cuatro las características fundamentales de una ayuda de Estado, de tal forma que las normas comunitarias sobre ayudas estatales solo se aplicarán a las medidas que reúnan todos los criterios del artículo 107: la primera, la transferencia de recursos estatales, en su más amplio sentido (pueden proceder de cualquier autoridad del Estado en cuestión, sea nacional, regional o local, directamente o a través de una institución u organismo de carácter público. Pueden ser concedidas directamente por el organismo público o a través de un intermediario de carácter público o incluso privado. La transferencia de recursos puede revestir gran variedad de formas: subvenciones, reducción de tipos de interés, garantías de crédito, beneficios fiscales, etc.), la segunda característica es la ventaja económica (para calificar una transferencia de recursos estatales a una empresa como una ayuda de Estado, es preciso que la empresa en cuestión haya obtenido mediante la misma una ventaja económica especial que no habría obtenido en el desarrollo normal de su actividad), la tercera es el carácter selectivo (esta característica es fundamental y diferencia a las ayudas estatales de las denominadas “medidas generales”. Las ayudas estatales no se aplican a la generalidad de las empresas, sino a un grupo de las mismas que cumplen con una serie de requisitos establecidos por el Estado en cuestión. Por el contrario, una medida de carácter general se aplicará a la totalidad de los sectores económicos y con alcance nacional) y, la cuarta característica son las repercusiones sobre la competencia y los intercambios comerciales, se entiende que una ayuda tiene o puede tener incidencia en la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados miembros si el beneficiario de la misma desarrolla cualquier tipo de actividad económica y opera en un mercado en el que existen intercambios comerciales entre los Estados miembros, con independencia de la naturaleza jurídica de dicho beneficiario²⁴¹.

²⁴¹ *eur-lex.europa.eu*.

4.4.- Principio general sobre ayudas de Estado

Las ayudas de Estado, con carácter general, son “incompatibles con el mercado interior” (art. 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Esto es así puesto que la Comisión Europea es garante, fundamentalmente a través de la Dirección General de la Competencia, de la competencia efectiva y el libre comercio entre los Estados miembros en condiciones equitativas, que se podrían ver afectados por la utilización indiscriminada de medidas selectivas por parte de los Estados miembros para favorecer o proteger a determinadas empresas o grupos de empresas en función de criterios de política económica estrictamente nacionales, al margen de los intereses comunes de la Unión Europea y del respeto de las libertades fundamentales del Tratado.

4.5.- Excepciones

El artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece dos categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en sus apartados 2 y 3.

Como principio general, toda ayuda de Estado está sujeta al deber de notificación, sea de las del artículo 107. 2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (ayudas compatibles ipso iure) o del artículo 107. 3 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (ayudas que, tras ser examinadas pueden ser declaradas compatibles). Sin embargo, en el caso de las primeras, la Comisión debe autorizar la concesión de la ayuda de forma automática si se encuadra efectivamente en uno de los tres supuestos preceptuados por el citado artículo 107.2.

No obstante, en virtud de la reforma acometida por la Comisión de la forma expuesta en el apartado anterior, el requisito de notificación se ha visto flexibilizado, dispensándose del mismo a los asuntos que menos falsean la competencia en virtud de su cuantía (ayudas de mínimos) por no considerarse siquiera ayuda estatal, y a asuntos en los que es posible determinar fácilmente su compatibilidad con el mercado interior comunitario, en virtud de las normas del Reglamento General de Exención por Categorías²⁴². El resto de asuntos deben ser notificados con carácter

²⁴² El Reglamento de Exención constituye un elemento básico de la política de ayudas de Estado en la medida en que identifica aquellos supuestos de ayuda que la Comisión Europea considera compatibles con el mercado interior sin necesidad de autorización previa, de forma que la legalidad de estos supuestos queda supeditada exclusivamente al cumplimiento de los requisitos materiales del Reglamento y a la observancia de

previo a la aprobación de la ayuda de Estado. Sin embargo, el procedimiento de evaluación de la compatibilidad podrá ser global o detallado en función del grado de falseamiento de la competencia que la ayuda podría implicar. El procedimiento global será utilizado en la mayor parte de los casos y la evaluación económica se realizará en bloque, dejando el detalle para los supuestos en que más se pueda falsear la competencia, en los que se verificará la justificación económica de la ayuda caso por caso.

4.6.- Decisiones de la Comisión contra beneficios fiscales concedidos en España.

Algunas de las decisiones de la Comisión declarando ilegales ayudas fiscales aprobadas por España son:

4.6.1.- La tributación de sociedades en el País Vasco:

4.6.1.1.- Medidas adoptadas por las Diputaciones Forales del País Vasco y Navarra y secuencia histórica de la controversia:

La controversia de la vulneración del régimen comunitario de ayudas de Estado por la aplicación de determinados beneficios fiscales en el País Vasco surge por primera vez en 1988 a raíz de las Normas Forales números 28/1988, 8/1988 y 6/1988 aprobadas por las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, respectivamente, en las que se contemplaban

varios trámites formales. El Reglamento de Exención, en vigor desde el 1 de julio de 2014, contempla la exención de notificación para trece categorías de ayuda que, a su vez, se subdividen en un gran número de regímenes autorizados. En particular, el Reglamento de Exención ampara (i) ayudas de finalidad regional; (ii) ayudas a las pymes; (iii) ayudas para el acceso de las pymes a la financiación; (iv) ayudas de investigación y desarrollo e innovación; (v) ayudas a la formación; (vi) ayudas en favor de trabajadores desfavorecidos y de trabajadores con discapacidad; (vii) ayudas para la protección del medio ambiente; (viii) ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por determinados desastres naturales; (ix) ayudas de carácter social para el transporte en favor de residentes en regiones alejadas; (x) ayudas para infraestructuras de banda ancha; (xi) ayudas a la cultura y la conservación del patrimonio; (xii) ayudas a infraestructuras deportivas y recreativas multifuncionales; y (xiii) ayudas para infraestructuras locales. En línea con el objetivo de aligerar la carga de trabajo de la Comisión, el Reglamento de Exención ha extendido el ámbito de las exenciones a la obligación de notificar, tanto desde el punto de vista cuantitativo (elevando los umbrales de la exención) como cualitativo (incrementando el número de regímenes potencialmente amparados por la exención). Como resultado de este ejercicio, la Comisión Europea considera que se incrementa la eficacia del sistema en su conjunto.

beneficios fiscales para empresarios individuales y personas jurídicas sujetas al régimen fiscal de estos territorios. Estos beneficios consistían, básicamente, en exenciones, reducciones o deducciones por creación de nuevas empresas, o por inversión en activos fijos, investigación y desarrollo, o para el fomento de las exportaciones, amortización de activos nuevos, capitalización de empresas pequeñas, y contratación y formación del personal.

La Comisión consideró que las medidas fiscales citadas eran incompatibles con el mercado común y solicitó a España la modificación del sistema fiscal para eliminar las distorsiones que producía en la libre competencia.

Como solución interna en cumplimiento de la Decisión de la Comisión, se introdujo una disposición adicional octava en la Ley 42/1992, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, titulada “Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español”, que disponía lo siguiente:

“Los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España, y que por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”

La Comisión encontró satisfactoria esta solución y con ello quedó zanjada la cuestión.

Sin embargo, Las Diputaciones Forales vascas aprobaron en 1993 sendas Normas Forales²⁴³ que concedían beneficios fiscales idénticos a los de 1988 declarados ilegales por la Comisión, por el período comprendido entre su entrada en vigor y el 31 de diciembre de 1994, incluyendo, además, una exención del Impuesto sobre Sociedades durante un período de 10

²⁴³ Normas Forales 11/93, de 26 de junio (Guipúzcoa), 18/93, de 5 de julio (Álava), y 5/93, de 24 de julio (Vizcaya). 28/1988, 8/1988 y 6/1988 aprobadas por las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, respectivamente.

ejercicios fiscales para las sociedades de nueva creación²⁴⁴ que cumplieran determinados requisitos.

Por último, en 1996, las tres Diputaciones Forales y la Diputación Foral Navarra aprobaron respectivas Normas Forales regulando el Impuesto sobre Sociedades, en las que volvieron a conceder beneficios fiscales mediante la reducción del tipo impositivo para las empresas de nueva creación, en este caso una bonificación del 99, 75, 50 y 25 por 100 de la base imponible positiva durante cuatro ejercicios fiscales consecutivos (50 por 100 en los cuatro ejercicios en caso de Navarra).

Aparte de las “vacaciones fiscales” de 1993 y 1996, las Diputaciones Forales vascas también habían aprobado ayudas en forma de créditos fiscales del 45 por 100 del importe de las inversiones que superaran los 15 millones de euros²⁴⁵.

Todos estos regímenes han sido objeto de controversia no solo a nivel comunitario sino también en el ámbito interno. En el año 2000 la Administración central y las Diputaciones forales llegaron a un acuerdo por el que la primera desistía de los recursos presentados contra las normas fiscales vascas a cambio de la retirada de la normativa de incentivos fiscales más conflictiva. Por ello las Decisiones de la Comisión declarando estas medidas ilegales llegaron cuando dichas medidas ya habían sido derogadas. Aun así, subsistía el problema de la recuperación de las ayudas indebidamente concedidas.

En 2001, la Comisión dictó diez Decisiones declarando la incompatibilidad con el mercado común de las ayudas de 1993, 1996 y los créditos fiscales a la inversión descritos²⁴⁶.

En el caso de los créditos a la inversión, la Comisión entiende que no respetan la normativa comunitaria de ayudas a la inversión compatibles por rebasar los límites aplicables a las ayudas de carácter regional.

²⁴⁴ Normas Forales 3/1996, de 26 de junio (Vizcaya), 7/1996, de 4 de julio (Guipúzcoa) y 24/1996, de 5 de julio (Álava) y Ley Foral.

²⁴⁵ Normas Forales 22/1994, de 20 de diciembre (Álava), 7/1996, de 26 de diciembre (Vizcaya) y 7/1997, de 22 de diciembre (Guipúzcoa).

²⁴⁶ Decisiones de 11 de julio contra vacaciones fiscales de 1996 en las tres Diputaciones Forales vascas y Navarra, y contra los créditos fiscales a la inversión, y Decisiones de 20 de diciembre de 2001 contra las vacaciones fiscales de 1993 en las tres Diputaciones Forales vascas.

En cuanto a las “vacaciones fiscales”, la Comisión considera que se trata de ayudas de funcionamiento, por tener como objeto liberar a las empresas de unos costes propios de su gestión corriente. Respecto de las ayudas de funcionamiento, señala que en principio, no están permitidas, y solo pueden concederse de forma excepcional en regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o exista una grave situación de desempleo, o en regiones de baja densidad de población o ultra periféricas, circunstancias que, a juicio de la Comisión, no concurren en el País Vasco ni en Navarra.

La Comisión también señala que sus decisiones no ponen en entredicho la autonomía fiscal de estas regiones, ya que las medidas se habrían calificado de ayudas estatales con independencia de la naturaleza o del rango del órgano de la Administración que la hubiera adoptado.

Las decisiones adoptadas contra los incentivos vascos estaban enmarcadas dentro de un plan de acción a nivel europeo contra los regímenes contrarios a la libre competencia.

4.6.1.2.- Las actuaciones de España en cumplimiento de la decisión de la Comisión

Desde el año 2001 en que la Comisión adoptó las decisiones de recuperación, ha seguido las actuaciones de España para recuperar las ayudas ilegales, no considerando las mismas suficientemente ágiles y satisfactorias, exigiendo la recuperación efectiva ante el Tribunal de las Comunidades Europeas, e instando un procedimiento de infracción por no ejecutar las sentencias de dicho Tribunal.

En concreto, a fecha 24 de noviembre de 2010, la Comisión decidió denunciar a España ante el Tribunal de Justicia Europeo por no haber completado aún el procedimiento de recuperación, solicitando que se le imponga una sanción importante, dado el largo período transcurrido desde la adopción de las Decisiones.

Las actuaciones de España han sido de tipo normativo:

- Por un lado, y como ya estaba previsto en la amplia reforma aprobada por el Gobierno, la deducción por actividades de exportación ha ido siendo reducida progresivamente (de acuerdo con la disposición adicional novena del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, añadida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), quedando totalmente suprimida a 1 de enero de 2011, como estaba previsto en la disposición derogatoria segunda de la citada Ley 35/2006. Los territorios forales también la han eliminado.

- En cuanto a la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, fue eliminada por la disposición transitoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2007, si bien la disposición final segunda de dicha Ley 35/2006 añade al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, una disposición transitoria decimonovena para las deducciones practicadas en períodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2007.

4.6.2.- Las ayudas a las actividades de exportación

Respecto a la cronología de medidas adoptadas por España, hay que diferenciar dos tipos de medidas.²⁴⁷

²⁴⁷ Primer tipo: la deducción por actividades de exportación: En la fecha de adhesión de España a la Comunidad (1 de enero de 1986), la legislación española vigente con respecto a las inversiones relacionadas con exportaciones y adquisiciones de empresas extranjeras establecía una deducción de la cuota íntegra del 15 por 100 de los costes de establecimiento de sucursales en el extranjero o de adquisición de una participación importante en empresas extranjeras establecidas fuera de España directamente relacionadas con la exportación de bienes o servicios, y del importe satisfecho en el extranjero en concepto de publicidad y lanzamiento de productos o servicios destinados a la exportación y a la apertura de nuevos mercados; la Diputación Foral de Guipúzcoa no tenía normas fiscales distintas de las vigentes para el resto de territorio español; y las Diputaciones Forales de Vizcaya, Álava y la Comunidad Autónoma de Navarra tenían normativa propia que establecía una deducción de la cuota íntegra del 15 por 100 equivalente a la vigente en el resto del territorio nacional.

A partir del ejercicio fiscal de 1992, se elevó el tipo de la deducción al 20 por 100 en las cuatro normas relativas al Impuesto sobre Sociedades (norma común, aplicable también en Guipúzcoa; Vizcaya; Álava y Navarra).

Con las modificaciones que entraron en vigor el 1 de junio de 1993, Vizcaya incrementó la deducción al 25 por 100 y Guipúzcoa estableció en su Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades un incentivo propio del 25 por 100.

A partir del ejercicio fiscal de 1994 los demás regímenes (territorio común, Álava y Navarra) elevaron el tipo al 25 por 100.

Estas deducciones se mantuvieron en las posteriores normas del Impuesto sobre Sociedades aprobadas: en el artículo 34 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en el 37 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que sucedió a la Ley 43/1995, para el territorio común; artículo 43 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996, de 26 de junio, de la Diputación Foral de Vizcaya; artículo 43 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 7/1996, de 4 de julio, de la Diputación Foral de Guipúzcoa; artículo 43 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 24/1996, de 5 de julio, de la Diputación Foral de Álava; y artículo 67

Respecto a las cooperativas agrarias, entre las medidas adoptadas en España, hay que destacar que en el año 2000 España estableció una serie de medidas de apoyo al sector agrícola para paliar el aumento de costes derivados de la subida del precio del combustible, la mayor parte de ellas sin notificación previa a la Comisión Europea, por no entender que constituían ayudas de Estado.

La Comisión, al tener noticia de las mismas, inició un procedimiento de investigación formal sobre ellas para determinar si eran o no ayudas estatales ilegales, a través esta vez de la Dirección General de Agricultura.

Dichas medidas fueron las siguientes:

1. Modificación del apartado 5 del artículo 130 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, para elevar la compensación a tanto alzado que recibían los empresarios incluidos en el régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca. Dicha modificación se realizó a través del artículo 2 del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte.

2. Medidas de apoyo a las cooperativas agrarias establecidas en el artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte:

de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades 24/1996, de 30 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Navarra.

Segundo tipo: la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero: El artículo decimoséptimo del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, añadió, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaran a partir del 25 de junio de 2000 un artículo 20 quater la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que concedía una deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero. Dicha deducción se mantuvo en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en su artículo 23.

La finalidad de esta nueva medida era proporcionar una deducción en la base imponible del importe de las inversiones para adquisición de participaciones en fondos propios de sociedades no residentes en España que permitieran alcanzar la mayoría de los derechos de voto en las mismas, siendo el importe máximo anual de la deducción de 30 millones de euros o el 25 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades deducidas debían integrarse en la base imponible por partes iguales en los cuatro años siguientes.

En el análisis de las ayudas a la exportación resulta fundamental, de forma preliminar, estudiar cuál es el concepto de ayuda existente, ya que algunos de los incentivos cuestionados ya estaban en vigor antes de la entrada de España en la Comunidad Europea.

2.1. Se suprime el límite máximo del 50 por 100 del volumen de operaciones realizadas por cooperativas agrarias con terceros no socios sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida (modificación del artículo 93 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, y del artículo 9 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas).

2.2. Se suprime para las cooperativas agrarias el requisito de tener que constituir una entidad con personalidad jurídica propia a la que sea aplicable el régimen fiscal general para la distribución de gasóleo B a terceros no socios (modificación de la disposición adicional decimoquinta de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos).

3. Préstamos a los titulares de explotaciones agrarias: la Resolución del Ministerio de Agricultura de 15 de noviembre de 2000 contempla la posibilidad de otorgar préstamos a los titulares de explotaciones agrarias con un tipo de interés bonificado.

4. Medidas fiscales en los regímenes de estimación objetiva del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas y Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido: La Orden de 29 de noviembre de 2000 incorporaba tres beneficios fiscales para el sector agrícola y ganadero:

4.1. Para el año 2000, aplicación a determinadas actividades ganaderas sujetas al régimen de estimación objetiva de IRPF de un índice corrector por piensos adquiridos a terceros, que suponía una reducción del 5 por 100 del módulo aplicado para el cálculo del rendimiento neto.

4.2. Para el año 2001, reducción del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva de IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas, mediante la reducción del 35 por 100 del precio de adquisición del gasóleo agrícola necesario para el desarrollo de sus actividades, debidamente documentado en factura.

4.3. Para el año 2001, reducción del porcentaje para determinar las cuotas trimestrales en el régimen simplificado del IVA de determinadas actividades agrarias.

5. Prórroga para los años 2000 y 2001 de los beneficios fiscales aplicables en el contexto del IRPF a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas, por disposición transitoria séptima de la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

6. Incremento del porcentaje de gastos de difícil justificación en el IRPF para el sector agrario de cinco a diez puntos para los ejercicios 2000 y

2001. Esta media se comunicó a la Comisión con anterioridad a su entrada en vigor, que tuvo lugar a través de la disposición transitoria primera del Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, de modificación del Reglamento 214/1999, de IRPF y del Reglamento 326/1999, de Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

4.6.2.1.- La decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002

La Dirección General de Agricultura de la Comisión inició un procedimiento de investigación formal respecto de todas las medidas citadas, por entender de forma preliminar que todas ellas podrían ser medidas selectivas que afectarían a los recursos del Estado y que no parecen poder acogerse a ninguna de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

En este procedimiento recibió observaciones de la Asociación de gestores de estaciones de servicio y de la Asociación de empresarios de estaciones de servicio de la Comunidad de Madrid, de la Federación catalana de estaciones de servicio y de la Confederación española de estaciones de servicio, todas ellas en el sentido de considerar ventaja fiscal las medidas de apoyo a las cooperativas agrarias (art. 2 del Real Decreto-Ley 10/2000).

Por su parte, la Confederación de cooperativas agrarias de España entiende que no existe ventaja fiscal alguna por cuanto que el Real Decreto-Ley 10/2000 no hizo sino solventar, y solo de forma parcial, la restricción a la libre competencia que supuso la prohibición introducida por la disposición adicional decimoquinta de la Ley 34/1998, del Sector de Hidrocarburos.

Por último, España remitió comentarios respecto de todas las medidas investigadas, no considerando que ninguna de ellas constituyera ayuda de Estado.

Finalizada así la investigación, la Comisión llega a la conclusión final de que solo los préstamos a los titulares de las explotaciones agrarias y la prórroga a los años 2000 y 2001 de los beneficios fiscales aplicables en el contexto del IRPF a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas constituían ayudas incompatibles con el mercado común, obligando a suprimir estos regímenes y a recuperar los importes concedidos.

Respecto del resto de medidas, la Comisión entiende que son “medidas fiscales justificadas por la naturaleza o la economía del sistema fiscal y, por consiguiente, no cumplen los criterios para entrar dentro del ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 del Tratado”.

4.6.2.2.- La sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea

La Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 fue recurrida ante el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea por la Asociación de empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad Autónoma de Madrid y la Federación Catalana de Estaciones de Servicio en lo referente a las medidas a favor de las cooperativas agrarias del artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre.

Analizadas las alegaciones de los demandantes, el Tribunal concluye que la Comisión incurrió en un defecto de motivación respecto de esta cuestión en su Decisión de 11 de diciembre de 2002, motivo por el cual ordena anular el artículo 1 de dicha Decisión, “en la medida en que declara que las medidas de apoyo a las cooperativas agrarias que figuran en el Real Decreto-Ley 10/2000, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte, no constituyen una ayuda con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1”.

4.6.2.3.- La decisión de la Comisión de 15 de diciembre de 2009

La Comisión vuelve a estudiar las medidas a favor de las cooperativas agrarias con más profundidad, para lo cual, comienza por analizar si se dan los cuatro criterios necesarios para poderlas enmarcar dentro del concepto de ayudas de Estado (criterios de recursos del Estado, alteración de los intercambios, ventaja y selectividad), llegando a la conclusión de que en el artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000 se dan los cuatro criterios, constituyendo, por ello las medidas que contiene ayudas de Estado.

Dentro del análisis que la Decisión realiza de cada criterio merece destacar la motivación respecto de los criterios de ventaja y, sobre todo, de selectividad.

Respecto al criterio de ventaja: la Comisión reitera el criterio del Tribunal de Primera Instancia en la sentencia de 12 de diciembre de 2006 para justificar la ventaja producida por las medidas en cuestión, al señalar que antes de la aprobación de las mismas, “el estatuto fiscal de las cooperativas no se aplicaba a la actividad de distribución de combustible por cuanto esta actividad debía ser realizada por una entidad jurídica distinta que no se beneficiara de este régimen fiscal privilegiado”²⁴⁸, por lo que la entrada en

²⁴⁸ Véase párrafo 140 de la Decisión 2010/473/UE.

vigor del Real Decreto-Ley 10/2000 sí da lugar a una ventaja fiscal, al permitir aplicar el régimen fiscal privilegiado de las cooperativas a la actividad de distribución de combustible.

Por otro lado, respecto al criterio de selectividad, éste es el criterio analizado con más profundidad. En primer lugar, se estudia si “en el marco del régimen jurídico español, la medida en cuestión puede favorecer a algunas empresas o producciones en relación con otras que puedan encontrarse, respecto al objetivo perseguido por dicho régimen, en una situación fáctica y jurídica comparable”²⁴⁹. La Comisión entiende que el “hecho de que las cooperativas puedan sobrepasar el límite de 50 por 100 lacra el carácter “mutualista puro” de estas últimas, puesto que una gran parte del volumen de negocios podrá generarse a través de no miembros de la cooperativa”²⁵⁰, por lo que el Real Decreto-Ley 10/2000 pone en entredicho el carácter mutualista puro de las cooperativas del sector agrario, haciéndolas comparables en cuanto a su situación fáctica y jurídica con las sociedades de capital y confiriéndoles una ventaja selectiva frente a ellas.

En segundo lugar, se analiza si las medidas están justificadas por la naturaleza o economía del régimen. A este respecto, la Comisión señala que “una medida que establece una excepción a la aplicación del régimen fiscal general puede estar justificada por la naturaleza y la economía general del sistema fiscal si dicho Estado miembro puede demostrar que esa medida se deriva directamente de los principios fundadores o directivos de su sistema fiscal”²⁵¹, circunstancia que, a su juicio, no se ha producido en este caso, a diferencia de lo que decía la primera Decisión de 2002.

Después de concluir que nos hallamos ante una ayuda de Estado, la Comisión motiva su condición de medidas nuevas (no existentes con anterioridad a la entrada de España en la Comunidad Económica Europea) e *ilegales* (no comunicadas de forma previa a su entrada en vigor).

El siguiente paso consiste en analizar la compatibilidad de las ayudas, es decir, si podrían quedar enmarcadas en alguno de los supuestos de excepción al principio general de incompatibilidad de ayudas con el Tratado

²⁴⁹ Véase párrafo 158 de la Decisión 2010/473/UE.

²⁵⁰ Véase párrafo 164 de la Decisión 2010/473/UE.

²⁵¹ Véase párrafo 178 de la Decisión 2010/473/UE.

de Funcionamiento de la Unión Europea, previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del citado Tratado.

En relación a la compatibilidad por tratarse de ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional (artículo 107, apartado 2, letra *b*) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. España adujo esta circunstancia, puesto que entendió que “el alza desproporcionada del coste del gasóleo causó alteraciones del orden público, huelgas, desabastecimiento de productos energéticos y de alimentos y dificultades de libre tránsito de las mercancías por el territorio de la Comunidad, lo que debería considerarse un acontecimiento de carácter excepcional a efectos del artículo 107, apartado 2, letra *b*), del TFUE 60²⁵². No es de la misma opinión la Comisión quien entiende que España no ha probado una relación directa entre los daños causados y el acontecimiento excepcional y que el motivo de la concesión de las ayudas fue el alza del precio de los carburantes y no las alteraciones del orden público y el desabastecimiento²⁵³.

Respecto a la compatibilidad en función del artículo 107.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, descartada la posibilidad de acogerse al resto de excepciones previstas por el párrafo 3 del artículo 107, la Comisión se detiene en analizar la compatibilidad con la letra *c*), es decir, las ayudas compatibles por estar destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios comerciales en forma contraria al interés común. Para que puedan ser objeto de la excepción contemplada en dicho artículo, las ayudas deben cumplir los siguientes requisitos, en primer lugar, deben contribuir al desarrollo del sector en cuestión (a este respecto, la Comisión admite que las cooperativas agrarias facilitan el desarrollo de la actividad agrícola²⁵⁴) y en segundo lugar, no alterar las condiciones de los intercambios de forma contraria al interés común, a lo que señala la Comisión que “el interés común está directamente vinculado con la proporcionalidad de las medidas con relación al objetivo buscado”²⁵⁵. El criterio de proporcionalidad no se cumple, según la

²⁵² Véase párrafo 193 de la Decisión 2010/473/UE.

²⁵³ Véanse párrafos 195 y 197 de la Decisión 2010/473/UE.

²⁵⁴ Véase párrafo 210 de la Decisión 2010/473/UE.

²⁵⁵ Véase párrafo 212 de la Decisión 2010/473/UE.

Comisión, en el caso que nos ocupa, ya que las medidas se refieren a transacciones extra cooperativas no directamente vinculadas con los principios mutualistas²⁵⁶.

Por lo tanto, tampoco se pueden acoger las medidas descritas a ninguna de las excepciones del artículo 107. 3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Tras toda esta motivación, la Comisión concluye definitivamente que las medidas del artículo 1 del Real Decreto-Ley 10/2000 son ayudas de funcionamiento prohibidas.

No obstante, “la Comisión recuerda, por otra parte, que una decisión relativa a los regímenes de ayuda no prejuzga la posibilidad de que las ayudas individuales sean consideradas, total o parcialmente, compatibles con el mercado común por razones inherentes al caso específico (por ejemplo, porque la concesión individual de ayuda entre en el ámbito de las “normas de *mínimis*”, o en el contexto de una decisión futura de la Comisión o en virtud de *un reglamento de exención*)”²⁵⁷.

Por último, la Comisión estudia si procede exigir la recuperación de la ayuda ilegalmente concedida a las cooperativas agrarias. Para ello, analiza el artículo 14 del Reglamento (CE) número 659/1999, que solo permite a la Comisión no exigir la recuperación si ello fuera contrario a un principio general de Derecho comunitario, como, por ejemplo, el principio de confianza legítima. “Sin embargo, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo puede aducirse dicho principio contra una norma comunitaria de respeto de la confianza legítima si la propia Unión ha creado previamente una situación que pueda engendrar confianza legítima”²⁵⁸, circunstancia que no se ha producido en este caso, ya que la Decisión 2003/293/CE de 11 de diciembre de 2002, en la que no se consideraban como ayudas de Estado las medidas a favor de las cooperativas agrarias y eran susceptible de recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como así ocurrió.

Por todo ello, en su parte dispositiva, la Comisión solicita a España la recuperación de la ayuda, a excepción de los casos en que proceda aplicar el Reglamento de *mínimis*.

²⁵⁶ Véase párrafo 216 de la Decisión 2010/473/UE.

²⁵⁷ Véase párrafo 218 de la Decisión 2010/473/UE.

²⁵⁸ Véase párrafo 225 de la Decisión 2010/473/UE.

4.6.2.4.- Las actuaciones de España en cumplimiento de la decisión de 2009

Recuperación de las ayudas:

La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha puesto en marcha un procedimiento para la recuperación de la ayuda. No obstante, las cuantías individuales resultantes a favor de cada cooperativa agraria no están resultando superiores a lo que permite el Reglamento *de minimis*, por lo que el impacto está siendo muy escaso.

Modificación normativa:

La modificación de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas y de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen Fiscal de las Cooperativas, para eliminar las medidas de ayuda a las cooperativas agrarias declaradas ilegales por la Comisión, ha tenido lugar por Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (*BOE* 5 de marzo).

En efecto, la disposición final cuadragésima segunda²⁵⁹ de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, modifica, *con efectos para los ejercicios*

²⁵⁹ Disposición final cuadragésima segunda. Modificación de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, y de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Uno. Con efectos para los ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, se modifica el apartado 4 del artículo 93 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, modificado por la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad, que queda redactado de la siguiente forma: «4. Las cooperativas agrarias podrán desarrollar operaciones con terceros no socios hasta un límite máximo del 50 por ciento del total de las realizadas con los socios para cada tipo de actividad desarrollado por aquéllas.» Dos. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, modificado por la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad: 1. La letra a) del apartado 2 del artículo 9 queda redactada de la siguiente forma: «a) Que las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa. Las cooperativas agrarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios con el límite establecido en el apartado 10 del artículo 13 de esta Ley.» 2. El párrafo primero del apartado 3 del artículo 9 queda redactado como sigue: «Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio situados en el ámbito geográfico a que se

económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, aquellos artículos que se vean afectados por el Real Decreto-20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Con ello se restaura la situación anterior al Real Decreto-Ley 10/2000, ya que “ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por 100 del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida”²⁶⁰, suprimiéndose toda excepción a este límite en relación con las cooperativas agrarias.

4.6.3.- Conclusiones

1. Los principales problemas que se presentan en materia tributaria con las ayudas de Estado se centran en la recuperación de ayudas ilegales. No obstante, hay que tener en cuenta que, en algunas ocasiones, la eliminación del beneficio fiscal no implica una mayor cuota a ingresar, sino una disminución de las bases imponibles negativas, por lo que, en estos casos, los actos de la administración tributaria en cumplimiento de la decisión de recuperación de la Comisión no conllevarán un ingreso inmediato y efectivo de cantidad alguna. Por otra parte, al llevar a cabo la recuperación debe

refiere el apartado uno, cuyas producciones se incorporen a la actividad de la cooperativa, no excedan de 95.000 euros, modificándose este importe anualmente según los coeficientes de actualización aplicables al valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica establecidos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. No se incumplirá este requisito cuando un número de socios que no sobrepase el 30 por ciento del total de los integrados en la cooperativa supere el valor indicado en el presente párrafo.» 3. El apartado 10 del artículo 13 queda redactado de la siguiente forma: «10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las leyes, así como el incumplimiento de las normas sobre contabilización separada de tales operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados obtenidos en su realización. Ninguna cooperativa, cualquiera que sea su clase, podrá realizar un volumen de operaciones con terceros no socios superior al 50 por ciento del total de las de la cooperativa, sin perder la condición de cooperativa fiscalmente protegida. A los efectos de la aplicación del límite establecido en el párrafo anterior, se asimilan a las operaciones con socios los ingresos obtenidos por las secciones de crédito de las cooperativas procedentes de cooperativas de crédito, inversiones en fondos públicos y en valores emitidos por empresas públicas.»

²⁶⁰ Véase artículo 13. 10 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen Fiscal de las Cooperativas en su redacción actual por Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

respetarse igualmente el Reglamento *de mínimos* y el de exención por categorías, lo cual supone que, para cada contribuyente concreto, habrá que examinar si la medida es compatible con el mercado único o no, en función del importe de la ayuda concedida.

2. La consideración por parte de la Comisión de una ayuda fiscal como ilegal conlleva, la mayor parte de las veces, modificaciones normativas para suprimir el régimen selectivo, a veces con efectos retroactivos.

3. La Comisión Europea y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea aplican la normativa sobre ayudas de Estado con gran rigidez, persiguiendo con ello una inmediata y efectiva recuperación de la ayuda en el plazo concedido por la Comisión al Estado en cuestión en su decisión de recuperación, por encima de las alegaciones de los Estados de imposibilidad de recuperación por motivos diversos.

4. Esta inflexibilidad de la Comisión y el Tribunal de Justicia Europeo podría acarrear problemas (con inclusión de sanciones por incumplimiento de las decisiones de recuperación) al Estado español en la aplicación de su procedimiento administrativo de recaudación, que prevé aplazamientos, fraccionamientos y suspensión de la deuda en caso de recurso, siempre que se cumplan determinados requisitos.

5. De resolverse la controversia sobre la validez del procedimiento recaudatorio español en contra de la Administración Tributaria española, tal vez la solución pasaría por la modificación de la Ley General Tributaria para regular un procedimiento *ad hoc* para la recuperación de ayudas de Estado tributarias ilegales.

4.7.- La Política Agraria Común (PAC)

En 1958, cuando se creó el mercado común en virtud del Tratado de Roma, el sector agrícola de los seis países fundadores se caracterizaba por una fuerte intervención estatal. Para incluir los productos agrícolas en la libre circulación de mercancías, manteniendo al mismo tiempo la intervención pública en el sector agrícola, había que suprimir los mecanismos de intervención nacionales incompatibles con el mercado común y traspasarlos a escala comunitaria: este fue el motivo fundamental de la creación de la PAC.

Por otro lado, la intervención en la agricultura se basaba en el principio, muy extendido por aquel entonces, de la especificidad del sector, que dependía en gran medida del clima y de las condiciones geográficas, y

experimentaba desequilibrios sistémicos entre la oferta y la demanda, y, por consiguiente, una fuerte volatilidad de los precios y los ingresos.

“La demanda alimentaria no es flexible, es decir, varía poco en función de la fluctuación de los precios; por otra parte, la duración de los ciclos de producción y la inmutabilidad de los factores de producción hacen que la oferta global de productos agrícolas sea muy rígida. Por ello, una oferta abundante provoca caídas de precios y, al contrario, cuando hay poca oferta, los precios suben. Todos esos elementos desembocan en una inestabilidad permanente de los mercados. Ante esta situación, las autoridades públicas siempre han tendido a regular los mercados agrícolas y mantener los ingresos de los productores, tendencia que ha heredado la PAC”²⁶¹.

Aunque la agricultura no represente hoy en día más que una pequeña parte de la economía de los países desarrollados, incluida la de la Unión Europea, la intervención pública se ha visto reforzada últimamente con unas políticas agrícolas y rurales que, además de las ayudas a la función tradicional de la actividad primaria (la producción de alimentos), también se ocupan de otras dimensiones, como el desarrollo sostenible, la gestión del territorio y del paisaje, la diversificación y la revitalización de la economía rural o la producción de energía y de biomateriales. El apoyo a los bienes públicos, o funciones no comerciales de la actividad agrícola (es decir, no remuneradas por el mercado), se ha convertido en un factor esencial de las políticas agrícolas y rurales más recientes, entre ellas la PAC.

4.7.1.- Objetivos

El artículo 39 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece los objetivos específicos de la PAC, que son:

1. Incrementar la productividad agrícola, fomentando el progreso técnico y asegurando el desarrollo racional de la producción agrícola, así como el empleo óptimo de los factores de producción, en particular, de la mano de obra.
2. Garantizar un nivel de vida equitativo a la población agrícola.
3. Estabilizar los mercados.
4. Garantizar la seguridad de los abastecimientos.

²⁶¹ Artículos 38 a 44 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Fichas técnicas sobre la UE. 2016.

5. Asegurar al consumidor suministros a precios razonables.

Se trata de objetivos que son a la vez económicos (artículo 39, letras a), c) y d)) y sociales (artículo 39, letras b) y e)), con los que se pretende proteger los intereses de los productores y los consumidores. En la práctica, los objetivos de la PAC no han cambiado desde el Tratado de Roma, dado que su formulación es muy flexible y ha podido acomodar las numerosas reformas experimentadas a partir de los años ochenta del siglo XX. Conviene señalar que, según jurisprudencia consolidada, los objetivos de la PAC no se pueden alcanzar simultáneamente en su totalidad. Por tanto, el poder legislativo de la Unión Europea dispone de un amplio margen de discreción en la elección de los instrumentos y el alcance de las reformas, en función de la evolución de los mercados y las prioridades establecidas por las instituciones europeas en un momento dado.

Aparte de los objetivos específicos de la PAC, establecidos en el artículo 39 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, varias disposiciones del Tratado incorporan otros objetivos aplicables al conjunto de las políticas y acciones de la Unión Europea. Así, también son objetivos integrantes de la PAC la promoción de un nivel de empleo elevado (artículo 9), la protección del medio ambiente con objeto de fomentar un desarrollo sostenible (artículo 11), la protección de los consumidores (artículo 12), las exigencias en materia de bienestar de los animales (artículo 13), la protección de la salud pública (artículo 168, apartado 1) o la cohesión económica, social y territorial (artículos 174 a 178). Por otro lado, en un contexto de apertura y mundialización de los mercados, el artículo 207 establece los principios de la política comercial común aplicable a los intercambios de productos agrícolas.

Por último, debido a la especificidad estructural de la actividad primaria, una excepción cubre la aplicación de los principios de la política de competencia a la producción y el comercio de productos agrícolas (artículo 42). No obstante, esta excepción no se desarrolló hasta la última reforma de la organización común de mercados (OCM) de 2013.

4.7.2.- Proceso de toma de decisiones en materia agrícola

El Tratado de Roma estableció el procedimiento para la elaboración y la aplicación de la PAC, que se basaba en: una propuesta de la Comisión; el dictamen del Parlamento Europeo y, de ser necesario, del Comité Económico y Social Europeo; y la decisión del Consejo, adoptada por mayoría cualificada. Por tanto, se trataba de un procedimiento de mera consulta al Parlamento Europeo, que no se modificó hasta 2010. Ese año, el

Tratado de Lisboa (artículo 42, párrafo primero, y artículo 43, apartado 2) reconoció la codecisión como «procedimiento legislativo ordinario» para la PAC, en sustitución del procedimiento de consulta, lo que consolidó la función de auténtico colegislador del Parlamento Europeo en el ámbito agrícola.

Sin embargo, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea plantea problemas de interpretación ya que incluye excepciones al procedimiento ordinario que favorecen al Consejo. Así, el artículo 42, párrafo segundo, prevé, en el marco de las normas sobre la competencia, que «el Consejo, a propuesta de la Comisión, podrá autorizar la concesión de ayudas:

a) Para la protección de las explotaciones desfavorecidas por condiciones estructurales o naturales.

b) En el marco de programas de desarrollo económico». Asimismo, el artículo 43, apartado 3, estipula que “el Consejo, a propuesta de la Comisión, adoptará las medidas relativas a la fijación de los precios, las exacciones, las ayudas y las limitaciones cuantitativas”.

Debido a la falta de delimitación clara de las competencias legislativas del Parlamento Europeo y del Consejo en materia agrícola, durante las negociaciones de la nueva PAC para después de 2013 surgieron problemas jurídicos y políticos, aun cuando una dilatada jurisprudencia viene confirmando la interpretación restrictiva de las excepciones. El Parlamento Europeo siempre ha rechazado la adopción de reservas generales de ejecución en favor del Consejo que pudiesen condicionar, e incluso desvirtuar, los poderes de codecisión adquiridos con el nuevo Tratado, en particular en el ámbito de las reformas fundamentales de la PAC, de las que la fijación de las ayudas, los precios y las cuotas es un elemento esencial.

Sin embargo, el Consejo se ha opuesto a toda restricción de las facultades atribuidas por el artículo 43, apartado 3, en el marco de la nueva OCM (Reglamentos (UE) n^{os} 1308/2013 y 1370/2013, así como en la fijación de los porcentajes de reducción de las ayudas directas en el marco de la disciplina financiera (Reglamento (UE) n^o 1306/2013. Así las cosas, el Parlamento se ha visto obligado a aceptar la excepción con el fin de no bloquear la adopción de la nueva PAC. Además, una declaración final del Consejo, del Parlamento Europeo y de la Comisión reconocía que el acuerdo alcanzado no prejuzga reformas posteriores de la PAC ni impide el ejercicio de acciones judiciales.

Por otra parte, siempre han existido otros organismos que también han participado en la ejecución de la PAC a través del procedimiento de los comités. A partir de 1961, fecha del establecimiento de las primeras OCM,

se crearon varios comités. En aquel momento, el objetivo de la Comisión era reservarse un amplio poder de decisión en la gestión de las OCM. Pero varios Estados miembros deseaban que ese poder de decisión siguiese en manos del Consejo. La fórmula de los comités fue la solución de compromiso: la gestión se encomendó a la Comisión, pero esta debía contar con el dictamen de un comité compuesto por representantes de los Estados miembros en el que las decisiones se adoptaran por mayoría cualificada.

El Tratado de Lisboa introduce una distinción entre los «actos delegados» y los «actos de ejecución». Ahora, la adopción de los actos delegados debe ajustarse al acto legislativo de base de que se trate, mientras que, para la adopción de los actos de ejecución, se aplican los nuevos procedimientos de examen o de consulta previstos por el Reglamento (UE) nº 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo. La mayor parte de los proyectos de actos de ejecución de la Comisión en materia agrícola se enmarcan en procedimientos de examen en los que el Parlamento Europeo y el Consejo tienen un derecho de control.

Además, en el marco de los comités consultivos, las organizaciones profesionales de la Unión Europea, a través del Comité de las Organizaciones Profesionales Agrícolas (COPA) y del Comité General de Cooperación Agrícola (COGECA), siguen participando de manera indirecta en el proceso europeo de toma de decisiones. Muy recientemente, el ámbito de la consulta se ha ampliado con la creación de grupos de diálogo civil con el fin de ayudar a la Comisión a aplicar la PAC.

4.7.3.- La PAC, una competencia compartida entre la Unión y los Estados miembros

En el título I del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea figura una clasificación general de las competencias en tres categorías: competencias exclusivas, competencias compartidas y competencias de coordinación, de apoyo y complementarias respecto de la acción de los Estados miembros.

En este contexto, el artículo 4, apartado 2, letra d), prevé una competencia compartida entre la Unión y los Estados miembros en el ámbito de la agricultura, contrariamente al dictamen general de la doctrina y de los servicios jurídicos de la Comisión, que habían considerado hasta la fecha que la política de mercados (primer pilar de la PAC) era competencia exclusiva de la Unión.

El nuevo artículo 4, apartado 2, letra d), del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea afecta a la labor legislativa en materia agrícola en la medida en que las instituciones europeas deben aplicar el principio de

subsidiariedad en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva (artículo 5, apartado 3, y artículo 12 del Tratado de la Unión Europea. Así, los Parlamentos nacionales pueden remitir a los Presidentes del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión un dictamen motivado relativo a la conformidad de un proyecto de acto legislativo en materia agrícola con el principio de subsidiariedad. Por otra parte, el “sistema de cooperaciones reforzadas”, creado en virtud del artículo 20 del TUE pasa a ser aplicable a la PAC. A este respecto, algunos Estados miembros (en este caso, un mínimo de nueve) pueden optar por suscribir entre ellos compromisos agrícolas complementarios, en la medida en que la PAC vaya flexibilizando el grado de aplicación de los mecanismos comunes.

4.7.4.- Papel del Parlamento Europeo

Pese a no disponer de competencias decisorias, el Parlamento Europeo, según disponía el Tratado de Roma, éste ha ejercido una fuerte influencia en la elaboración de la PAC, empleando métodos no vinculantes, como el recurso a los informes y las resoluciones de propia iniciativa. Conviene destacar que, después de la declaración del Consejo Europeo de 1997 a favor de un modelo agrícola europeo, el Parlamento Europeo ha mostrado en varias ocasiones su adhesión a dicho modelo agrícola (y alimentario) europeo, de carácter multifuncional, generalizado en el conjunto del territorio de la Unión ampliada y compatible con la apertura y la mundialización de los mercados.

Este interés se manifestó especialmente en el marco del proceso de reforma de la PAC de 2003 y de las negociaciones multilaterales sobre agricultura en el seno de la OMC (Ronda de Doha).

En este contexto, el Parlamento Europeo también se mostró favorable a la incorporación de nuevos objetivos a la PAC con el fin de responder a los nuevos desafíos a los que se enfrenta la actividad agrícola, como la calidad de los productos, la salud pública, el desarrollo sostenible, la cohesión económica, social y territorial, la protección del medio ambiente o la lucha contra el cambio climático. Estos principios han sido confirmados en las Resoluciones de 8 de julio de 2010 y de 23 de junio de 2011 sobre el futuro de la PAC después de 2013.

Esta nueva reforma de la PAC, cuyo proceso parlamentario se inició en marzo de 2010, con la aprobación de los mandatos de negociación, y finalizó en noviembre de 2013 con la votación de los textos normativos, ha permitido al Parlamento Europeo desempeñar su función de colegislador de pleno derecho en el ámbito agrícola, de conformidad con el marco

institucional establecido por el Tratado de Lisboa. No obstante, la próxima reforma de la PAC deberá ajustarse mejor al equilibrio interinstitucional establecido por el Tratado²⁶².

4.7.5.- España y la Política Agraria Común

La problemática de la actividad agraria en España es el resultado de la forma en que se llevó a cabo su modernización, en el marco del proceso industrializador.

El resultado fue un considerable aumento de la producción y de la productividad, pero a cambio de mantener una producción poco competitiva.

Estos problemas se hicieron más patentes cuando España ingresó, en 1986, en la Comunidad Económica Europea, que, si bien mantenía también una política agraria proteccionista frente al exterior, abría el mercado español a la competencia de los países miembros.

La problemática de la agricultura española se puede concretar en cuatro grandes puntos: los precios agrarios han aumentado menos que el índice general de precios, la agricultura española presenta problemas de competitividad, los cambios en la agricultura española no se han producido en todos los lugares simultáneamente y la balanza comercial española de productos agrarios presentaba una situación de déficit provocado por un aumento mayor de la demanda interna que de la producción, por la liberalización del mercado español producida por el ingreso de España en la CEE y por la utilización de inputs importados por nuestra agricultura.

Tras la Guerra Civil, España había venido manteniendo una política proteccionista con respecto a sus actividades agrarias, que le permitió aumentar su producción y modernizar su sistema productivo, pero lo hizo al margen de la competitividad necesaria. Los problemas de fondo del campo español seguían vigentes y no se atajaron con el rigor y la celeridad necesarios: seguía siendo necesario redimensionar las explotaciones y la propiedad para hacer más rentable la utilización del creciente equipo mecánico adquirido, avanzar en la extensión del regadío y buscar los mecanismos que dotasen a la oferta/producción de una mayor agilidad para adaptarse a la demanda.

²⁶² www.europarl.europa.eu. (febrero de 2016).

En este marco, en 1986, España firmó su tratado de adhesión a la Comunidad Europea, asumiendo la Política Agraria Común (PAC) europea. Las consecuencias fueron de dos tipos:

A.- Consecuencias coyunturales: El Tratado de Adhesión planteaba las normativas para cada producto agrario en lo referente a los precios y a política estructural de los diferentes cultivos. Estas líneas de actuación serían gestionadas por el Fondo Europeo de Orientación y Garantía (FEOGA), a través de su homólogo español, el Fondo de Ordenación y Regulación de Producciones y Precios Agrarios (FORPPA).

Para evitar un impacto excesivo sobre los mercados agrarios español y comunitario, se establecieron unos períodos transitorios o de adaptación para los diferentes productos, durante los cuales se irían asumiendo progresivamente las políticas europeas de precios, cuotas de producción, etc. El período transitorio pactado era de siete años para casi todas las producciones, excepto para el aceite, oleaginosas, frutas y hortalizas que se estableció en diez.

No obstante, la firma en 1993 del Tratado para la Creación del Mercado Único dejaba sin valor estos convenios y abría las expectativas a la libre entrada de productos españoles en Europa.

B.- Consecuencias estructurales: Para analizar las consecuencias profundas de la adhesión de España a la Unión Europea es necesario conocer la política agraria de ésta, que se puede dividir en dos fases:

1.- Antes de 1985: era una política proteccionista, como la española, conducida a través de las subvenciones a los precios a efectos de hacerlos más competitivos, tanto en el mercado interior como en el exterior.

El objetivo era una Europa Verde capaz de pasar de una situación de desabastecimiento interno a otra de excedentes. Los resultados de esta política comenzaron a analizarse con ojos críticos a mediados de los años 80. Era cierto que Europa se había convertido en una potencia agrícola pero a costa de la acumulación de unos enormes excedentes. Estos excedentes eran comprados por el FEOGA al productor y luego subvencionados para hacer competitivos sus precios en el mercado exterior.

Las políticas de precios y de subvenciones a la exportación originaban gastos que se estaban considerando excesivos. Las consecuencias sociales de las políticas de precios eran que se había beneficiado más a las grandes explotaciones que a los pequeños productores. Los precios europeos seguían siendo poco competitivos.

En 1985, comenzó el proceso de reflexión y reforma de la política agraria europea con la publicación del Libro Verde de la Agricultura Europea.

Por otro lado, los principales competidores de la Comunidad en el mercado internacional, especialmente EEUU, presionaban para que ésta redujese sus subvenciones agrarias. Así, en 1986, se abrió la Ronda de Uruguay del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), en el que se pretendía abrir las vías para una progresiva liberalización del comercio mundial.

En este escenario ingresó España en la Comunidad Europea, cuando esta se plantea la revisión y cambio de su política agraria, por lo que las actividades agrarias españolas no recibieron la protección que esperaban, ni las ayudas necesarias para llevar a cabo las reformas estructurales necesarias.

2.- Después de 1985: se abrió el período de reflexión y paulatino cambio hacia una política menos proteccionista. Los acontecimientos más importantes fueron: la toma de decisión de reformar la PAC de 1992; la firma de un acuerdo con EEUU, en el mismo año, para rebajar las subvenciones a los productos agrarios; la firma del Tratado para la Creación de un Mercado Único Europeo, en 1993; la firma de los acuerdos finales de la Ronda Uruguay sobre el GATT, que incluyen la creación de la Organización del Comercio y el acuerdo de una progresiva liberalización del comercio.

Los objetivos de la nueva PAC son: reequilibrar los mercados agrarios (reduciendo los excedentes y las subvenciones), abandono de explotaciones marginales, extensificación de la producción, jubilaciones anticipadas para reducir el número de rentas agrarias a satisfacer, la reducción de los precios para ampliar la demanda, mantener una política de mayor cuidado del medio ambiente y mantener el número suficiente de población activa en el mundo agrario, para evitar la despoblación.

Para llevar a cabo esta nueva PAC se diseña un nuevo sistema de apoyos:

a).- Se pasa del sistema anterior de subvenciones a los precios a otro de subvenciones directas a la renta de las empresas agrarias, a cambio de la asunción de reformas estructurales.

b).- Se pasa a considerar el problema agrario como un problema estructural de desequilibrio territorial en el desarrollo. Se reforman también los fondos estructurales para el reequilibrio territorial. Entre los objetivos de los Fondos Europeos para el Desarrollo Regional (FEDER) se incluyó el mundo agrario con importante índice de desempleo y bajo nivel de rentas.

El Fondo Social Europeo (FSE) también se dirige al mundo agrario, por cuanto entre sus objetivos se incluye el fomentar el desarrollo y ajuste de las

regiones menos desarrolladas, que se delimitan como aquellas que tienen un PIB por habitante igual o menor al 75% del comunitario²⁶³.

4.7.6.- La Política Agraria Común en el IRPF

La disposición adicional quinta de la Ley del IRPF declara exentas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de determinadas subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria, así como de otras ayudas públicas percibidas en el ejercicio de actividades económicas.

En concreto, no se integrarán en la base imponible del IRPF las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria: abandono definitivo del cultivo de viñedo, prima al arranque de plantaciones de manzanos, prima al arranque de plataneras, abandono definitivo de la producción lechera, abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas, arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas y abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar y también se integrará en la base imponible, la percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: las de paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países y las de abandono definitivo de la actividad pesquera.

Tampoco se integran en la base imponible determinadas subvenciones o ayudas de la política agraria comunitaria (PAC), así como otras de carácter público que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento, de elementos patrimoniales afectos.

Para determinar el rendimiento de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en el régimen de estimación objetiva del IRPF, el importe de las ayudas directas de pago único de la Política Agraria Común se acumulará a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes.

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

²⁶³ Problemática actual de la actividad agraria española y la Política Agraria Común. www.geopress.educa.aragon.es (marzo de 2000).

La percepción de la ayuda directa de pago único exige a los perceptores la realización de ciertas labores de mantenimiento de las explotaciones.

4.7.7.- Régimen fiscal de las subvenciones y ayudas públicas

Se han adoptado medidas de gran impacto para el sector agrario, como son los beneficios fiscales que se han ido reconociendo en relación con las subvenciones y ayudas públicas, singularmente con las procedentes de la PAC.

Exención de tributar, a efectos del IRPF y del Impuesto de Sociedades (IS), en la percepción de ayudas de la PAC por los siguientes conceptos (Ley 24/2001): abandono definitivo del cultivo del viñedo, prima de arranque de plantaciones de manzanos, prima de arranque de plantaciones plataneras, abandono definitivo de la producción lechera, abandono definitivo del cultivo de melocotones y nectarinas, así como el arranque de estas plantaciones y arranque de plantaciones de peras.

No se integra, en la base imponible del IRPF y del IS, la percepción de ayudas para reparar la destrucción por incendios, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial.

No se integra, en la base imponible del IRPF y del IS, la percepción de ayudas por sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera para erradicación de epidemias o enfermedades. Sólo afecta esta medida a animales destinados a reproducción.

No se integran, en la base imponible del IRPF y del IS, las subvenciones concedidas a los titulares de explotaciones forestales con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos, o de repoblación forestal aprobados por la Administración competente, siempre que el período de producción medio sea igual o superior a 20 años (Ley 40/1998, disposición adicional decimonovena).

Como conclusión, se puede afirmar que la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea contemplan algún tipo de tratamiento fiscal diferencial para la actividad agraria, pero hay que ser minuciosos al analizar si se trata de una ayuda de Estado o no, pues como se ha visto, existen incompatibilidades que hay que tener en cuenta.

CAPÍTULO 3: ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IRPF, FUNDAMENTACIÓN ECONÓMICA Y APLICACIÓN VIGENTE

1. ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IRPF, FUNDAMENTACIÓN ECONÓMICA Y APLICACIÓN VIGENTE

1.1.- ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO DE LOS PRINCIPALES SECTORES (1995-2014/15)

En la siguiente tabla se puede comparar los índices de rendimiento neto de los principales sectores del ejercicio 1995 (Orden de 29 de noviembre de 1994, parcialmente modificada por la Orden de 29 de diciembre de 1995, en la que se daba cumplimiento al artículo 7 del RDL 4/95 sobre medidas urgentes para paliar la sequía y solo para aquéllas explotaciones ubicadas en los ámbitos territoriales afectados por la sequía, recogidos en la Orden Ministerial de 30 de junio de 1995) y del 2014 (Orden HAP 2206/2013, de 26 de noviembre) y 2015 (Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre).

Tabla 2: Comparativa de índices de rendimiento neto 1995-2014/15.

ACTIVIDAD	Índice de Rdto. Neto 1995	Índice de Rdto. Neto 2014/2015	Variación
Remolacha azucarera	0,35	0,13	-0,22
Frutos secos	0,30	0,26	-0,04
Horticultura	0,35	0,26	-0,09
Uva para vino sin D.O.	0,30	0,26	-0,04
Uva para vino con D.O.	0,35	0,32	-0,03
Algodón	0,40	0,37	-0,03
Tabaco	0,40	0,37	-0,03
Porcino de carne	0,12	0,13	+0,01
Bovino de carne	0,24	0,13	-0,11
Ovino de carne	0,40	0,13	-0,27
Caprino de carne	0,40	0,13	-0,27
Ovino de leche	0,35	0,26	-0,09
Caprino de leche	0,35	0,26	-0,09
Bovino de leche	0,40	0,32 (*)	-0,08

Bovino de cría	0,30	0,26	-0,04
Porcino de cría	0,30	0,26 (*)	-0,04
Apicultura	0,30	0,26	-0,04
Cunicultura	0,24 (**)	0,13	-0,11
Cereales	0,24	0,26	+0,02
Avicultura	0,12	0,13	+0,01
Cítricos	0,30	0,26	-0,04
Oleaginosas	0,30	0,32	+0,02
Frutos no cítricos	0,35	0,37	+0,02
Tubérculos	0,35	0,37	+0,02
Arroz	0,35	0,37	+0,02
Leguminosas	0,24	0,26	+0,02
Aceituna (mesa y almazara)	0,30	0,26	-0,04
Uva de mesa	0,40	0,42	+0,02

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos publicados en el BOE.

() De los sectores bovino de leche y porcino de cría disponemos de datos elaborados por el MAPA de 2015.*

*(**) En 1996 se incluyó la actividad de cunicultura en el régimen de estimación objetiva, por la Orden de 28 de noviembre de 1995 (BOE 30 de noviembre de 1995).*

En este trabajo se pretende estimar, con los datos disponibles, los índices de rendimiento neto del año 2014 y 2015 de los sectores más representativos desde el punto de vista de la Producción de la Rama Agraria y ver si se corresponden con los índices reales aplicados, si hay variaciones, en unos casos los índices de rendimiento neto se ajustarían al alza, mientras que en otros lo harían a la baja, dependiendo de los resultados económicos de cada sector.

En 2010 se actualizaron algunos índices de rendimiento neto a propuesta de la Mesa de Fiscalidad Agraria (uva de mesa, flores y plantas ornamentales y tabaco), pero, a pesar de que hubo un compromiso de realizar actualizaciones de carácter permanente, dichas reducciones son temporales al estar supeditadas a las sucesivas prórrogas que se vayan publicando en las

distintas órdenes de módulos de cada año, cosa que ha ocurrido desde 2011 a 2019.

En 2012 se redujo con carácter permanente el índice de rendimiento neto de los productos del olivo, quedando establecido en el 0,26 y en 2015 se produjo una rebaja de forma temporal para el cultivo de patata (del 0,37 al 0,26) y el ganado bovino de leche (del 0,32 al 0,20), ambas rebajas adquirieron el carácter de permanentes a partir de 2016, debido a su empeoramiento desde el punto de vista de la rentabilidad económica, pero quedaron pendientes de revisión los de los siguientes sectores:

- Horticultura.
- Frutales.
- Cereales.
- Olivar y viñedo (uva para vino con D.O., uva para vino sin D.O. y uva de mesa).
- Porcino de cría en ciclo cerrado.
- Bovino de carne.
- Ovino de leche.
- Ovino de carne.
- Caprino de leche.

1.2.- FUNDAMENTACIÓN ECONÓMICA (ESTIMACIONES)

1.2.1.- NUEVOS ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO ANÁLISIS Y ESTIMACIONES

Como se ha indicado desde el principio, el objetivo principal de este trabajo es formular propuestas que supongan una mejora en la adaptación de la fiscalidad agraria a la realidad del sector agrario español a partir del ejercicio 2015.

En relación a la posible incorrección de los módulos aplicados para ciertas actividades, el TS considera que “debe partirse de la premisa de que el régimen de estimación por módulos en el IRPF y simplificado del IVA es un sistema ajeno a la determinación exacta o real del beneficio neto empresarial, por lo que la concreción de los módulos ha de hacerse mediante la ponderación de una serie de elementos que, en este caso, compete al

Ministerio de Economía y Hacienda. Y no pueden criticarse dichos módulos, ni por exceso ni por defecto, si dicha crítica no va acompañada de una propuesta probatoria en contrario que permita, por lo menos, presumir la no idoneidad de los mismos”²⁶⁴.

La solicitud de modificación de determinados índices de rendimiento neto agrarios, se fundamenta en principios constitucionales de justicia fiscal que no pueden ser obviados, ya que son plenamente aplicables y que aparecen reconocidos en el artículo 31.1 de la Constitución²⁶⁵.

Se van a estimar nuevos índices de rendimiento neto para aquellos sectores cuyas circunstancias hayan cambiado desde 1995 y necesiten una reforma urgente, ya que en los últimos años no han sido objeto de revisión.

Los datos de partida de la investigación fueron los facilitados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), el cual, a través de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística, viene realizando una serie de Informes sobre los Resultados técnico-económicos de las explotaciones agrícolas y ganaderas de las distintas CCAA, recogidos en la base de datos: Análisis de la economía de los sistemas de producción (AESP). En estos estudios se analizan los costes y rentabilidad de diversos cultivos y actividades ganaderas en varias CCAA.

Se van a utilizar los últimos Informes sobre los Resultados técnico-económicos de explotaciones agrarias publicados (elaborados con datos de 2014 y 2015), últimos disponibles a la fecha de conclusión de este trabajo.

A la hora de realizar las estimaciones de los índices de rendimiento neto de determinados sectores, se han elegido aquéllos cuyos índices están pendientes de revisión y que a su vez han sido los sectores más representativos desde el punto de vista de la Producción de la Rama Agraria (formada por la Producción Final Vegetal y por la Producción Final Ganadera).

Los siguientes sectores son los que aportan un porcentaje mayor de valor económico²⁶⁶ en la Producción de la Rama Agraria global en el año 2014, año

²⁶⁴ MULEIRO PARADA, L. M. (2009). Página 80.

²⁶⁵ Artículo 31.1. de la Constitución: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

²⁶⁶ Entendiendo por valor económico el resultado de multiplicar la producción de cada sector por el precio percibido por cada productor (precio de venta).

en el que se basan los datos disponibles utilizados en las estimaciones, según el Anuario Estadístico del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA).

- Horticultura (17,63%).
- Frutales (16,51%).
- Cereales (7,79%).
- Olivar y viñedo (8,13%).
- Porcino de cría en ciclo cerrado (13,82%).
- Bovino, ovino y caprino de leche (7,54%).²⁶⁷
- Bovino de carne (6%).
- Ovino de carne (1,94%).

El MAPA, a través de su Subsecretaría, confecciona distintos estudios sobre la economía de los sistemas de producción, en los que se analizan los costes y rentabilidad de diversos cultivos y actividades ganaderas en varias Comunidades Autónomas.

Estos trabajos constituyen un valioso instrumento para comparar los Resultados técnico-económicos alcanzados por distintas explotaciones, con similares estructuras productivas, permitiendo analizar las diferencias de rentabilidad obtenidas por la misma actividad, desarrolladas con distintas tecnologías.

La integración de esta información a nivel autonómico y nacional permite estudiar las características estructurales de las explotaciones agrarias y la incidencia de las mismas en sus costes de producción y rentabilidad.

Los datos, tanto técnicos como económicos (ingresos y costes) proceden de la información suministrada por las explotaciones.

Los costes directos proceden de los insumos empleados en cada cultivo.

Maquinaria, mano de obra, costes indirectos y amortizaciones, proceden de la imputación de los costes generales según metodología.

Todos ellos permiten calcular margen bruto, renta disponible y margen neto.

²⁶⁷ Dentro de este grupo hay que destacar el protagonismo del sector de bovino de leche, con una producción de 6,5 millones de toneladas de leche, frente a las 500.000 toneladas de los sectores de ovino y caprino.

Por su parte, los otros costes indirectos proceden de la estimación del coste de oportunidad de la tierra, mano de obra y capitales propios, salvo que las explotaciones hayan proporcionado información específica al respecto.

Con ellos se alcanza el beneficio, resultado de tener en cuenta todos los costes existentes, incluida la remuneración de los factores propios (tierra en propiedad, mano de obra familiar y capitales propios), por tanto, dependiente de la imputación realizada de estos últimos.

La integración de esta información a escala autonómica y nacional permite estudiar las características estructurales de las explotaciones agrarias y la incidencia de las mismas en sus costes de producción y rentabilidad. Para las estimaciones de estos índices se tiene en cuenta que la aplicación informática utilizada en los estudios permite analizar cada uno de los factores que intervienen en los sistemas de producción, determinar el resultado económico de las explotaciones homogéneas y estudiar los costes de producción de cada uno de los cultivos.

En el cálculo de los márgenes y costes de producción, los gastos directos del cultivo: suministros (semillas, fertilizantes, productos fitosanitarios y otros), maquinaria y mano de obra contratadas específicas del mismo, no presentan problemas, ya que se atribuyen en su totalidad a dicho cultivo. Sin embargo, existe la dificultad de atribuir los costes generales de mano de obra, maquinaria empleada y gastos indirectos, a los diversos cultivos de la explotación.

Tal y como se recoge en los estudios sobre los Resultados técnico-económicos de las explotaciones agrícolas y ganaderas de las distintas CCAA, los criterios establecidos para el reparto de estos costes se basan en dos variables que definen la importancia de cada cultivo dentro de la explotación: superficie y producto bruto. Teniendo esto en cuenta, los costes no directamente imputables a los cultivos se reparten de la forma establecida en dichos estudios²⁶⁸.

²⁶⁸ **A.- Explotaciones de cultivo:** * Proporcionalmente a la superficie agrícola útil de la explotación: Carburantes y lubricantes. Reparaciones y repuestos de la maquinaria y equipo. Canon de arrendamiento y renta de la tierra -Amortización de mejoras territoriales, cultivos permanentes (plantaciones), edificios e instalaciones y maquinaria y equipo. En las actividades agrícolas, canon de arrendamiento está incluido en "Otros costes indirectos".* Proporcionalmente al producto bruto de cada cultivo, los costes siguientes: Mano de obra asalariada y familiar. Cargas sociales. Seguros de capitales propios. Intereses y gastos financieros. Contribuciones e impuestos. Conservación de edificios y mejoras. Otros gastos generales. Intereses de otros capitales propios: 0,03* (Total activo-Tierras agrícolas - Superficie forestal - Deudas). **B.- Explotaciones de**

cultivos y ganados conjuntamente: * Proporcionalmente a la superficie agrícola útil de la explotación: Carburantes y lubricantes. Reparaciones y repuestos de la maquinaria y equipo. Amortización de la maquinaria y equipo. Renta de la tierra (distinguiendo entre secano y regadío).

* Proporcionalmente al producto bruto de cada cultivo y actividad ganadera: Amortizaciones de mejoras, edificios e instalaciones. Mano de obra asalariada general y familiar. Cargas sociales. Seguros de capitales propios. Intereses y gastos financieros. Canon de arrendamiento. Contribuciones e impuestos. Conservación de edificios y mejoras. Otros gastos generales. Intereses de otros capitales propios: 0,03* (Total activo-Tierras agrícolas – Superficie forestal – Deudas).- La aplicación informática utilizada en el estudio permite analizar cada uno de los factores que intervienen en los sistemas de producción, determinar el resultado económico de las explotaciones en su conjunto, comparar entre sí las explotaciones homogéneas y estudiar los costes de producción de cada una de las actividades ganaderas.- De la misma manera, en la determinación de los costes de producción, los gastos directos de cada ganado en suministros (cultivos para el ganado, pastos, rastrojeras y montaneras, forrajes y subproductos, piensos, productos zoonosanitarios, compras de animales para cebo, otros suministros y reemplazo), así como la maquinaria y mano de obra contratadas específicamente para el mismo, no presentan problemas, ya que se atribuyen en su totalidad al ganado correspondiente.- Sin embargo, existe la dificultad de atribuir los costes de mano de obra asalariada y maquinaria generales de la explotación, y los gastos indirectos pagados y calculados a cada uno de los ganados. El criterio establecido para el reparto de estos costes generales entre las distintas actividades ganaderas, se basan en el producto bruto de cada una de ellas distinguiendo dos tipos de explotaciones: **A.- Explotaciones de ganado:** Todos los costes generales mencionados se reparten proporcionalmente al producto bruto de cada actividad ganadera. **B.- Explotaciones de cultivos y ganados (mixtas):** Para determinar el coste completo de producción de las actividades ganaderas de estas explotaciones mixtas, los costes generales se distribuyen de dos formas: * Proporcionalmente al producto bruto de cada actividad ganadera, multiplicado por un coeficiente: Carburantes y lubricantes. Reparaciones y repuestos de la maquinaria y equipo. Amortizaciones de la maquinaria y equipo. Renta de la tierra aprovechada por el ganado (praderas, pastizales, etc.). * Proporcionalmente al producto bruto de cada cultivo y cada actividad ganadera, los costes siguientes: Amortizaciones de mejora, edificios e instalaciones. Mano de obra asalariada general y familiar. Cargas sociales. Seguros de capitales propios. Intereses y gastos financieros. Canon de arrendamiento. Contribuciones e impuestos. Conservación de edificios y mejoras. Otros gastos generales. Intereses de otros capitales propios: 0,03* (Total activo-Tierras agrícolas – Superficie forestal – Deudas).- La imputación de los costes de oportunidad está incluida en “otros costes indirectos” que incluye la renta de la tierra, los intereses de otros capitales propios y la mano de obra familiar; y depende de unos parámetros como el número de horas trabajadas, el precio de la mano de obra, el precio estimado de la hectárea, etc. que se introducen en la aplicación informática.- En todos los casos, la selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

El objetivo perseguido es adecuar el módulo aplicable a la realidad de cada sector productivo, a la rentabilidad de las explotaciones agrícolas y ganaderas revisando los índices de rendimiento neto desde 2014 en adelante, de forma que se haga una revisión al menos bienalmente, para asegurar una mayor proximidad al sector, a sus problemas y a las soluciones.

Para ello, se han considerado los costes de producción de cada uno de los sectores estudiados, eliminando los gastos que suponen otros costes indirectos, los cánones de arrendamiento y las amortizaciones, que poseen un tratamiento diferenciado en el cálculo del módulo. Se estimarán los índices de rendimiento neto de cada sector mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Índice} = \frac{\text{Producto Bruto} - \text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}} = 1 - \frac{\text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}}$$

Donde:

Producto bruto= Total Producto bruto de la actividad + [(Ingresos actividad/Ingresos totales) * subvenciones desacopladas²⁶⁹]

En la Reforma de la PAC de 2003, España optó por un desacoplamiento parcial de las ayudas, de tal forma que una parte importante quedó desacoplada y otra acoplada al mantenimiento de la actividad. Este nuevo modelo, el régimen de pago único, comenzó a aplicarse en España progresivamente a partir del año 2006.

Hay que señalar que, en el estudio por OTE, que es el que se va a utilizar para hacer las estimaciones, las subvenciones desacopladas (aquellas desvinculadas de la producción, fundamentalmente constituidas por la ayuda del régimen de pago único), en todos los sectores agrícolas se han repartido en proporción a los ingresos de cada actividad productiva sobre los totales de cada explotación, incrementando el producto bruto en dicha cuantía.

²⁶⁹ Se entiende por ayudas desacopladas las desvinculadas totalmente a la producción, habiéndose asignando unos derechos de pago a cada agricultor en función de un período de referencia.

Gastos= Coste de producción completo²⁷⁰ – Otros costes indirectos – Canon de arrendamiento – Amortizaciones

La información recogida para algunos sectores de los Informes sobre Resultados técnico-económicos del MAPA, está referida a Orientaciones Técnico-Económicas (OTE), es decir, está referida a explotaciones dedicadas a más de un producto, pero la Unión Europea, define esta clasificación, según la importancia relativa del margen bruto estándar de cada actividad productiva, que siempre debe ser superior a los dos tercios del margen bruto estándar total.

Se ha procedido a realizar las estimaciones manteniendo las mismas agrupaciones hechas por el MAPA en sus Informes sobre Resultados técnico-económicos, que son las siguientes:

1. HORTICULTURA EN ANDALUCÍA, CASTILLA LA MANCHA, EXTREMADURA, REGIÓN DE MURCIA Y COMUNIDAD VALENCIANA (DATOS 2014)

Según se desprende de estos Informes sobre Resultados técnico-económicos, las producciones hortícolas en España alcanzan el primer lugar en la Producción Vegetal de la Rama Agraria, representando un 29,3% en el año 2014, por lo que incrementa su participación en 2.8 puntos porcentuales con respecto a 2013. La orientación de las mismas es marcadamente exportadora, con un saldo favorable en 2014 de 3.869 millones de euros. En cuanto a superficie, en función de los datos de 2014, los cultivos hortícolas ocuparon 229.038 ha a nivel nacional, de las que 187.053 lo fueron en regadío y 20.651 en secano, registrándose 113.349 ha de cultivos hortícolas en huertos familiares y 21.334 ha de hortícolas en invernadero²⁷¹.

²⁷⁰ El coste de producción completo es la suma del total costes directos más maquinaria y mano de obra asalariada, más los costes indirectos pagados (ejemplo cargas sociales), más amortizaciones y más otros costes indirectos.

²⁷¹ *Encuesta de Superficies y Rendimientos de Cultivos del MAPA (ESYRCE).*

2. CULTIVOS Y EXPLOTACIONES ANALIZADAS

El presente informe recoge la evolución de los resultados económicos y costes de producción de 20 cultivos hortícolas en 5 CCAA (Andalucía, Castilla-La Mancha, Extremadura, Murcia y Comunidad Valenciana). Para aquellos cultivos presentes en 3 o más CCAA (melón y sandía de regadío, y pimiento y tomate de invernadero) se ofrecen resultados nacionales agregados. Para el resto se ofrecen los resultados correspondientes a cada CCAA de producción.

El siguiente cuadro muestra los cultivos analizados por CCAA, así como el número de explotaciones de las que se han obtenido los resultados económicos en cada uno de ellos. El número mínimo de explotaciones consideradas para aceptar los resultados como válidos e incluirlos en el análisis ha sido de cuatro.

Tabla 3: Número de explotaciones según cultivo hortícola y CCAA

	Andalucía	Castilla La Mancha	Extremadura	Murcia	Cdad. Valenciana
Acelga		4			10
Ajo		4			
Alcachofa				11	
Apio					20
Brócoli				8	
Calabacín	5				
Cebolla		5			8
Col Repollo		4			
Coliflor		4			
Fresón	7				
Lechuga				9	
Melón	11	10		5	
Patata extra temprana					30
Patata media estación					
Pepino	15				
Pimiento	10			6	28

Pimiento para pimentón			7		
Sandía	10	4		8	17
Tomate	17	8		6	20
Tomate industria	4		32		

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

3. RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES HORTÍCOLAS:

En el conjunto de las cinco CCAA analizadas en el estudio, las 169 explotaciones de la OTE “horticultura” (50 en Andalucía, 14 en Castilla La Mancha, 28 en Extremadura, 35 en Murcia y 42 en la Comunidad Valenciana) obtuvieron un beneficio medio de 17.998 € por explotación. Este beneficio fue un 7,1% superior a la media de los dos años previos, ya que la diferencia entre ingresos y costes se incrementó. Los principales costes de producción están constituidos por la mano de obra asalariada (16,7%), las semillas y plantas (12,7%), otros suministros (11,7%), fertilizantes (9,4%) y maquinaria (7,9%).

Por CCAA, los beneficios medios de la OTE “hortícolas” ha sido positivas en todas ellas, salvo en Andalucía (fresón de invernadero, sandía y melón) y Castilla La Mancha. Las mejores cifras de beneficios se han obtenido en Extremadura (32.607 €/explotación).

Respecto a las dos campañas previas, los resultados económicos tan sólo mejoraron en Andalucía (invernadero) y Extremadura, donde se incrementó el beneficio en un 31% y 64,5% respectivamente.

En este informe se han empleado los datos disponibles de fuentes oficiales como el Anuario de Estadística del MAPA, la Encuesta de Superficies y Rendimientos de Cultivos del MAPA (ESYRCE) y las Estadísticas de Comercio Exterior de España del Ministerio de Economía y Competitividad.

Se han seleccionado aquellos cultivos que están presentes en tres o más CCAA de nuestro estudio, en concreto el melón, el pimiento, la sandía y el tomate, y, además, otros cultivos representativos del sector hortícola español como son la lechuga, el ajo y el calabacín.

1. ANDALUCÍA:

Se ha tomado una muestra de 79 explotaciones de Andalucía, localizadas principalmente en la provincia de Almería (49 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

El 100% de las explotaciones situadas en las provincias de Almería y Granada, son de regadío, mientras que en las provincias de Huelva y Sevilla es del 90%.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Andalucía es el de propiedad.

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 79 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 4: Número de explotaciones según cultivo hortícola en Andalucía

OTE	Nº Explotaciones
Calabacín invernadero	5
Fresón invernadero	7
Melón invernadero	7
Melón regadío	4
Pepino invernadero	15
Pimiento invernadero	10
Sandía regadío	4
Sandía invernadero	6
Tomate industria regadío	4
Tomate invernadero	17
TOTAL	79

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

2. CASTILLA LA MANCHA:

Se ha tomado una muestra de 43 explotaciones de Castilla La Mancha, localizadas en las provincias de Ciudad Real y Toledo.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

El 64,3% de las explotaciones de Castilla La Mancha son de regadío.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Castilla La Mancha es el mixto propiedad-arrendamiento (71,4%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 43 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 5: Número de explotaciones según cultivo hortícola en Castilla La Mancha

O.T.E.	Nº Explotaciones
Ajo (regadío)	4
Cebolla(regadío)	5
Col Repollo (regadío)	4
Coliflor (regadío)	4
Melón (regadío)	10
Sandía (regadío)	4

Tomate (regadío)	4
Acelga (invernadero)	4
Tomate (invernadero)	4
TOTAL	43

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

3. EXTREMADURA:

Se ha tomado una muestra de 39 explotaciones de Extremadura, localizadas principalmente en la provincia de Badajoz.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

El 92,9% de las explotaciones de Extremadura son de regadío.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Extremadura es el mixto propiedad-arrendamiento (57,1%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 39 explotaciones, es el siguiente:

Tabla 6: Número de explotaciones según cultivo hortícola en Extremadura

OTE	Nº Explotaciones
Pimiento para pimentón	7
Tomate industria	32
TOTAL	39

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

4. REGIÓN DE MURCIA:

Se ha tomado una muestra de 53 explotaciones de Murcia, localizadas principalmente del Suroeste y Valle Guadalentín.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

El 100% de las explotaciones de Murcia son de regadío.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Murcia es el de propiedad (80%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 53 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 7: Número de explotaciones según cultivo hortícola en Murcia

OTE	Nº Explotaciones
Alcachofa (regadío)	11
Brócoli (regadío)	8
Lechuga (regadío)	9
Melón (regadío)	5
Sandía (regadío)	8
Pimiento (invernadero)	6
Tomate (invernadero)	6
TOTAL	53

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

5. COMUNIDAD VALENCIANA:

Se ha tomado una muestra de 133 explotaciones de la Comunidad Valenciana, localizadas en Alicante y Valencia.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

El 100% de las explotaciones de la Comunidad Valenciana son de regadío.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en la Comunidad Valenciana es el de propiedad (52,4%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 133 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 8: Número de explotaciones según cultivo hortícola en la Comunidad Valenciana

OTE	Nº Explotaciones
Apio (regadío)	20
Cebolla (regadío)	8
Patata extra-temprana (regadío)	13
Sandía (regadío)	17
Acelga (invernadero)	10
Patata extra-temprana (invernadero)	17
Pimiento (invernadero)	28
Tomate (invernadero)	20
TOTAL	133

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

6. NACIONAL

A continuación se muestran los resultados económicos expresados en € por explotación de las explotaciones de la OTE hortícola a nivel nacional.

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E.
HORTICULTURA (2014)

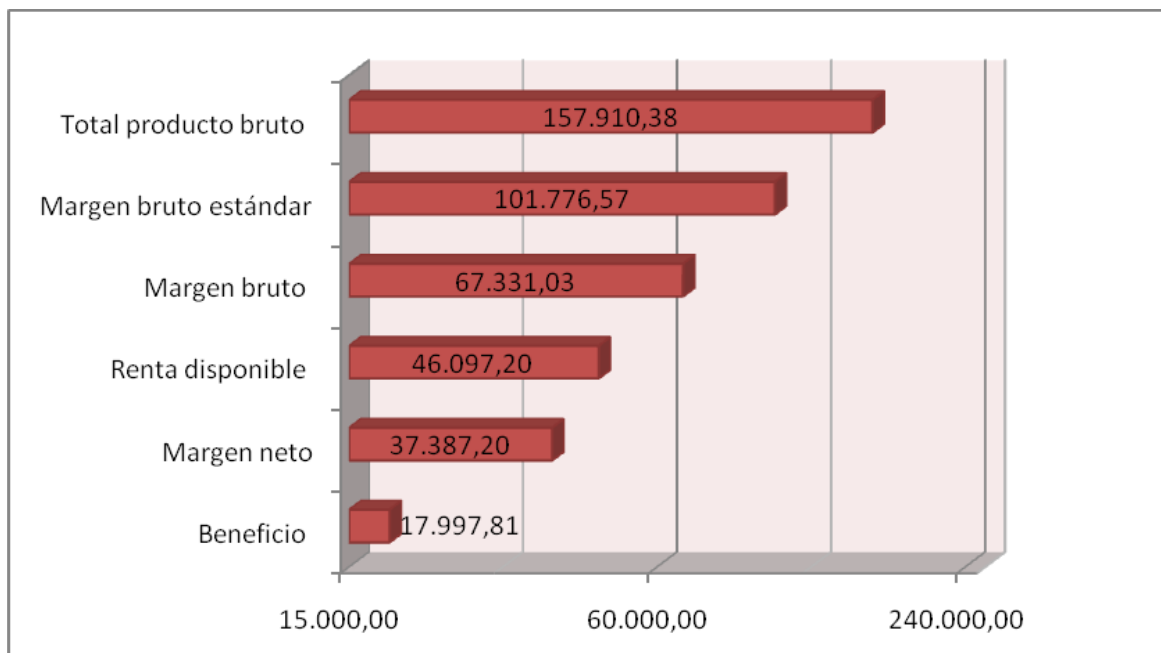
Tabla 9: Principales variables del sector de horticultura en 2014

CONCEPTO	€/Explotación
Ingresos de productos	150.247,34
Subvenciones	6.858,13
Indemnizaciones y otros ingresos	804,91
Total producto bruto (1)	157.910,38
Semillas y plantas	17.830,49
Fertilizantes	13.183,17
Productos fitosanitarios	8.785,44
Otros suministros	16.334,70
Total costes directos (2)	56.133,81
Margen bruto estándar (3) = (1) - (2)	101.776,57
Maquinaria (4)	11.095,37
Mano de obra asalariada (5)	23.350,17
Maquinaria/m.o. asalariada (6) = (4) + (5)	34.445,57
Margen bruto (7) = (3) - (6)	67.331,03
Cargas sociales (8)	6.654,39
Otros costes indirectos pagados (9)	14.579,44
Costes indirectos pagados (10) = (8) + (9)	21.233,83
Renta disponible (11) = (7) - (10)	46.097,20
Amortizaciones (12)	8.710,00
Margen neto (13) = (11) - (12)	37.387,20
Renta de la tierra (14)	5.699,22
Intereses de otros capitales propios (15)	4.009,30
Mano de obra familiar (16)	9.680,87
Otros costes indirectos (17) = (14) + (15) + (16)	19.389,39
Beneficio (18) = (13) - (17)	17.997,81
Renta del trabajo (19) = (5) + (8) + (16) + (18)	57.683,24

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 57.683,24 €/U.T.A., resultando superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio²⁷² en 28.051,20 €.

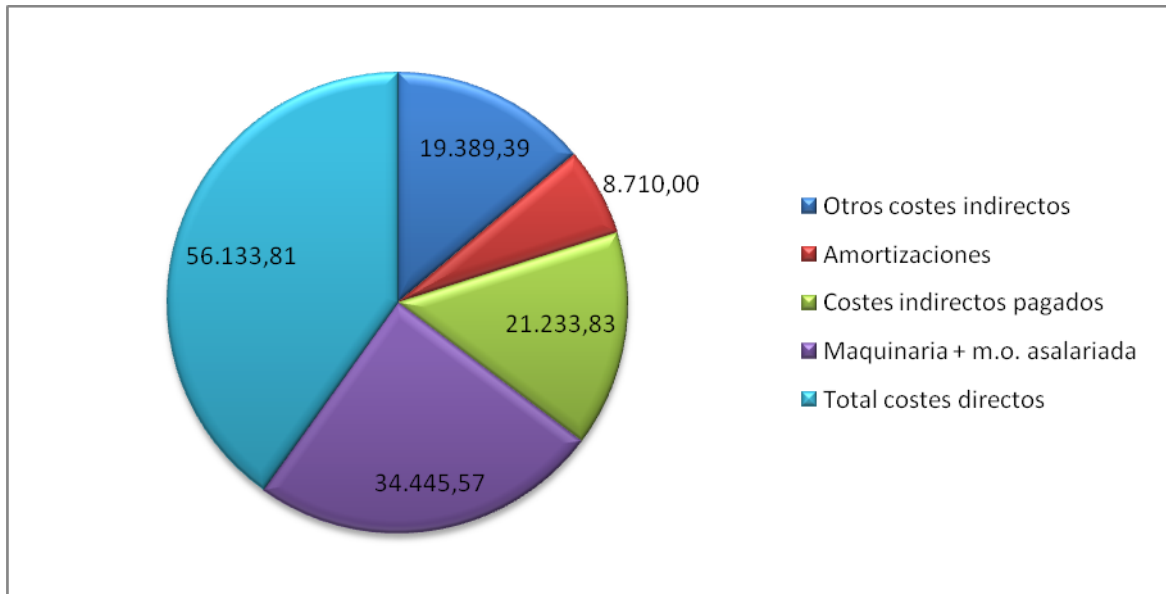
GRÁFICO 1: Resultados económicos del sector de horticultura en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos facilitados por la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

²⁷² Orden AAA/2168/2014, de 13 de noviembre, por la que se fija para el año 2015 la renta de referencia.

GRÁFICO 2: Principales variables del sector de horticultura en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos facilitados por la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector hortícola, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,2919**.

7. FRUTALES EN ARAGÓN, ASTURIAS, EXTREMADURA, REGIÓN DE MURCIA Y COMUNIDAD VALENCIANA (DATOS 2014)

En el año 2014 la producción de frutas equivale en su conjunto al 16,3% de la Producción de la Rama Agraria y el 28,3% de la Producción Final Vegetal. El saldo de comercio exterior es positivo y asciende 4.934,8 millones de euros, aunque es un 2,7% inferior al registrado en 2013. La superficie cultivada de frutales ascendió en 2014 a 1.322.904 ha, representando los frutales cítricos un 22,6% y los frutales no cítricos el restante 77,4%. Al mismo tiempo, del

total de superficie de frutales, 771.309 ha fueron de secano y el resto se repartió entre regadío e invernadero.²⁷³.

8. CULTIVOS Y EXPLOTACIONES ANALIZADAS:

El presente informe recoge la evolución de los resultados económicos y costes de producción de 14 cultivos frutales en cinco CCAA (Aragón, Asturias, Extremadura, Murcia y Comunidad Valenciana). Para aquellos cultivos presentes en 3 o más CCAA (almendro de secano y naranjo, melocotonero y nectarino de regadío) se ofrecen resultados nacionales agregados. Para el resto se muestran los resultados correspondientes a cada región de producción.

El siguiente cuadro muestra los cultivos analizados por CCAA, así como el número de explotaciones de las que se han obtenido los resultados económicos en cada uno de ellos. El cultivo con mayor número de explotaciones analizadas ha sido el melocotonero de regadío de Murcia (21), siendo 4 el número mínimo de explotaciones consideradas para aceptar los resultados como válidos e incluirlos en el análisis.

Tabla 10: Número de explotaciones según cultivo de frutales y CCAA

	Aragón	Asturias	Extremadura	Murcia	Cdad. Valenciana
<i>Cítricos</i>					
Limonero				8	6
Mandarino					20
Naranja				9	19
<i>Frutales de fruto fresco no cítricos</i>					
Albaricoquero				9	4
Cerezo					5
Ciruelo			8		
Kaki					10
Manzano	8				
Manzano de		9			

²⁷³ Encuesta de Superficies y Rendimientos de Cultivos del MAPA (ESYRCE).

sidra					
Melocotonero	16		8	21	10
Nectarino	6		5	10	10
Peral	13			4	
<i>Frutales de fruto seco</i>					
Algarrobo					
Almendro	19			6	7

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

9. RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES FRUTÍCOLAS (INCLUIDO CÍTRICOS):

Las 139 explotaciones analizadas (18 de Aragón, 9 de Asturias, 4 de Extremadura, 60 de Murcia, 44 de la Comunidad Valenciana, 3 de Andalucía y 1 de Castilla La Mancha) en la OTE “frutales” (incluido cítricos) obtuvieron un beneficio y margen neto de -1.715 € y 21.326 € por explotación. Estos resultados económicos fueron inferiores a la media de los dos años anteriores, principalmente, debido a la disminución del producto bruto (-3,4%) y el incremento del coste de producción completo (2,2%).

Los principales costes de producción están constituidos por la mano de obra asalariada (20,4%), mano de obra familiar (18,8%), otros suministros (14,3%), renta de la tierra (10%) y fertilizantes (6,7%).

Los márgenes netos medios en la OTE “frutales” han sido positivos en todas las regiones estudiadas: Aragón (24.945 €/explotación); Asturias (9.368 €/explotación); Extremadura (66.788 €/explotación); Murcia (25.960 €/explotación) y Valencia (13.937 €/explotación).

Respecto a las dos campañas previas, el margen neto se ha reducido en todos los casos, excepto en Murcia, que muestra un incremento del 12,4%.

En este informe se han empleado los datos disponibles de fuentes oficiales como el Anuario de Estadística del MAPA, la Encuesta de Superficies y Rendimientos de Cultivos del MAPA (ESYRCE) y las Estadísticas de Comercio Exterior de España del Ministerio de Economía y Competitividad.

Se han seleccionado aquellos cultivos que están presentes en tres o más CCAA de nuestro estudio, en concreto el naranjo dulce, el melocotonero y el nectarino (estos tres de regadío), así como el almendro de seco.

ARAGÓN:

Se ha tomado una muestra de 62 explotaciones de Aragón, localizadas principalmente en las provincias de Huesca (34 explotaciones) y Zaragoza (24 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Aragón predominan las explotaciones de secano (38,9%) y regadío (61,10%).

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Aragón es mixto de propiedad-arrendamiento (72,2%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 50 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 11: Número de explotaciones según cultivo de frutales en Aragón

OTE	Nº Explotaciones
Frutales de fruto fresco no cítrico	
Manzano	8
Melocotonero	6
Nectarino	4
Peral	13
Frutales de fruto seco	
Almendra	19
TOTAL	50

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

ASTURIAS:

Se ha tomado una muestra de 9 explotaciones de frutales de fruto fresco no cítrico de Asturias.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Asturias el 100% de las explotaciones son de secano.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Asturias es de propiedad (100%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 9 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 12: Número de explotaciones según cultivo de frutales en Asturias

OTE	Nº Explotaciones
Frutales de fruto fresco no cítrico	
Manzano para sidra	9
TOTAL	9

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

EXTREMADURA:

Se ha tomado una muestra de 21 explotaciones de frutales de fruto fresco no cítrico de Extremadura.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Extremadura el 100% de las explotaciones son de regadío.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Extremadura es de propiedad-arrendamiento (75%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 21 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 13: Número de explotaciones según cultivo de frutales en Extremadura

O.T.E.	Nº Explotaciones
Frutales de fruto fresco no cítrico	
Ciruelo (regadío)	8
Melocotonero (regadío)	8

Nectarino (regadío)	5
TOTAL	21

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

REGIÓN DE MURCIA:

Se ha tomado una muestra de 67 explotaciones de frutales, principalmente de fruto fresco no cítrico de regadío en Murcia.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Murcia el 90% de las explotaciones son de regadío.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Murcia es de propiedad (96,7%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 67 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 14: Número de explotaciones según cultivo de frutales en Murcia

O.T.E.	Nº Explotaciones
Frutales cítricos de regadío	
Limonero	8

Naranja	9
Frutales de fruto fresco no cítrico de regadío	
Albaricoquero	9
Melocotonero	21
Nectarino	10
Peral	4
Frutales de fruto seco de secano	
Almendra	6
TOTAL	61

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

COMUNIDAD VALENCIANA:

Se ha tomado una muestra de 95 explotaciones de frutales, principalmente de fruto fresco no cítrico de regadío en Murcia.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En la Comunidad Valenciana el 81,8% de las explotaciones son de regadío.

El régimen predominante de tenencia de la tierra en la Comunidad Valenciana es de propiedad (97,7%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 95 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 15: Número de explotaciones según cultivo de frutales en la Comunidad Valenciana

OTE	Nº Explotaciones
Frutales cítricos de regadío	
Limonero	6
Mandarino	20
Naranja	19
Frutales de fruto fresco no cítrico	
Albaricoquero	4
Cerezo	5
Kaki	10
Melocotonero	10
Nectarino	10
Frutales de fruto seco de secano	
Algarrobo	4
Almendro	7
TOTAL	95

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

NACIONAL:

A continuación se muestran los resultados económicos expresados en €/explotación de las explotaciones de la OTE frutales a nivel nacional.

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E. FRUTALES (2014)

Tabla 16: Principales variables del sector de frutales en 2014

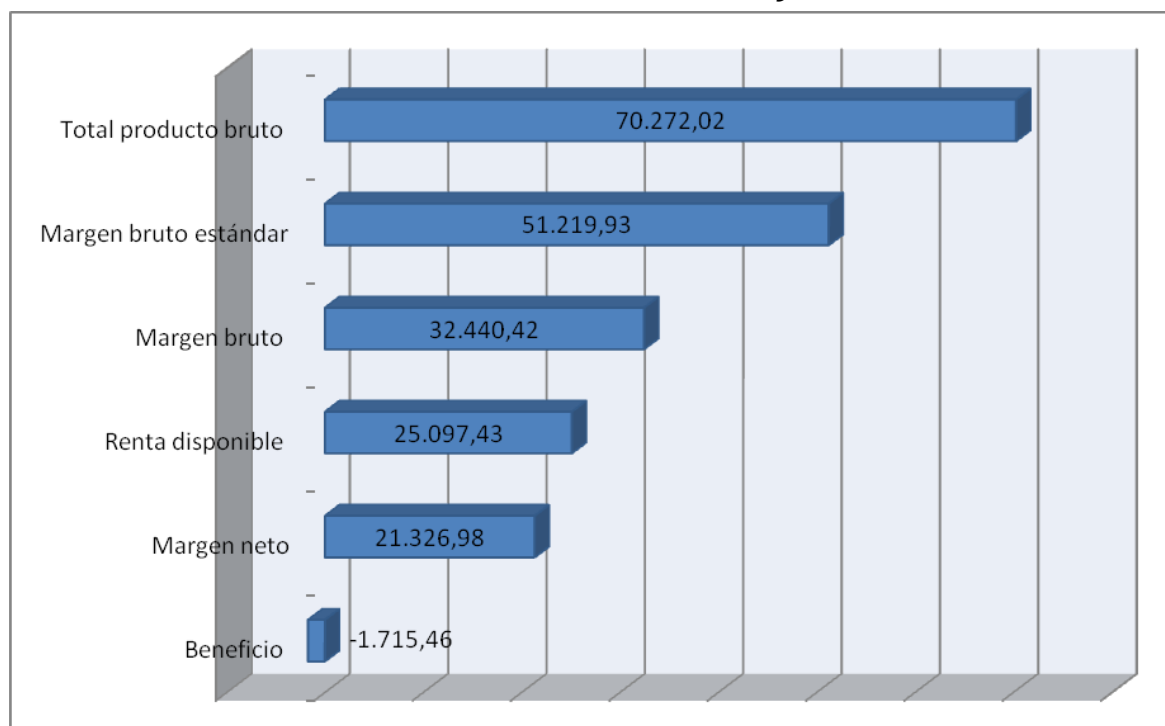
CONCEPTO	€/Explotación
Ingresos de productos	65.954,19
Subvenciones	3.441,32
Indemnizaciones y otros ingresos	876,51
Total producto bruto (1)	70.272,02
Semillas y plantas	264,84
Fertilizantes	4.811,49
Productos fitosanitarios	3.687,42
Otros suministros	10.288,34
Total costes directos (2)	19.052,09
Margen bruto estándar (3) = (1) - (2)	51.219,93
Maquinaria (4)	4.108,55
Mano de obra asalariada (5)	14.670,96
Maquinaria/m.o. asalariada (6) = (4) + (5)	18.779,51
Margen bruto (7) = (3) - (6)	32.440,42
Cargas sociales (8)	4.309,33
Otros costes indirectos pagados (9)	3.033,67
Costes indirectos pagados (10) = (8) + (9)	7.342,99
Renta disponible (11) = (7) - (10)	25.097,43
Amortizaciones (12)	3.770,45
Margen neto (13) = (11) - (12)	21.326,98
Renta de la tierra	7.210,61
Intereses de otros capitales propios (15)	2.267,95
Mano de obra familiar (16)	13.563,88

Otros costes indirectos (17) = (14) + (15) + (16)	23.042,44
Beneficio (18) = (13) - (17)	-1.715,46
Renta del trabajo (19) = (5) + (8) + (16) + (18)	30.828,71

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

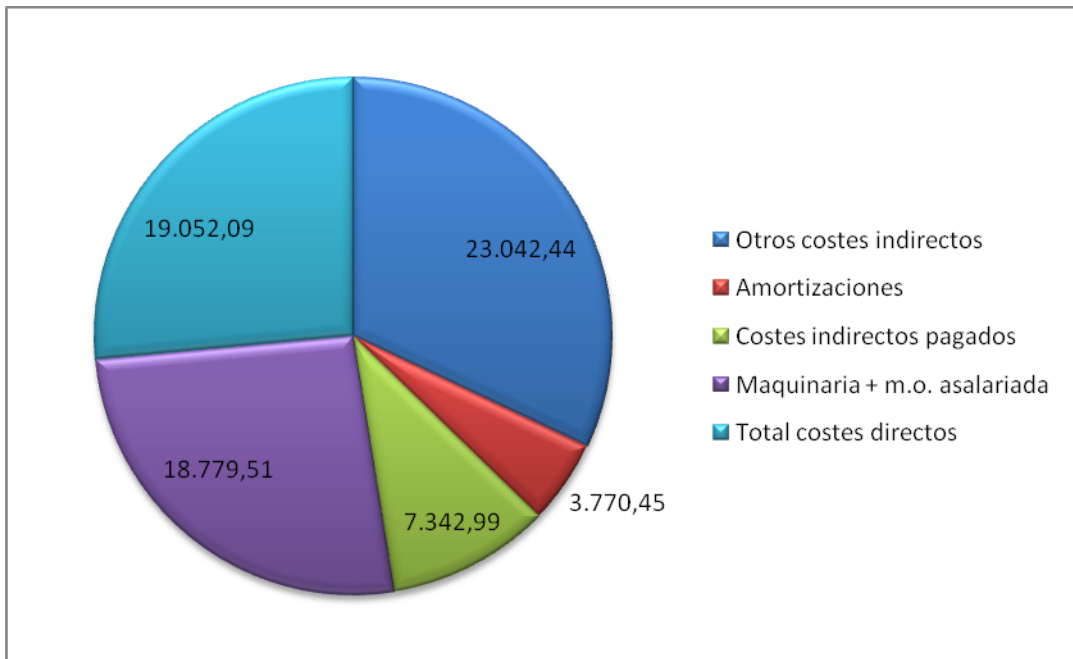
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 30.828,71€/U.T.A., resultando superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

GRÁFICO 3: Resultados económicos del sector de frutales en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

GRÁFICO 4: Principales variables del sector de frutales en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de frutales, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,3571**.

CEREALES EN ANDALUCÍA, ARAGÓN, CASTILLA Y LEÓN, CASTILLA LA MANCHA Y EXTREMADURA (DATOS 2015)

Los cultivos herbáceos (cereales, cultivos industriales, leguminosas grano y cultivos forrajeros) aportaron el 14,1% de la Producción de la Rama Agraria en el año 2015, que se mantiene respecto al año 2014.

Exceptuando el arroz, el sector se caracteriza por ser importador neto, tanto de cereales como de oleaginosas (girasol y soja) y de leguminosas (guisantes secos).

Respecto a la superficie cultivada, en 2015 los cultivos herbáceos ocuparon 8.819.600 ha, lo que supone un descenso del 0,4% respecto a 2014.

En cuanto a la tipología de superficies cultivadas, 7.330.280 ha fueron de secano (83,1%) y 1.489.320 ha fueron de regadío (16,9%).

Los cereales grano son el grupo de cultivo con mayor superficie, en este caso, 6.419.243 ha (5.410.094 en secano y 1.009.149 en regadío), seguido a gran distancia de los cultivos industriales con 1.007.421 ha (798.577 ha en secano y 208.836 de regadío).

El presente informe se realiza con datos recogidos en marzo de 2016, por lo que se refiere a la campaña 2014-2015 para herbáceos de ciclo largo y 2015 en cultivos de ciclo corto.

1. CULTIVOS Y EXPLOTACIONES ANALIZADAS:

El presente informe recoge la evolución de los resultados económicos y costes de producción de 23 cultivos herbáceos en 5 CCAA (Andalucía, Aragón, Castilla y León, Castilla La Mancha y Extremadura). Para aquellos cultivos presentes en 3 o más CCAA (avena, centeno, girasol y guisantes secos y trigo blando de secano, cebada de secano y regadío y maíz de regadío) se ofrecen resultados nacionales agregados. Para el resto se muestran los resultados correspondientes a cada CCAA.

El siguiente cuadro muestra los cultivos analizados por CCAA, así como el número de explotaciones de las que se han obtenido los resultados económicos en cada uno de ellos. El número mínimo de explotaciones consideradas para aceptar los resultados como válidos e incluirlos en el análisis ha sido de 4.

Tabla 17: Número de explotaciones según cultivo de herbáceos y CCAA

	Andalucía	Aragón	Castilla y León	Castilla La Mancha	Extremadura
<i>Cereales grano</i>					
Arroz	13				45
Avena	13		19	15	10
Cebada		105	92	125	13

Centeno		7	30	6	
Maíz	5	37	18		71
Trigo blando	11	57	75	57	12
Trigo duro	5	21			
Triticale		12		9	
<i>Industriales</i>					
Algodón	17				
Colza			34		
Girasol	9	4	47	29	5
Remolacha azucarera	5		35		
Tabaco Burley					14
Tabaco Havanna					4
Tabaco Virginia					18
<i>Leguminosas</i>					
Garbanzos			8		
Guisantes secos		14	44	24	
Lentejas			12		
Yeros				18	
<i>Forrajeras</i>					
Alfalfa		33	37		
Ballico		7			
Maíz forrajero			7		
Veza forrajera	5		55		

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

En el caso de los cultivos herbáceos, fueron representativas las OTE cereales y cultivos generales. En la OTE de cereales se incluyeron 110 explotaciones (18 de Andalucía, 41 de Aragón, 8 de Castilla y León, 10 de Castilla La Mancha y 33 de Extremadura), con una superficie agraria útil de 14.808,25 ha, mientras que en la OTE cultivos generales se consideraron 196 explotaciones (18 en Andalucía, 20 de Aragón, 87 de Castilla y León, 34 de Castilla La Mancha y 37 de Extremadura). Nuestras estimaciones se van a centrar exclusivamente en la OTE cereales.

2. RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES:

1.- De cereales:

En el conjunto de las 5 CCAA analizadas, las 110 explotaciones de la OTE “cereales” obtuvieron un beneficio de 2.033 € y un margen neto de 24.601 € por explotación. En 2015, el margen neto registrado ha sido superior al de los dos años anteriores (con un incremento del 21%), debido a la caída de los costes, que ha contrarrestado el descenso de los ingresos.

Los principales costes de producción están constituidos por maquinaria (15,7%), fertilizantes (14,5%), otros costes indirectos pagados (13,4%), mano de obra familiar (11%), otros suministros (9,1%), renta de la tierra (8,3%) y amortizaciones (7,3%).

El margen neto medio ha sido positivo en todas las CCAA y el beneficio medio también lo ha sido, excepto en Castilla y León, Castilla La Mancha y Extremadura, que ha alcanzado cifras positivas en el margen neto y negativas en el beneficio.

2.- De cultivos generales:

El estudio de cultivos herbáceos analiza 5 CCAA dentro de la OTE “cultivos generales, si bien, a nivel nacional se han estudiado 215 explotaciones, incluyendo 17 de Valencia que pertenecen a esta OTE.

A nivel nacional la OTE “cultivos generales” ha presentado un margen neto y beneficio medio por explotación de 13.748 € y -7.727 €, respectivamente.

El coste de producción completo está constituido principalmente por los costes de maquinaria (18,4%), fertilizantes (13,7%), la partida de otros costes indirectos pagados (11,8%), mano de obra familiar (10,4%), otros suministros (8,8%) y por semillas y plantas (8,6%).

Por CCAA, comparando los dos años anteriores, estos resultado han empeorado en todas las CCAA, no obstante, el margen neto medio en la OTE “cultivos generales” ha sido positivo en todas ellas e, incluso, el beneficio medio, también lo ha sido en Andalucía y Aragón.

En este informe se han empleado los datos disponibles de fuentes oficiales como el Anuario de Estadísticas del MAPA y las Estadísticas de Comercio Exterior de España del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

Se han seleccionado aquellos cultivos que están presentes en tres o más CCAA de nuestro estudio, en concreto el trigo blando y semiduro, la cebada (secano y regadío), la avena de secano, el maíz de regadío, el girasol de secano y los guisantes secos de secano.

ANDALUCÍA:

Se ha tomado una muestra de 83 explotaciones de Andalucía, localizadas principalmente en la provincia de Sevilla (48 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Andalucía predominan las explotaciones de regadío (77,8%).

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Andalucía es el de propiedad (55,6%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 83 explotaciones, se recogen en la siguiente tabla.

Tabla 18: Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Andalucía

OTE	Nº Explotaciones
Algodón (regadío)	17
Arroz (regadío)	13
Avena (secano)	13
Girasol (secano)	9
Maíz (regadío)	5
Remolacha azucarera (regadío)	5
Trigo blando (secano)	11
Trigo duro (secano)	5
Triticale (secano)	5
TOTAL	83

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

No se tienen en cuenta los gastos e ingresos por IVA de las explotaciones de cereales pertenecientes a la O.T.E. de cereales.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

ARAGÓN:

Se ha tomado una muestra de 297 explotaciones de Aragón, localizadas principalmente en la provincia de Huesca (117 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Aragón predominan las explotaciones de secano y regadío (63,4%).

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Aragón es el mixto de propiedad-arrendamiento (85,4%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 297 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 19: Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Aragón

O.T.E.	Nº Explotaciones
Alfalfa (regadío)	33
Ballico (regadío)	7

Cebada (regadío)	43
Cebada (secano)	62
Centeno (secano)	7
Girasol (secano)	4
Guisantes secos (secano)	10
Guisantes secos (regadío)	4
Maíz (regadío)	37
Trigo blando (regadío)	21
Trigo blando (secano)	36
Trigo duro (regadío)	7
Trigo duro (secano)	14
Triticale (secano)	12
TOTAL	297

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

No se tienen en cuenta los gastos e ingresos por IVA de las explotaciones de cereales pertenecientes a la O.T.E. de cereales.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

CASTILLA Y LEÓN:

Se ha tomado una muestra de 512 explotaciones de Castilla y León, localizadas principalmente en la provincia de Valladolid (170 explotaciones), Zamora (112 explotaciones) y Palencia (101 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Castilla y León predominan las explotaciones de secano (50%) y las de secano y regadío (50%).

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Castilla y León es el mixto de propiedad-arrendamiento (62,5%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 512 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 20: Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Castilla y León

OTE	Nº Explotaciones
Alfalfa (regadío)	20
Alfalfa (secano)	17
Avena (secano)	19
Cebada (regadío)	16
Cebada (secano)	76
Centeno (secano)	30
Colza (regadío)	18
Colza (secano)	16
Garbanzos (secano)	8
Girasol (regadío)	15
Girasol (secano)	31
Guisantes secos (secano)	44
Lentejas (secano)	12
Maíz forrajero (regadío)	7
Maíz (regadío)	18
Remolacha (regadío)	35
Trigo blando (regadío)	22
Trigo blando (secano))	53

Veza forrajera (secano)	55
TOTAL	512

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

No se tienen en cuenta los gastos e ingresos por IVA de las explotaciones de cereales pertenecientes a la O.T.E. de cereales.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

CASTILLA LA MANCHA:

Se ha tomado una muestra de 283 explotaciones de Castilla La Mancha, localizadas principalmente en las provincias de Toledo (98 explotaciones) y Ciudad Real (96 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Castilla La Mancha predominan las explotaciones de secano (70%).

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Castilla La Mancha es el mixto de propiedad-arrendamiento (30%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 283 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 21: Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Castilla La Mancha

OTE	Nº Explotaciones
Avena (secano)	15
Cebada (regadío)	21
Cebada (secano)	104
Centeno (secano)	6
Girasol (secano)	29
Guisantes secos (regadío)	6
Guisantes secos (secano)	18
Trigo blando (secano)	57
Triticale (secano)	9
Yeros (secano)	18
TOTAL	283

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

No se tienen en cuenta los gastos e ingresos por IVA de las explotaciones de cereales pertenecientes a la O.T.E. de cereales.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

EXTREMADURA:

Se ha tomado una muestra de 192 explotaciones de Extremadura, localizadas principalmente en la provincia de Badajoz (135 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Extremadura predominan las explotaciones de regadío (87,88%).

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Extremadura es el mixto de propiedad-arrendamiento (51,5%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 192 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 22: Número de explotaciones según cultivo de herbáceos en Extremadura

O.T.E.	Nº Explotaciones
Avena (secano)	10
Arroz (regadío)	45
Cebada (secano)	13
Girasol (regadío)	5
Maíz (regadío)	71
Tabaco Burley (regadío)	14
Tabaco Havanna (regadío)	4
Tabaco Virginia (regadío)	18
Trigo blando (secano)	12
TOTAL	192

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura

comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total.

A NIVEL NACIONAL:

A continuación se muestran los resultados económicos expresados en €/explotación de las explotaciones de la OTE cereales a nivel nacional.

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E.

CEREALES (2015)

Tabla 23: Principales variables del sector de cereales en 2015

CONCEPTO	€/Explotación
Ingresos de productos	78.848,44
Subvenciones	25.533,04
Indemnizaciones y otros ingresos	2.289,25
Total producto bruto (1)	106.670,72
Semillas y plantas	9.897,32
Fertilizantes	15.621,56
Productos fitosanitarios	6.169,25
Otros suministros	10.107,33
Total costes directos (2)	41.795,47
Margen bruto estándar (3) = (1) - (2)	64.875,25
Maquinaria (4)	21.001,24
Mano de obra asalariada (5)	4.951,01
Maquinaria/m.o. asalariada (6) = (4) + (5)	25.952,25
Margen bruto (7) = (3) - (6)	38.923,00
Cargas sociales (8)	3.928,30
Otros costes indirectos pagados (9)	13.554,47
Costes indirectos pagados (10) = (8) + (9)	17.482,77
Renta disponible (11) = (7) - (10)	21.440,23
Amortizaciones (12)	7.692,06
Margen neto (13) = (11) - (12)	13.748,17

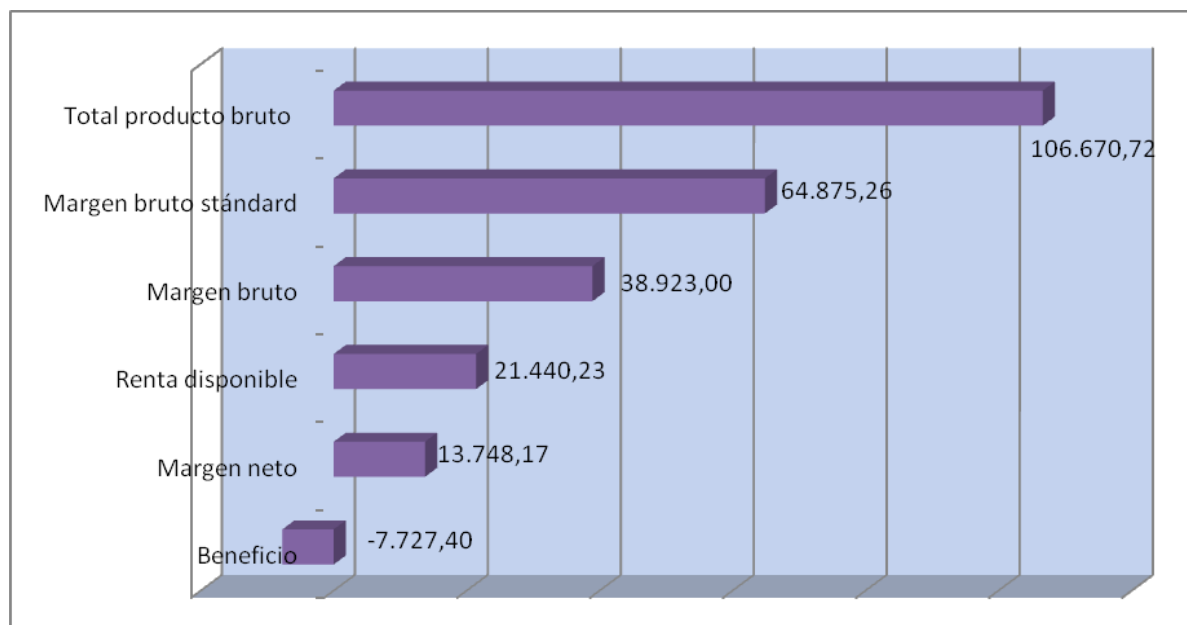
Renta de la tierra	7.635,63
Intereses de otros capitales propios (15)	1.922,38
Mano de obra familiar (16)	11.917,56
Otros costes indirectos (17) = (14) + (15) + (16)	21.475,57
Beneficio (18) = (13) - (17)	-7.727,40
Renta del trabajo (19) = (5) + (8) + (16) + (18)	13.069,47

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

No se tienen en cuenta los gastos e ingresos por IVA de las explotaciones de cereales pertenecientes a la O.T.E. de cereales.

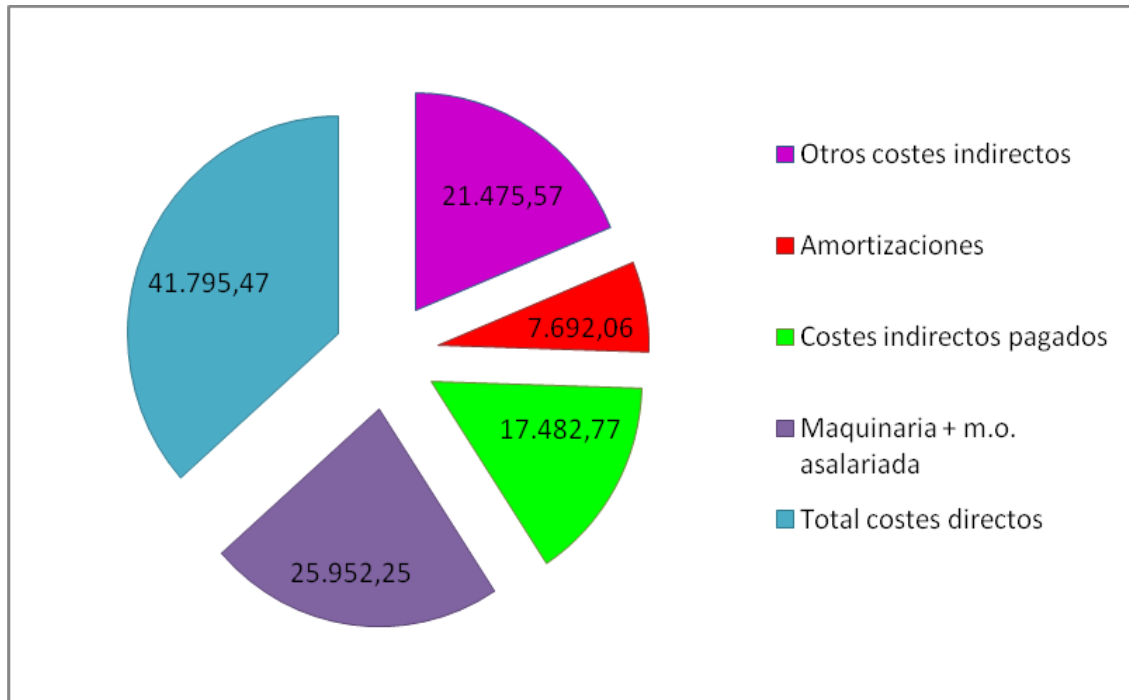
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo negativas (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de -13.141,31 €/U.T.A., resultando inferiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

GRÁFICO 5: Principales resultados económicos del sector de cereales en 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

GRÁFICO 6: Principales variables del sector de cereales en 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de cereales, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,2010**.

4.- OLIVAR Y VIÑEDO EN ANDALUCÍA, CASTILLA LA MANCHA, EXTREMADURAYARAGÓN (DATOS 2014)

La producción de aceite de oliva y vino y mosto en su conjunto equivale al 8,9% de la Producción de la Rama Agraria en el año 2014, lo que supone un incremento de 2 puntos porcentuales respecto al año 2013. Respecto a la Producción Final Vegetal, la contribución del aceite de oliva y vino y mosto ha alcanzado en el año 2014 el 15,5%.

De forma desagregada, el aceite de oliva representa un 6,4% de la Producción de la Rama Agraria y un 11,1% de la Producción Final Vegetal; el vino y el mosto un 2,5% de la Producción de la Rama Agraria y un 4,4% de la Producción Final Vegetal.

En comercio exterior el saldo es favorable para ambos productos que, conjuntamente, alcanzan la cifra de 5.165,14 millones de euros de saldo positivo. En el año 2014 destacamos el notable incremento de las exportaciones de aceite de oliva que, en términos monetarios, suponen un aumento del 36,8%.

La superficie cultivada de olivar en el año 2014 alcanza las 2.446.133 ha (de las que 1.763.444 son de secano y 682.689 de regadío). Por otra parte, en el viñedo las hectáreas cultivadas en este año ascienden a 950.540 ha (de las que 608.466 son de secano y 342.074 de regadío)²⁷⁴.

CULTIVOS Y EXPLOTACIONES ANALIZADAS:

El presente informe recoge la evolución de los resultados económicos y costes de producción de 4 cultivos leñosos (aceituna de almazara y de mesa, uva de vinificación y uva de vinificación de D.O.) en 6 CCAA (Andalucía, Aragón, Castilla y León, Castilla La Mancha, Extremadura y Comunidad Valenciana).

Para aquellos cultivos presentes en 3 o más CCAA (aceituna de almazara de secano y de regadío) se ofrecen resultados nacionales agregados. Para el resto se muestran los resultados correspondientes a cada región de producción.

El siguiente cuadro muestra los cultivos analizados por CCAA, así como el número de explotaciones de las que se han obtenido los resultados económicos en cada uno de ellos. El número mínimo de explotaciones consideradas para aceptar los resultados como válidos e incluirlos en el análisis ha sido de 4.

Tabla 24: Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo y CCAA

	Andalucía	Aragón	Castilla y León	Castilla La Mancha	Extremadura	C. Valenciana
<i>Olivar</i>						
Aceituna de almazara	46	19		56	21	5
Aceituna	4				11	

²⁷⁴ Encuesta de Superficies y Rendimientos de Cultivos del MAPA (ESYRCE).

de mesa						
<i>Viñedo</i>						
Viñedo de vinificación (D.O.)		9	6			
Viñedo de vinificación	4			75	14	

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

En este trabajo se han tenido en cuenta la OTE de olivicultura y la OTE de viticultura. En la OTE de olivicultura se consideraron 49 explotaciones (29 de Andalucía, 15 de Castilla La Mancha y 5 de Extremadura), con una superficie agraria útil de 2.884,48 ha, mientras que en la OTE de viticultura se estudiaron 45 explotaciones (5 en Andalucía, 5 de Aragón, 29 de Castilla La Mancha 3 de Castilla y León, y 3 de Extremadura), con una superficie agraria útil de 2.337,26 ha (las explotaciones de la Castilla y León y Extremadura no se analizan a nivel de CCAA para la OTE de viticultura por no alcanzar el número mínimo de 4 explotaciones).

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES:

1.- Olivareras:

Las 49 explotaciones pertenecientes a la OTE olivicultura obtuvieron un beneficio por explotación negativo (-14.123,96 €), lo que supone una mejoría del 26% con respecto a los dos años anteriores. Los principales costes fueron la mano de obra asalariada (21%), mano de obra familiar (13,2%), renta de la tierra (11,4%) y maquinaria (11,2%).

Por CCAA, el beneficio medio en la OTE olivicultura ha sido negativo en las 3 CCAA analizadas (Andalucía: -19.716,07 €/explotación; Castilla La Mancha: -3.655,96 €/explotación y Extremadura:-13.063,69 €/explotación) aunque con márgenes netos positivos en los tres casos (16.275,30, 17.443,12 y 7.210,07 €/explotación, respectivamente).

Comparando con los resultados económicos de los dos años previos se observa una mejora en Andalucía y Castilla La Mancha y un empeoramiento en Extremadura.

2.- Vitivinícolas:

Las 45 explotaciones de la OTE viticultura obtuvieron un margen neto negativo de -62,95 € y un beneficio negativo de -22.225,98 € por explotación. Realizando la comparación con los dos años anteriores ambos resultados empeoran. Respecto a los costes, las partidas más relevantes son otros costes indirectos pagados (23,1%), mano de obra asalariada (14,6%), mano de obra familiar (14,4%) y maquinaria (13,5%).

Por CCAA, los beneficios medios de la OTE viticultura han sido negativos en todas las CCAA estudiadas: Andalucía (-22.307,45 €/explotación); Aragón (-7.033,54 €/explotación); Castilla La Mancha (-26.545,72 €/explotación), siendo el margen neto positivo en Andalucía (534,76 €/explotación) y Aragón (6.228,79 €/explotación), mientras que Castilla La Mancha (-1.461,84 €/explotación) presenta un margen neto negativo.

Respecto a los dos años anteriores, el margen neto ha mejorado en Andalucía, empeorando en el resto de regiones estudiadas.

En este informe se han empleado los datos disponibles de fuentes oficiales como el Anuario de Estadística del MAPA, Encuesta de Superficies y Rendimientos de Cultivos del MAPA (ESYRCE) y las Estadísticas de Comercio Exterior de España del Ministerio de Economía y Competitividad.

Se han seleccionado aquellos cultivos que están presentes en tres o más CCAA de nuestro estudio, en concreto la aceituna de almazara de secano y de regadío, además se analiza el viñedo de vinificación, tanto de secano como de regadío.

ANDALUCÍA:

Se ha tomado una muestra de 54 explotaciones de Andalucía, localizadas principalmente en la provincia de Jaén (16 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En olivicultura en Andalucía predominan las explotaciones de secano (41,4%) y el régimen predominante de tenencia de la tierra en Andalucía es el de propiedad (62,1%).

En viticultura en Andalucía predominan las explotaciones de regadío (80%) y el régimen predominante de tenencia de la tierra en Andalucía es el de propiedad (100%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 54 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 25: Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo en Andalucía

OTE	Nº Explotaciones
Olivar	
Aceituna de almazara (secano)	26
Aceituna de almazara (regadío)	20
Aceituna de mesa (secano)	4
Viñedo	
Uva de vinificación (regadío)	4
TOTAL	54

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

CASTILLA LA MANCHA:

Se ha tomado una muestra de 131 explotaciones de Castilla La Mancha, localizadas principalmente en las provincias de Ciudad Real (53 explotaciones) y Toledo (48 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En olivicultura en Castilla La Mancha predominan las explotaciones de secano (93,3%) y el régimen predominante de tenencia de la tierra en Castilla La Mancha es el de propiedad (80%).

En viticultura en Castilla La Mancha predominan las explotaciones mixtas de secano y regadío (75,9%) y el régimen predominante de tenencia de la tierra en Castilla La Mancha es el de propiedad (72,4%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 131 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 26: Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo en Castilla La Mancha

OTE	Nº Explotaciones
Olivar	
Aceituna de almazara (secano)	51
Aceituna de almazara (regadío)	5
Viñedo	
Uva de vinificación (secano)	33
Uva de vinificación (regadío)	42
TOTAL	131

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de

producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

EXTREMADURA:

Se ha tomado una muestra de 46 explotaciones de Extremadura, localizadas en la provincia de Badajoz.

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Extremadura predominan las explotaciones de secano (80%).

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Extremadura es el de propiedad (80%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 46 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 27: Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo en Extremadura

OTE	Nº Explotaciones
Olivar	
Aceituna de almazara (secano)	17
Aceituna de almazara (regadío)	4
Aceituna de mesa (secano)	11
Viñedo	
Uva de vinificación (secano)	14
TOTAL	46

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

ARAGÓN:

Se ha tomado una muestra de 28 explotaciones de Aragón, localizadas principalmente en la provincia de Huesca (22 explotaciones).

La selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

En Aragón predominan las explotaciones de secano (80%).

El régimen predominante de tenencia de la tierra en Aragón es el de propiedad (60%).

Todos los cultivos analizados cumplen la condición previamente establecida de haberse controlado en un mínimo de 4 explotaciones, con el fin de garantizar la suficiente fiabilidad de los parámetros técnico-económicos obtenidos con los datos de cada uno de dichos cultivos.

Orientación Técnico-Económica:

El desglose por sectores de las 28 explotaciones, se recoge en la siguiente tabla.

Tabla 28: Número de explotaciones según cultivo de olivar y viñedo en Aragón

O.T.E.	Nº Explotaciones
Olivar	
Aceituna de almazara (secano)	13

Aceituna de almazara (regadío)	6
Viñedo	
Uva de vinificación D.O. (secano)	9
TOTAL	28

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

La clasificación de las Orientaciones Técnico-Económicas (O.T.E.) ha sido definida por normas de la Unión Europea (Decisión 85/377/EEC y modificaciones posteriores) y se realiza según la importancia relativa del margen bruto estándar (diferencia entre los ingresos y los costes de producción directos, sin incluir las amortizaciones, los gastos de la estructura comercial ni los gastos financieros) de cada actividad productiva, diferencia entre su producto bruto y los gastos directos de suministros, en el margen bruto estándar total. La OTE frutales incluye cítricos.

A NIVEL NACIONAL:

A continuación se muestran los resultados económicos expresados en €/explotación de las explotaciones de la OTE olivicultura a nivel nacional.

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E. **OLIVICULTURA (2014)**

Tabla 29: Principales variables del sector de olivicultura en 2014

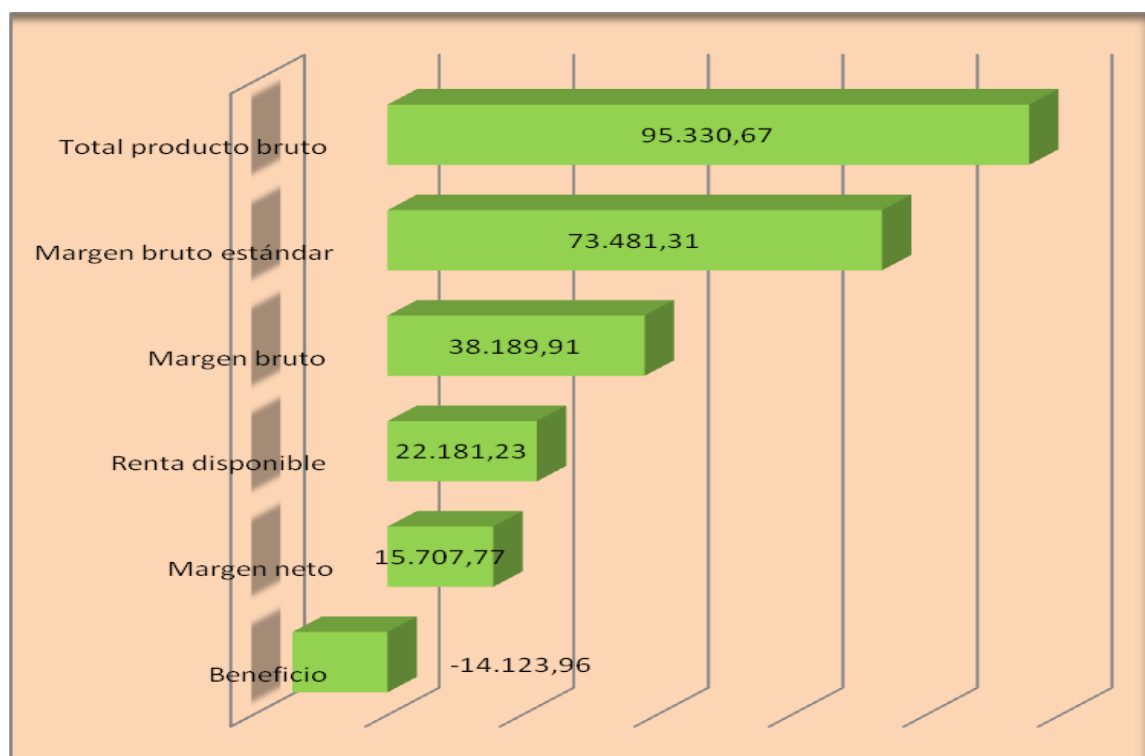
CONCEPTO	€/Explotación
Ingresos de productos	70.006,86
Subvenciones	19.082,21
Indemnizaciones y otros ingresos	6.241,61
Total producto bruto (1)	95.330,67
Semillas y plantas	780,45
Fertilizantes	9.053,08
Productos fitosanitarios	4.257,92
Otros suministros	7.757,91
Total costes directos (2)	21.849,36
Margen bruto estándar (3) =(1) - (2)	73.481,31

Maquinaria (4)	12.306,34
Mano de obra asalariada (5)	22.985,06
Maquinaria/m.o. asalariada (6) = (4) + (5)	35.291,40
Margen bruto (7) = (3) - (6)	38.189,91
Cargas sociales (8)	7.929,35
Otros costes indirectos pagados (9)	8.079,33
Costes indirectos pagados (10) = (8) + (9)	16.008,68
Renta disponible (11) = (7) - (10)	22.181,23
Amortizaciones (12)	6.473,46
Margen neto (13) = (11) - (12)	15.707,77
Renta de la tierra (14)	12.524,49
Intereses de otros capitales propios (15)	2.845,00
Mano de obra familiar (16)	14.462,24
Otros costes indirectos (17) = (14) + (15) + (16)	29.831,73
Beneficio (18) = (13) - (17)	-14.123,96
Renta del trabajo (19) = (5) + (8) + (16) + (18)	31.252,69

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

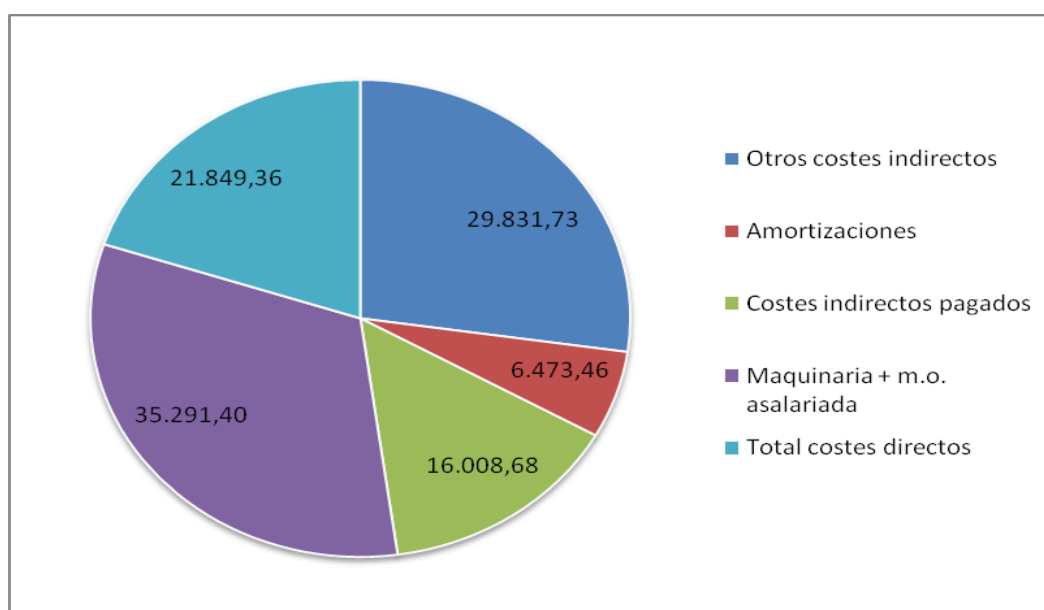
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 31.252,69€/U.T.A., resultando superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

GRÁFICO 7: Resultados económicos del sector de olivicultura en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

GRÁFICO 8: Principales variables del sector de olivicultura en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de olivicultura, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,2327**.

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E. VITICULTURA (2014)

Tabla 30: Principales variables del sector de viticultura en 2014

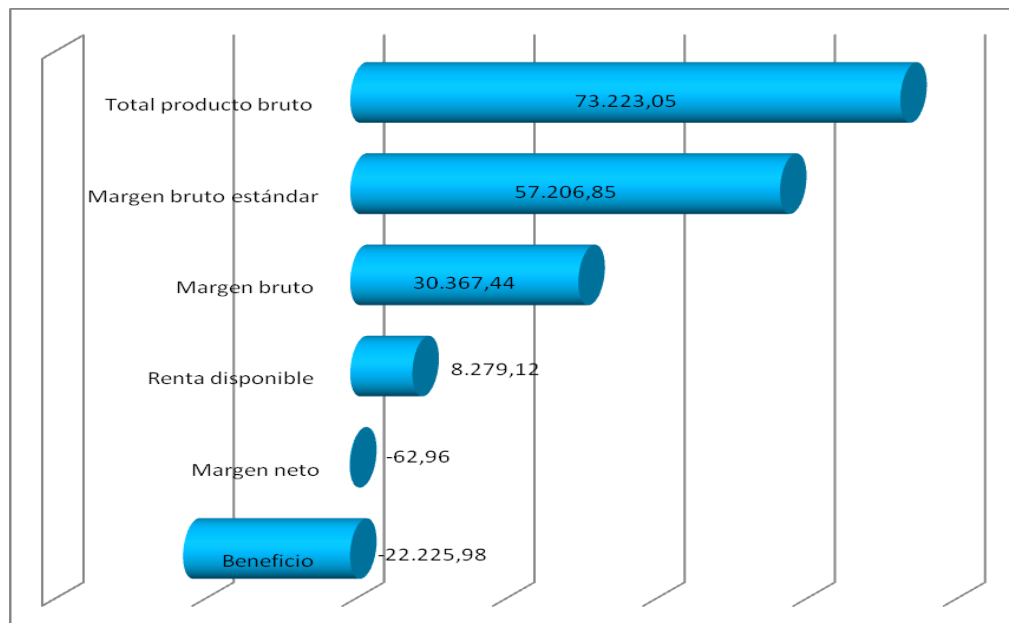
CONCEPTO	€/Explotación
Ingresos de productos	58.520,50
Subvenciones	11.523,43
Indemnizaciones y otros ingresos	3.179,11
Total producto bruto (1)	73.223,05
Semillas y plantas	929,50
Fertilizantes	6.126,21
Productos fitosanitarios	2.788,32
Otros suministros	6.172,17
Total costes directos (2)	16.016,20
Margen bruto estándar (3) = (1) - (2)	57.206,85
Maquinaria (4)	12.871,28
Mano de obra asalariada (5)	13.968,13
Maquinaria/m.o. asalariada (6) = (4) + (5)	26.839,41
Margen bruto (7) = (3) - (6)	30.367,44
Cargas sociales (8)	6.205,67
Otros costes indirectos pagados (9)	15.882,65
Costes indirectos pagados (10) = (8) + (9)	22.088,32
Renta disponible (11) = (7) - (10)	8.279,12
Amortizaciones (12)	8.342,08
Margen neto (13) = (11) - (12)	-62,96
Renta de la tierra (14)	6.425,27
Intereses de otros capitales propios (15)	2.004,69

Mano de obra familiar (16)	13.733,06
Otros costes indirectos (17) = (14) + (15) + (16)	22.163,02
Beneficio (18) = (13) - (17)	-22.225,98
Renta del trabajo (19) = (5) + (8) + (16) + (18)	11.680,88

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

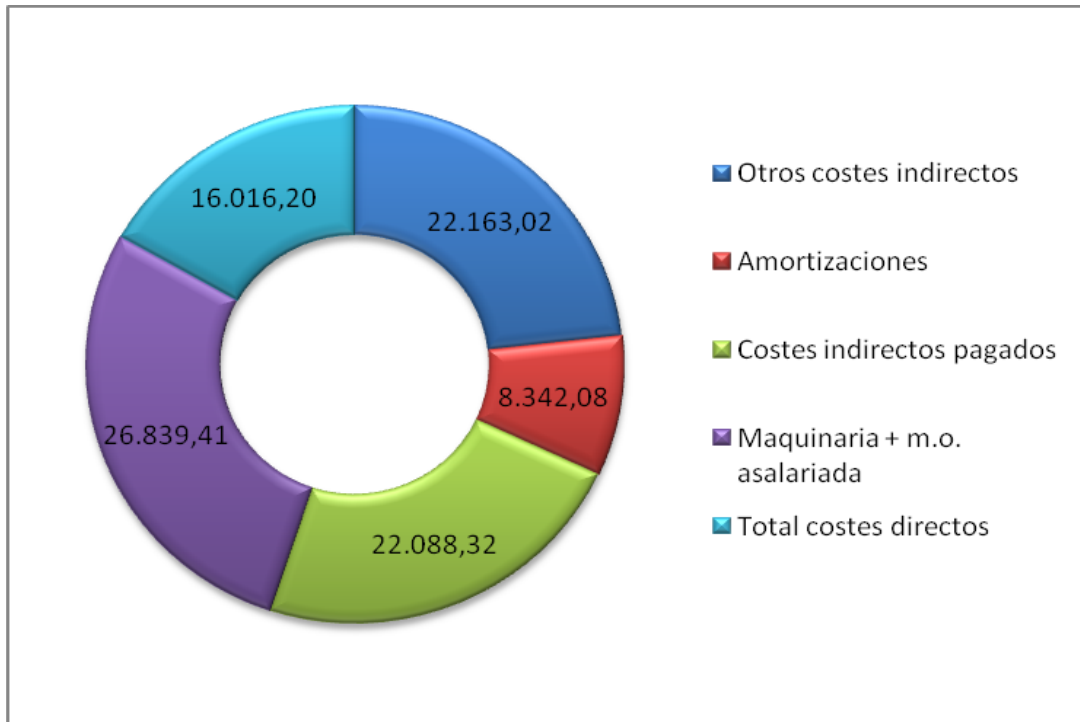
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 11.680,88 €/U.T.A., resultando inferiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

GRÁFICO 9: Resultados económicos del sector de viticultura en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

GRÁFICO 10: Principales variables del sector viticultura en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de viticultura, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,1131**.

5.- PORCINO DE CRÍA EN CICLO CERRADO EN ARAGÓN (DATOS 2015)

Dentro de las producciones ganaderas, el sector porcino ocupa en España el primer lugar en cuanto a importancia económica, representando el 35,6% de la Producción Final Ganadera, con una producción que supone 5.672,7 millones de euros al año.

A nivel mundial la UE es el segundo productor de carne de porcino, después de China; situándose España como segundo productor de la Europa de los 28, por detrás de Alemania.

En 2014 (último año con datos disponibles) el censo de ganado porcino en España ha ascendido a 26,5 millones de cabezas, lo que supone un

incremento del 4% con respecto a 2013, de las cuales se localizan el 28,1% en Cataluña, el 23,8% en Aragón, el 13,3% en Castilla y León, y el 8,5% en Andalucía.

El número de efectivos de la cabaña ha aumentado en los últimos 18 años, salvando algunos picos de descenso.

Se puede destacar también el desarrollo de marcas de calidad para revalorizar las producciones.

EXPLOTACIONES ESTUDIADAS:

En este estudio se analizan los resultados técnico-económicos obtenidos en 2015 de 11 explotaciones de ciclo cerrado situadas en Aragón. El número total de cerdas de la muestra es de 1.992, con un censo promedio de 181 cerdas por explotación. El 36,3% de las explotaciones analizadas tienen más de 200 cerdas.

En el análisis se distingue entre mano de obra familiar y asalariada, que unidas forman el número de Unidades de Trabajo Agrario (UTA) correspondiente.

La mano de obra media es de 1,15 UTA/explotación. 3 Explotaciones de Huesca y 1 de Teruel han empleado personal asalariado, estando todas las demás atendidas exclusivamente por mano de obra familiar, cuya remuneración se ha estimado en 12.000 €/UTA.

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E.

PORCINO DE CRÍA EN CICLO CERRADO (2015)

Tabla 31: Principales variables del sector de porcino de cría en ciclo cerrado en 2015

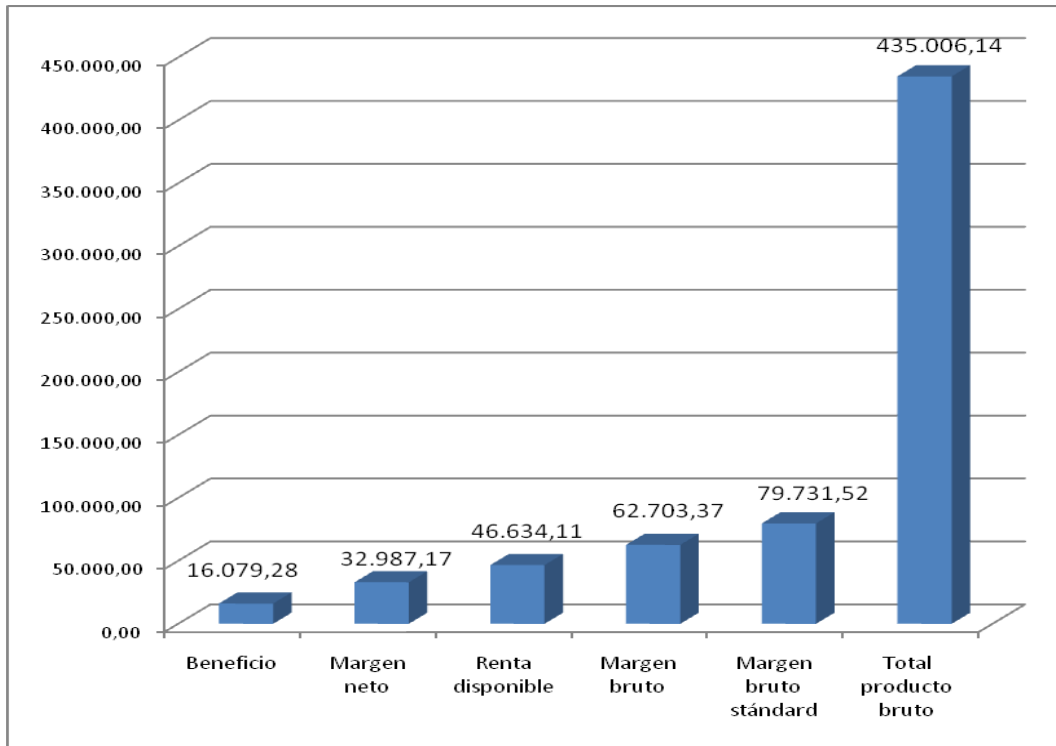
CONCEPTO	€/Explotación
Ventas de ganado	424.715,49
Subvenciones	0,00
Variación de inventario (*)	9.864,28
Otros ingresos	426,36
Total producto bruto (1)	435.006,14
Cultivos para el ganado	117,21
Pastos Rastrojeras y montaneras	27,27

Concentrados	332.931,18
Productos zoonosanitarios	15.127,43
Otros suministros para el ganado	7.071,53
Total costes directos (2)	355.274,62
Maquinaria (3)	4.356,29
Mano de obra asalariada (4)	12.671,86
Cargas sociales (*)	5.471,15
Seguros de capitales propios	625,27
Intereses y gastos financieros	645,17
Canon de arrendamiento	643,90
Contribuciones e impuestos	923,87
Conservación de edificios y mejoras	4.018,39
Otros gastos generales	3.741,50
Costes indirectos pagados (5)	16.069,26
Amortizaciones (6)	13.646,94
Renta de la tierra	7,64
Intereses de otros capitales propios	9.028,99
Mano de obra familiar (**)	7.871,26
Otros costes indirectos (7)	16.907,89
COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO	418.926,86
Margen bruto estándar (8) = (1) - (2)	79.731,52
Margen bruto (9) = (8) - (3) - (4)	62.703,37
Renta disponible (10) = (9) - (5)	46.634,11
Margen neto (11) = (10) - (6)	32.987,17
Beneficio (12) = (11) - (7)	16.079,28
Renta del trabajo(13) = (4) + (*) + (**) + ((12)	42.093,55

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

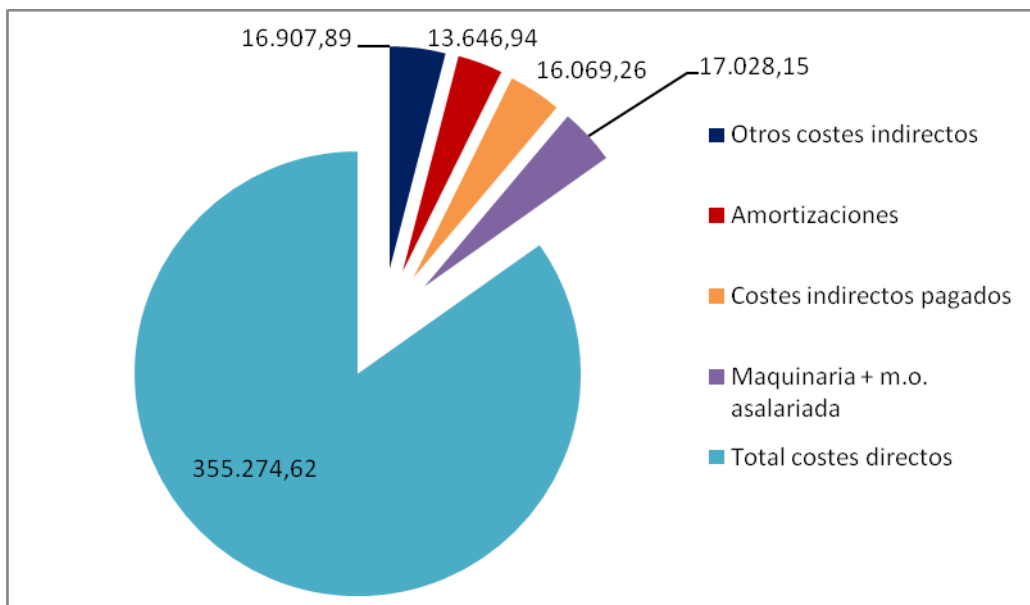
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 42.093,55 €/U.T.A., resultando superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

GRÁFICO 11: Resultados económicos del sector porcino de cría en ciclo cerrado en 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

GRÁFICO 12: Principales variables del sector de porcino de cría en ciclo cerrado en 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de porcino de cría en ciclo cerrado, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,1087**.

6.- BOVINO DE LECHE EN ANDALUCÍA, ASTURIAS, CANTABRIA, CASTILLA Y LEÓN, GALICIA, NAVARRA Y PAÍS VASCO (DATOS 2015)

En 2014 el censo de ganado bovino ha sido de 6.182.908 animales, lo que supone un aumento del 1,7% respecto a 2014, año en que se encontraba aproximadamente en 6,07 millones de cabezas. Sin embargo en 2014, el censo de vacas de ordeño en España descendió un 1,4% respecto al año anterior, situándose en 844.114 cabezas.

Con respecto a la producción de leche de vaca en España los principales productores son las CCAA de Galicia (2.575.009 litros), Castilla y León (817.167 litros), Cataluña (667.653 litros) y Asturias (566.654 litros).

A lo largo de los últimos años se ha experimentado un marcado descenso en el número de explotaciones acompañado de un progresivo aumento en el tamaño y cuota de producción, profesionalización y rentabilidad económica de las mismas. El bovino lechero español se sitúa principalmente en el norte peninsular, donde la abundancia de lluvias hace que se disponga de recursos. La producción de leche se realiza casi en su totalidad mediante el empleo de animales de la raza frisona, altamente seleccionados y especializados. Ello ha permitido aumentar enormemente los rendimientos productivos por animal.

La desaparición de las cuotas lácteas en abril de 2015 ha coincidido con una coyuntura muy desfavorable en el mercado lácteo europeo, agravada por el cierre del mercado ruso y descenso de las importaciones por parte de terceros países, unido a unos niveles de producción por encima de años anteriores y a una reducción del consumo en el mercado interno.

En los estudios del MAPA no se ha considerado el pago único por estar desacoplado de la actividad productiva. Sin embargo, a la hora de evaluar los resultados económicos finales presentados, deberían tenerse en cuenta los datos contabilizados por las explotaciones objeto de estudio como “otras subvenciones a la explotación” (fundamentalmente pago único y ayudas de desarrollo rural).

Los resultados económicos se verían ligeramente mejorados si tuviésemos en cuenta el pago único y otras actividades productivas asociadas.

EXPLOTACIONES ESTUDIADAS:

En este estudio se analizan los resultados técnico-económicos obtenidos en 2015 de 348 explotaciones situadas en Andalucía (10), Asturias (43), Cantabria (33), Castilla y León (12), Galicia (25), Navarra (58) y País Vasco (167).

Las 10 explotaciones de Andalucía están localizadas en la provincia de Córdoba (6) y Sevilla (4), las 12 de Castilla y León están localizadas en Ávila (3), Valladolid (3) y Zamora (6) y las 167 del País Vasco están distribuidas en las provincias de Álava (22), Guipúzcoa (86) y Vizcaya (59).

El número total de vacas de la muestra es de 2.555, con un rebaño promedio de 79,27 vacas por explotación.

Por estratos, sin tener en cuenta Galicia ni País Vasco (por no disponerse de datos desagregados), un tercio de las explotaciones tienen entre 15 y 45 vacas, mientras que un 27,5% tienen más de 90 vacas por explotación.

Destaca la disminución significativa de las muestras de Asturias, que ha pasado de 277 explotaciones en 2014 a 43 en 2015.

En el análisis se distingue entre mano de obra familiar y asalariada, que unidas forman el número de Unidades de Trabajo Agrario (UTA) correspondiente.

La mano de obra media es de 2,38 UTA/explotación.

A NIVEL NACIONAL:

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E.

BOVINO DE LECHE (2015)

Tabla 32: Principales variables del sector de bovino de leche en 2015

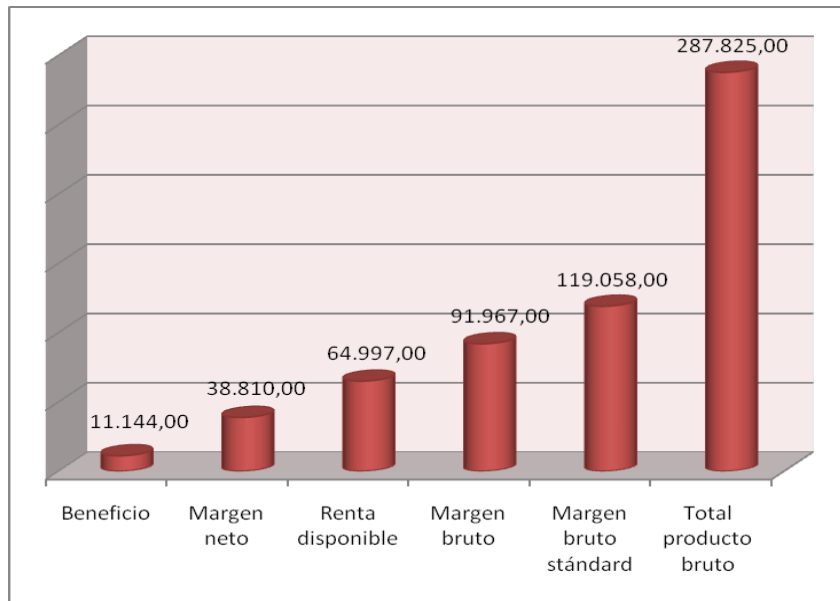
CONCEPTO	€/Explotación
Ventas de leche	241.328,00
Ventas de ganado	13.554,00
Subvenciones	19.843,00
Variación de inventario (*)	2.191,00
Otros ingresos	10.909,00

Total producto bruto (1)	287.825,00
Cultivos para el ganado	14.487,00
Pastos, rastrojeras y montaneras	0,00
Forrajes y subproductos	22.505,00
Concentrados	107.505,00
Productos zoonosanitarios	13.903,00
Otros suministros para el ganado	10.368,00
Total costes directos (2)	168.767,00
Maquinaria (3)	17.712,00
Mano de obra asalariada (4)	9.379,00
Cargas sociales (*)	6.864,00
Seguros de capitales propios	3.031,00
Intereses y gastos financieros	1.700,00
Canon de arrendamiento	2.192,00
Contribuciones e impuestos	516,00
Conservación de edificios y mejoras	3.063,00
Otros gastos generales	9.604,00
Costes indirectos pagados (5)	26.970,00
Amortizaciones (6)	26.187,00
Renta de la tierra	1.493,00
Intereses de otros capitales propios	9.380,00
Mano de obra familiar (**)	16.794,00
Otros costes indirectos (7)	27.667,00
COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO	276.682,00
Margen bruto estándar (8) = (1) - (2)	119.058,00
Margen bruto (9) = (8) - (3) - (4)	91.967,00
Renta disponible (10) = (9) - (5)	64.997,00
Margen neto (11) = (10) - (6)	38.810,00
Beneficio (12) = (11) - (7)	11.143,00
Renta del trabajo(13) = (4) + (*) + (**) + (12)	44.180,00

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

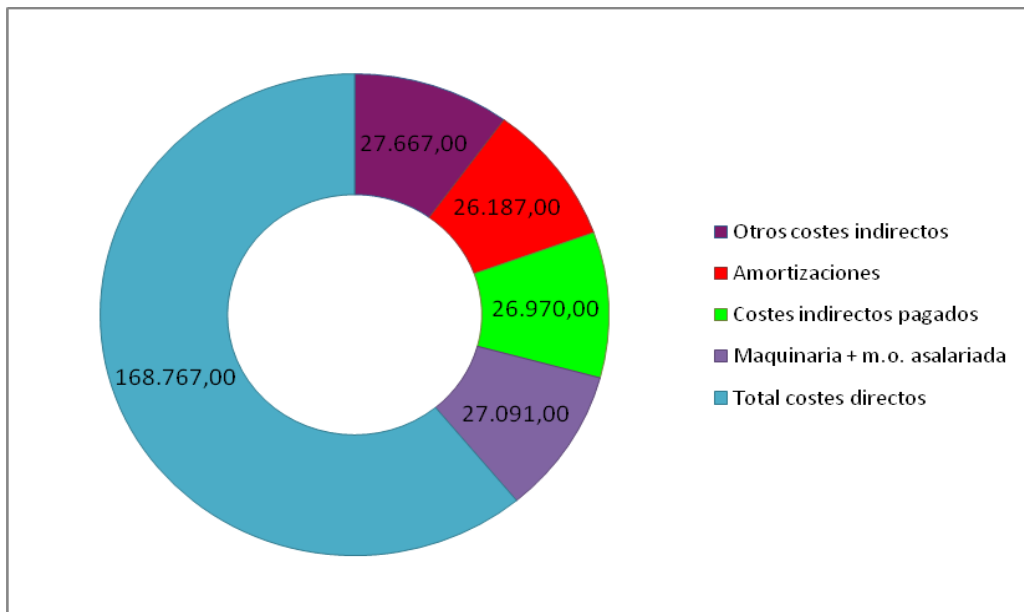
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 44.181,00€/U.T.A., resultando superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

GRÁFICO 13: Resultados económicos del sector bovino de leche en 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

GRÁFICO 14: Principales variables del sector de bovino de leche en 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2015.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de bovino de leche, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,3045**.

7.- BOVINO DE CARNE EN ANDALUCÍA, ASTURIAS, CASTILLA Y LEÓN, EXTREMADURA Y NAVARRA (DATOS 2014)

El sector bovino de carne español, es, dentro de las producciones ganaderas, el cuarto en importancia económica por detrás del sector porcino, el sector lácteo y el sector avícola, representando en 2014 el 14,9% de la producción final ganadera y el 5,7% de la Producción de la Rama Agraria (datos 2014-Anuario Estadística del MAPA).

Según los datos de EUROSTAT, en 2014 España ocupa el cuarto puesto en importancia productiva en el conjunto de la Unión Europea, por detrás de Francia, Alemania e Inglaterra.

En los últimos años el sector ha sabido adaptarse a los nuevos retos que suponen la apertura creciente de los mercados agrarios y la fuerte competencia exterior, gracias a mejoras tecnológicas y estructurales, que le han permitido convertirse en un sector especializado y competitivo.

El censo de ganado bovino en España es de 6.078.733 cabezas, de las que 3.030.920 corresponden a animales mayores de 24 meses, de éstos, el 88% son vacas, de las cuales el 31,6% son vacas de ordeño frente al 68,4% de vacas de carne. Por CCA, el primer lugar en número de efectivos lo ocupa Castilla y León (21,3%), seguido de Galicia (15,4%), Extremadura (12,9%), Cataluña (9,8%) y Andalucía (8,6%).

En 2014 el censo ha disminuido un 6,7% con respecto al año anterior. El número de animales sacrificados en 2014 fue de 2.182.590 cabezas, lo que supone un descenso del 1,8% respecto a 2013.

En los estudios del MAPA no se ha considerado el pago único por estar desacoplado de la actividad productiva. Sin embargo, a la hora de evaluar los resultados económicos finales presentados, deberían tenerse en cuenta los datos contabilizados por las explotaciones objeto de estudio como “otras subvenciones a la explotación” (fundamentalmente pago único y ayudas de desarrollo rural).

Los resultados económicos se verían ligeramente mejorados si tuviésemos en cuenta el pago único y otras actividades productivas asociadas.

EXPLOTACIONES ESTUDIADAS:

En este estudio se analizan los resultados técnico-económicos obtenidos en 2014 de 180 explotaciones situadas en Andalucía (18), Asturias (101), Castilla y León (14), Extremadura (11) y Navarra (36).

Las explotaciones de Andalucía están localizadas: 5 en la provincia de Cádiz, 5 en la de Córdoba, 3 en Granada, 4 en Huelva y 1 en Sevilla, las de Castilla y León están localizadas: 10 en Ávila, 3 en Salamanca y 1 en Palencia) y las de Extremadura: 10 en Cáceres y 1 en Badajoz.

El número total de vacas de la muestra es de 9.707, con un rebaño promedio de 53,93 vacas por explotación.

Por estratos, el 56,7% de las explotaciones analizadas tienen menos de 50 vacas, teniendo 45 menos de 30 animales (25%); por su parte, el 43,3% de las explotaciones restantes tienen más de 50 vacas, superando tan sólo 30 (16,7%) los 80 animales, siendo este último el grupo menos numeroso.

En el análisis se distingue entre mano de obra familiar y asalariada, que unidas forman el número de Unidades de Trabajo Agrario (UTA) correspondiente.

La mano de obra media es de 0,83 UTA/explotación.

Las explotaciones de Asturias, Extremadura y Navarra tienen una proporción muy baja de mano de obra asalariada. En Andalucía la mano de obra asalariada y familiar, en UTA/explotación, es de 0,35 y 0,53, respectivamente y en Castilla y León 0,28 y 0,76.

A NIVEL NACIONAL:

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E.

BOVINO DE CARNE (2014)

Tabla 33: Principales variables del sector de bovino de carne en 2014

CONCEPTO	€ / Explotación
Ventas de ganado	36.808,00
Subvenciones	11.268,63
Variación de inventario (*)	-303,57

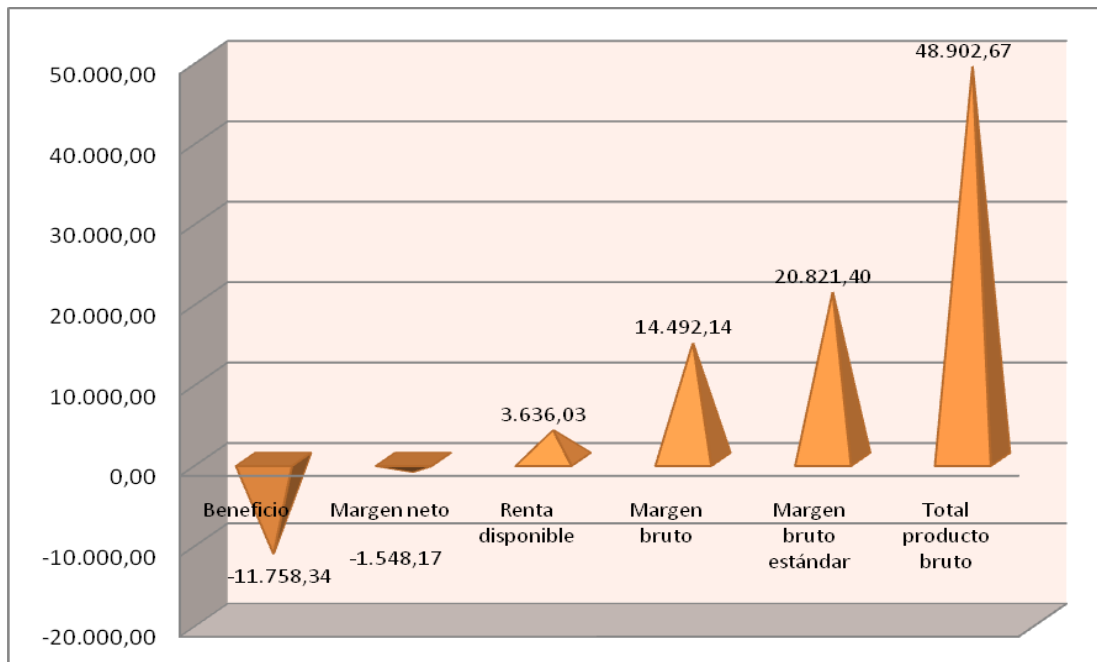
Otros ingresos	1.129,61
Total producto bruto (1)	48.902,67
Semillas (Cultivos para el ganado)	178,64
Fertilizantes (Cultivos para el ganado)	707,73
Productos Fitosanitarios (Cultivos para el ganado)	68,41
Otros suministros (Cultivos para el ganado)	453,68
Pastos, rastrojeras y montaneras	3.255,00
Forrajes y subproductos	3.286,76
Concentrados	15.690,77
Productos zoonosanitarios	1.692,37
Otros suministros para el ganado	2.352,11
Compra de animales (cebo)	395,81
Total costes directos (2)	28.081,27
Maquinaria (3)	4.324,83
Mano de obra asalariada (4)	2.004,43
Cargas sociales (*)	3.384,63
Seguros de capitales propios	2.781,39
Intereses y gastos financieros	345,45
Canon de arrendamiento	770,58
Contribuciones e impuestos	160,96
Conservación de edificios y mejoras	735,75
Otros gastos generales	2.677,34
Costes indirectos pagados (5)	10.856,11
Amortizaciones (6)	5.184,20
Renta de la tierra	1.541,50
Intereses de otros capitales propios	2.382,20
Mano de obra familiar (**)	6.286,47
Otros costes indirectos (7)	10.210,17
COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO	60.661,01
Margen bruto estándar (8) = (1) - (2)	20.821,40
Margen bruto (9) = (8) - (3) - (4)	14.492,14
Renta disponible (10) = (9) - (5)	3.636,03
Margen neto (11) = (10) - (6)	-1.548,17

Beneficio (12) = (11) - (7)	-11.758,34
Renta del trabajo(13) = (4) + (*) + (**) + (12)	-82,81

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

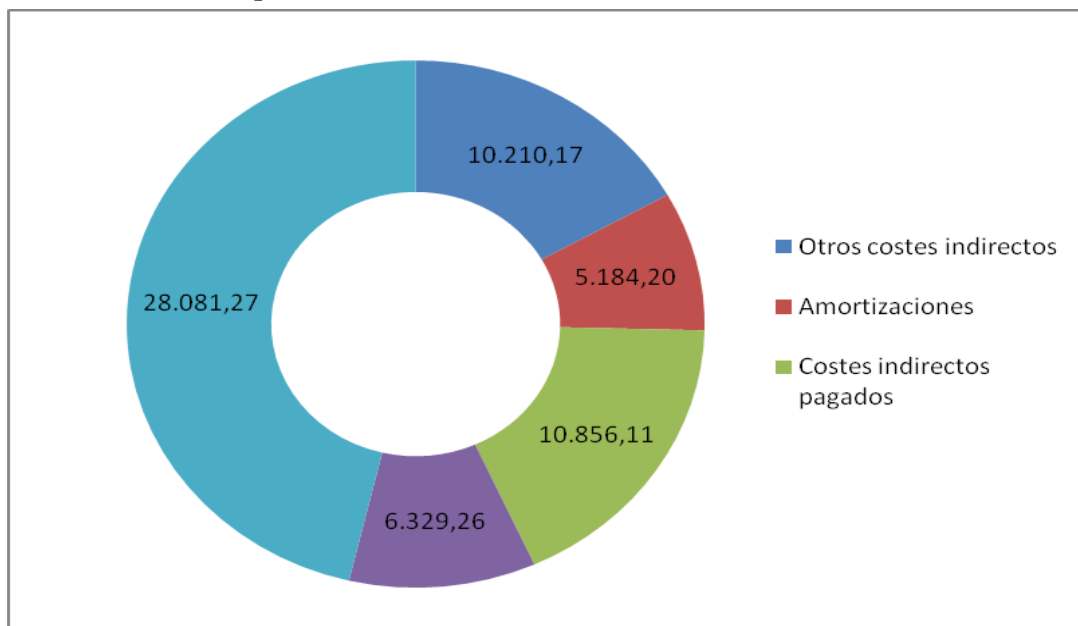
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo negativas (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de -82,81€/U.T.A., resultando inferiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

GRÁFICO 15: Resultados económicos del sector bovino de carne en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

GRÁFICO 16: Principales variables del sector de bovino de carne en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de bovino de carne, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,0901**.

8.- OVINO DE LECHE EN CASTILLA LA MANCHA, CASTILLA Y LEÓN Y NAVARRA (DATOS 2014)

En 2014 en censo total de ganado ovino español ha continuado su descenso; con respecto al año anterior el número de cabezas ha descendido en un 4,3%, alcanzando los 15,4 millones de animales. A nivel nacional el número de ovejas de ordeño se redujo un 4,6% respecto a 2013, si bien, en algunas CCAA como Canarias, Comunidad Valenciana, Galicia, Andalucía y Aragón se ha incrementado (56,4%; 8,7%; 5,1%; 1,9% y 2,2% respectivamente).

El censo de animales de ordeño se concentra principalmente en Castilla y León y en Castilla La Mancha, con el 78,2% del total.

En los últimos años, se ha asistido a una progresiva profesionalización del sector, en el que la producción de lana ha quedado relegada y se ha profundizado en la especialización productiva de carne y leche.

Respecto a la producción de leche de oveja en España los principales productores son las CCAA de Castilla y León y Castilla La Mancha, con 384,3 y 138 millones de litros respectivamente.

La explotación de ganado ovino lechero es una actividad demandada por la calidad de sus productos, en especial los quesos de oveja o mezcla y otros productos lácteos. Esto ha llevado a un grado mayor de intensificación productiva que el de aptitud cárnica debido a los altos precios de mercado de los productos anteriormente citados.

En los estudios del MAPA no se ha considerado el pago único por estar desacoplado de la actividad productiva. Sin embargo, a la hora de evaluar los resultados económicos finales presentados, deberían tenerse en cuenta los datos contabilizados por las explotaciones objeto de estudio como “otras subvenciones a la explotación” (fundamentalmente pago único y ayudas de desarrollo rural).

Los resultados económicos se verían ligeramente mejorados si tuviésemos en cuenta el pago único y otras actividades productivas asociadas.

EXPLOTACIONES ESTUDIADAS:

En este estudio se analizan los resultados técnico-económicos obtenidos en 2014 de 65 explotaciones situadas en Castilla La Mancha (12), Castilla y León (17) y Navarra (36).

Las explotaciones de Castilla La Mancha están localizadas: 9 en la provincia de Ciudad Real y 3 en Toledo y las de Castilla y León están localizadas 4 en Valladolid, 7 en Zamora y 6 en Palencia.

El número total de ovejas de la muestra es de 36.138, con un rebaño promedio de 556 ovejas por explotación.

Por estratos, el 38,5% de las explotaciones analizadas tienen menos de 500 ovejas, superando 16 de ellas las 700 (24,6%), aunque el grupo más numeroso es el que abarca de 300 a 500 ovejas por explotación (43,1%).

En el análisis se distingue entre mano de obra familiar y asalariada, que unidas forman el número de Unidades de Trabajo Agrario (UTA) por explotación.

La mano de obra media es de 1,98 UTA/explotación.

Las explotaciones de Navarra tienen una proporción muy baja de mano de obra asalariada, dedicada específicamente al ovino de leche (11,2%), mientras que las de Castilla La Mancha y Castilla y León tienen un porcentaje mayor (48,4% y 36,8% respectivamente).

A NIVEL NACIONAL:

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E.

OVINO DE LECHE (2014)

Tabla 34: Principales variables del sector de ovino de leche en 2014

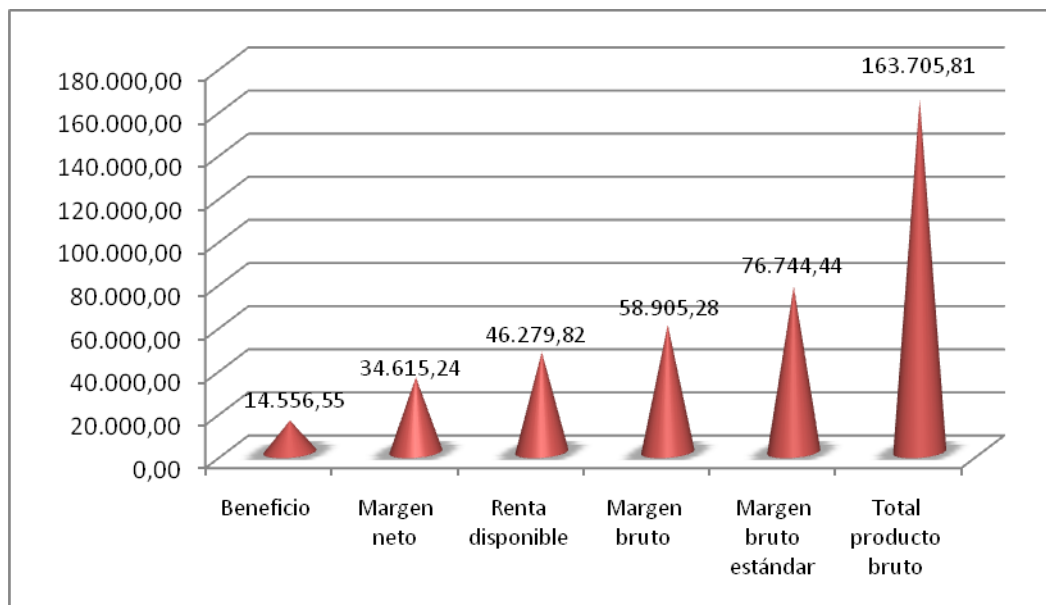
CONCEPTO	€/Explotación
Ventas de leche	133.168,18
Ventas de ganado	27.702,68
Subvenciones	1.425,84
Variación de inventario (*)	-89,00
Otros ingresos	1.498,11
Total producto bruto (1)	163.705,81
Semillas (Cultivos para el ganado)	550,01
Fertilizantes (Cultivos para el ganado)	651,72
Productos Fitosanitarios (Cultivos para el ganado)	63,34
Otros suministros (Cultivos para el ganado)	628,45
Pastos, rastrojeras y montaneras	2.717,52
Forrajes y subproductos	20.908,25
Concentrados	50.175,13
Productos zoonosanitarios	2.922,20
Otros suministros para el ganado	8.344,77
Total costes directos (2)	86.961,37
Maquinaria (3)	7.606,25
Mano de obra asalariada (4)	10.232,91
Cargas sociales (*)	5.897,73
Seguros de capitales propios	964,69
Intereses y gastos financieros	869,36
Canon de arrendamiento	914,56
Contribuciones e impuestos	348,47
Conservación de edificios y mejoras	1.580,96
Otros gastos generales	2.049,69
Costes indirectos pagados (5)	12.625,46

Amortizaciones (6)	11.664,58
Renta de la tierra	602,40
Intereses de otros capitales propios	5.482,23
Mano de obra familiar (**)	13.974,05
Otros costes indirectos (7)	20.058,69
COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO	149.149,26
Margen bruto estándar (8) = (1) - (2)	76.744,44
Margen bruto (9) = (8) - (3) - (4)	58.905,28
Renta disponible (10) = (9) - (5)	46.279,82
Margen neto (11)= (10) - (6)	34.615,24
Beneficio (12) = (11) - (7)	14.556,55
Renta del trabajo(13) = (4) + (*) + (**) + (12)	44.661,24

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

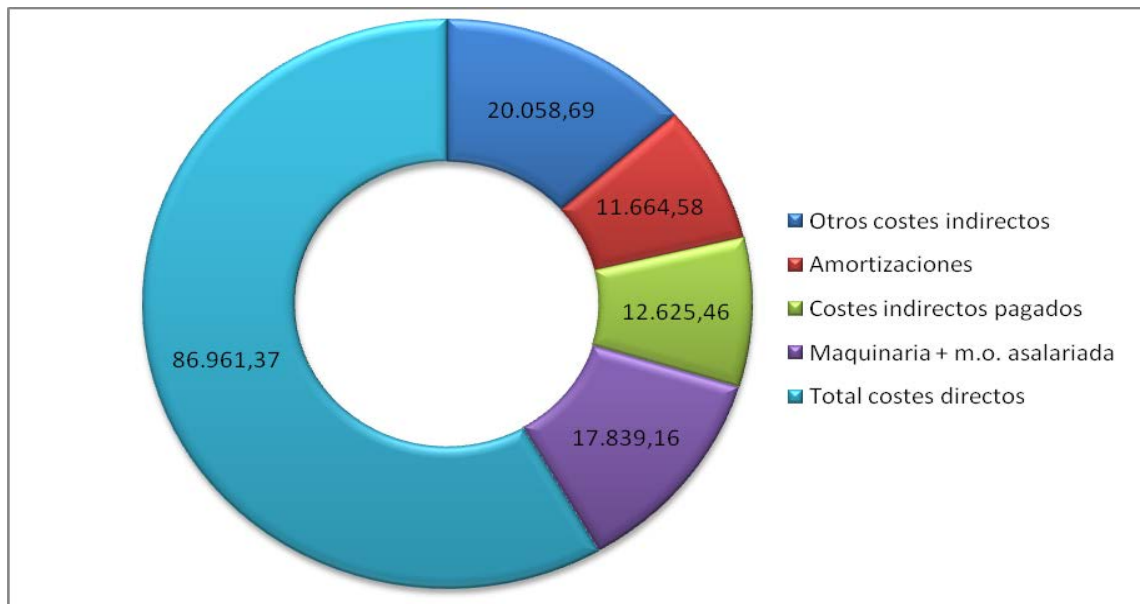
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 44.661,24€/U.T.A., resultando superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20€.

GRÁFICO 17: Resultados económicos del sector de ovino de leche en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

GRÁFICO 18: Principales variables del sector de ovino de leche en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de ovino de leche, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,2883**.

9.- OVINO DE CARNE EN ANDALUCÍA, ARAGÓN, CASTILLA Y LEÓN, EXTREMADURA Y NAVARRA (DATOS 2014)

El censo total de ganado ovino en España en 2014 fue de 15,4 millones de cabezas, localizándose el 80,2% en Extremadura, Castilla y León, Castilla La Mancha, Andalucía y Aragón. Los sectores ovino y caprino representaron en 2014 el 5,2% de la producción final ganadera (2% de la Producción de la Rama Agraria), lo que supone un incremento con respecto a 2013 de su aportación a la producción final ganadera.

La producción de carne de cordero se ha reducido más de un 50% en los últimos 10 años. No obstante, hay que tener en cuenta que el efecto de reducción de la producción se acentúa en los últimos 5 años como

consecuencia del cambio en la metodología estadística. En 2014, el número de animales sacrificados ha disminuido respecto a 2013 (-3,8%), lo que representa un total de 9,9 millones de cabezas y 114.220 toneladas.

En los estudios del MAPA no se ha considerado el pago único por estar desacoplado de la actividad productiva. Sin embargo, a la hora de evaluar los resultados económicos finales presentados, deberían tenerse en cuenta los datos contabilizados por las explotaciones objeto de estudio como “otras subvenciones a la explotación” (fundamentalmente pago único y ayudas de desarrollo rural).

Los resultados económicos se verían ligeramente mejorados si tuviésemos en cuenta el pago único y otras actividades productivas asociadas.

EXPLOTACIONES ESTUDIADAS:

En este estudio se analizan los resultados técnico-económicos obtenidos en 2014 de 116 explotaciones situadas en Andalucía (27), Aragón (17), Castilla y León (23), Extremadura (19) y Navarra (30).

Las explotaciones de Andalucía se localizan 8 en la provincia de Sevilla, 12 en Granada, 1 en Cádiz y 6 en Córdoba. De las explotaciones de Aragón 5 están en Huesca, 5 en Teruel y 7 en Zaragoza. Las de Castilla y León se localizan: 3 en Palencia, 2 en Salamanca, 17 en Zamora y 1 en Ávila. Las de Extremadura 15 están en Badajoz y 4 en Cáceres.

El número total de ovejas de la muestra es de 70.857, con un rebaño promedio de 611 ovejas por explotación.

Por estratos, el grupo más numeroso es el que abarca de 500 a 800 ovejas por explotación (41,4% del total) y 21 de ellas superan las 800 (18,1%).

En el análisis se distingue entre mano de obra familiar y asalariada, que unidas forman el número de Unidades de Trabajo Agrario (UTA) correspondiente.

La mano de obra media es de 1,15 UTA/explotación.

Las explotaciones de Castilla y León, Andalucía y Navarra tienen una proporción muy baja de mano de obra asalariada, mientras que las de Aragón y Extremadura tienen un porcentaje mayor.

A NIVEL NACIONAL:

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLOTACIONES POR O.T.E.

OVINO DE CARNE (2014)

Tabla 35: Principales variables del sector de ovino de carne en 2014

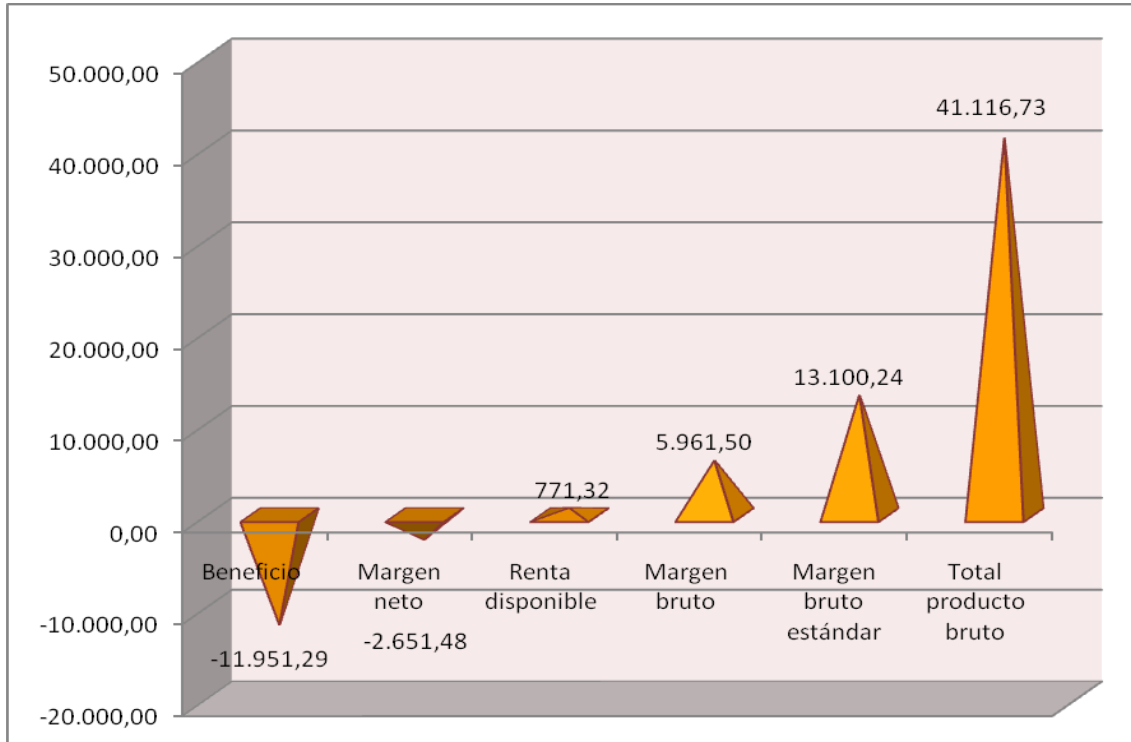
CONCEPTO	€/Explotación
Ventas de ganado	39.517,81
Subvenciones	3.298,14
Variación de inventario (*)	-3.335,05
Otros ingresos	1.635,84
Total producto bruto (1)	41.116,73
Semillas (Cultivos para el ganado)	252,08
Fertilizantes (Cultivos para el ganado)	673,68
Productos Fitosanitarios (Cultivos para el ganado)	63,55
Otros suministros (Cultivos para el ganado)	437,22
Pastos, rastrojeras y montaneras	3.208,31
Forrajes y subproductos	4.545,55
Concentrados	15.180,61
Productos zoonosanitarios	1.674,45
Otros suministros para el ganado	1.967,98
Compra de animales (Cebo)	13,06
Total costes directos (2)	28.016,49
Maquinaria (3)	4.554,46
Mano de obra asalariada (4)	2.584,28
Cargas sociales (*)	2.706,36
Seguros de capitales propios	433,69
Intereses y gastos financieros	152,46
Canon de arrendamiento	359,40
Contribuciones e impuestos	200,16
Conservación de edificios y mejoras	220,55

Otros gastos generales	1.117,56
Costes indirectos pagados (5)	5.190,18
Amortizaciones (6)	3.422,80
Renta de la tierra	558,11
Intereses de otros capitales propios	1.767,31
Mano de obra familiar (**)	6.974,39
Otros costes indirectos (7)	9.299,81
COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO	53.068,02
Margen bruto estándar (8) = (1) - (2)	13.100,24
Margen bruto (9) = (8) - (3) - (4)	5.961,50
Renta disponible (10) = (9) - (5)	771,32
Margen neto (11) = (10) - (6)	-2.651,48
Beneficio (12) = (11) - (7)	-11.951,29
Renta del trabajo(13) = (4) + (*) + (**) + (12)	-313,74

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

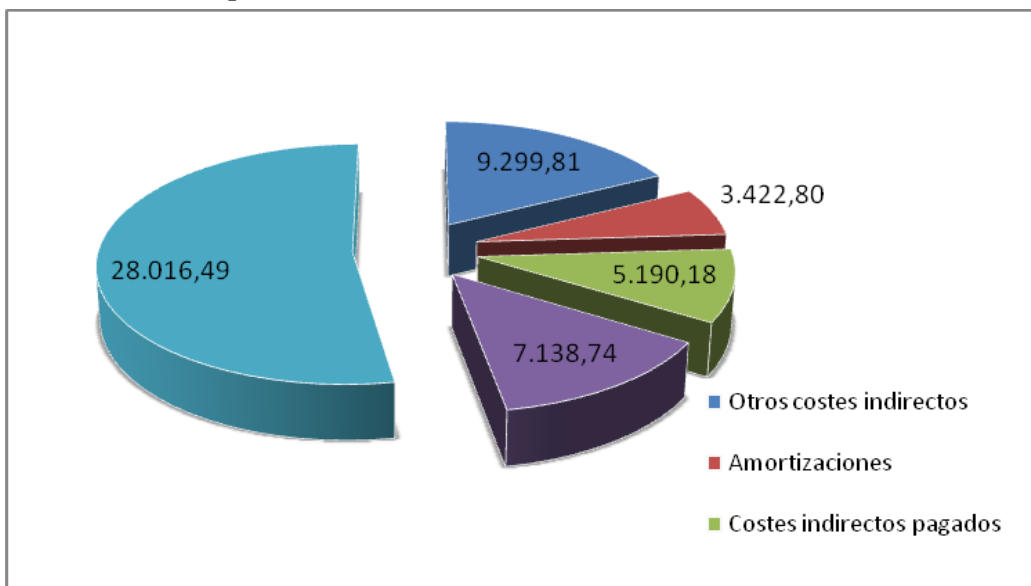
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo negativas (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de -313,74€/U.T.A., resultando inferiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

GRÁFICO 19: Resultados económicos del sector de ovino de carne en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

GRÁFICO 20: Principales variables del sector de ovino de carne en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de ovino de carne, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,0275**.

10.- CAPRINO DE LECHE EN ANDALUCÍA, CASTILLA LA MANCHA, CASTILLA Y LEÓN, EXTREMADURA Y REGIÓN DE MURCIA (DATOS 2014)

En 2014 el censo de ganado caprino en España fue de 2.704.229 animales, lo que ha supuesto un incremento del 3,6% respecto del año 2013. El número de chivos se ha incrementado con respecto al año anterior en un 12,3%. En cuanto al número de hembras, éstas representan el 79,2% del censo total (2.141.132 animales), siendo hembras de ordeño aproximadamente un 49,4% de éstas (1.058.502 animales).

Debido a su capacidad *ramoneadora*, el ganado caprino puede ser explotado en zonas montañosas, a temperaturas extremas y con escasa vegetación, aprovechando recursos que no podrían tener ningún otro aprovechamiento o utilidad para otras muchas especies de nuestro entorno. Así, el ganado caprino está presente en la totalidad del territorio español, destacando Málaga, Las Palmas, Murcia, Sevilla, Toledo, Almería, Granada, Cáceres, Ciudad Real, Badajoz y Cádiz. Estas provincias representan el 65,6% de la totalidad del ganado caprino en España, siendo Málaga la provincia con mayor número de animales.

Analizando la distribución por orientaciones zootécnicas (cárnica y láctea), las CCAA de la cornisa cantábrica junto con Navarra, La Rioja, Aragón, Cataluña y Baleares destacan por tener mayor número de hembras sobre el total de cada CCAA. Destaca la importancia de la cabaña caprina en Andalucía (36,4% del censo nacional), seguida de Castilla-La Mancha (15,8%). En la Comunidad Autónoma de Canarias, el ganado caprino tiene un importante peso específico, aumentando su cabaña ganadera en un 21,8% respecto del año 2013, dato favorable que contrasta con la caída del 20,6% experimentada en 2013. Asimismo, este año la cabaña se ha incrementado en Andalucía (4,1%), Castilla La Mancha (3,4%), Extremadura (3,9%), Aragón (6,3%), Galicia (4,3%), Asturias (3,5%), Navarra (2,2%), Madrid (18,4%) y Comunidad Valenciana (0,8%), manteniéndose o incluso perdiéndose número de efectivos en el resto de CCAA.

Con respecto a la producción de leche de cabra en España los principales productores son las CCAA de Andalucía, Canarias y Castilla La Mancha, con 185.837, 70.842 y 71.755 miles de litros respectivamente.

Es de destacar la mejora de la productividad en los últimos años en las explotaciones de ovino y caprino de leche conseguida mediante la utilización de efectivos ganaderos de alto rendimiento en sistemas de producción extensiva con suplementación o intensivo con estabulación permanente y una gran especialización de la mano de obra.

EXPLORACIONES ESTUDIADAS:

En este estudio se analizan los resultados técnico-económicos obtenidos en 2014 de 86 explotaciones de ganado caprino de leche situadas en Andalucía (48), Castilla La Mancha (2), Castilla y León (7), Extremadura (6) y Murcia (23).

Las explotaciones de Andalucía se localizan; 3 en la provincia de Cádiz, 33 en Granada, 2 en Huelva, 4 en Málaga y 6 en Sevilla. Las explotaciones de Castilla La Mancha son 2 y se localizan en Ciudad Real, las de Castilla y León son 7 y se encuentran en Ávila y las 6 de Extremadura se localizan en Cáceres.

El número total de cabras de la muestra es de 36.460, con un rebaño promedio de 424 cabras por explotación.

Por estratos, el 30,2% de las explotaciones analizadas tiene más de 500 cabras, aunque el grupo más numeroso es el que abarca de 300 a 500 cabras por explotación (34,9%).

El análisis se distingue entre mano de obra familiar y asalariada, que unidas forman el número de Unidades de Trabajo Agrario (UTA).

La mano de obra media es de 1,59 UTA/explotación.

A NIVEL NACIONAL:

RESULTADOS ECONÓMICOS DE LAS EXPLORACIONES POR O.T.E.

CAPRINO DE LECHE (2014)

Tabla 36: Principales variables del sector de caprino de leche en 2014

CONCEPTO	€/Explotación
Ventas de leche	135.420,12
Ventas de ganado	14.412,31
Subvenciones	511,91
Variación de inventario (*)	4.057,08

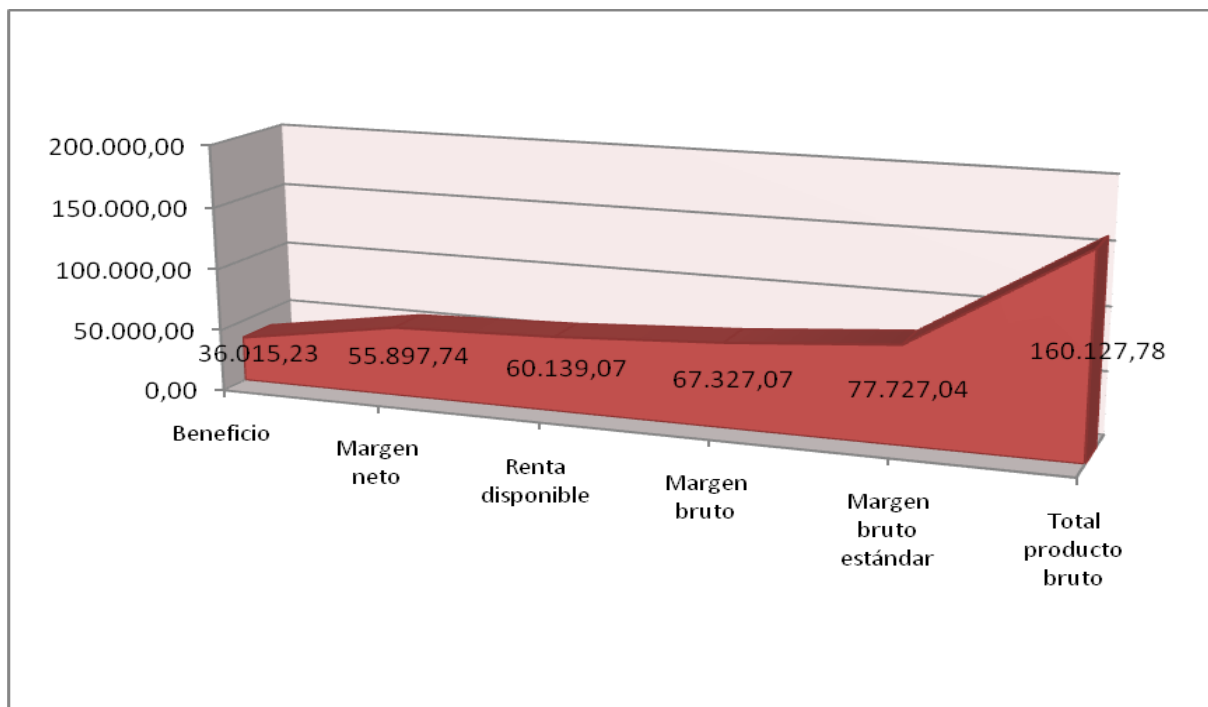
Otros ingresos	5.726,36
Total producto bruto (1)	160.127,78
Semillas (Cultivos para el ganado)	63,26
Fertilizantes (Cultivos para el ganado)	168,14
Productos Fitosanitarios (Cultivos para el ganado)	23,87
Otros suministros (Cultivos para el ganado)	396,32
Pastos, rastrojeras y montaneras	1.936,17
Forrajes y subproductos	14.764,01
Concentrados	56.164,12
Productos zoonosanitarios	2.296,85
Otros suministros para el ganado	6.587,99
Compra de animales (Cebo)	0,00
Total costes directos (2)	82.400,74
Maquinaria (3)	5.539,61
Mano de obra asalariada (4)	4.860,36
Cargas sociales (*)	3.847,85
Seguros de capitales propios	508,02
Intereses y gastos financieros	72,08
Canon de arrendamiento	703,99
Contribuciones e impuestos	353,86
Conservación de edificios y mejoras	280,82
Otros gastos generales	1.421,39
Costes indirectos pagados (5)	7.188,00
Amortizaciones (6)	4.241,33
Renta de la tierra	1.219,85
Intereses de otros capitales propios	4.305,47
Mano de obra familiar (**)	14.357,20
Otros costes indirectos (7)	19.882,51
COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO	124.112,56
Margen bruto estándar (8) = (1) - (2)	77.727,04
Margen bruto (9) = (8) - (3) - (4)	67.327,07
Renta disponible (10) = (9) - (5)	60.139,07

Margen neto (11) = (10) - (6)	55.897,74
Beneficio (12) = (11) - (7)	36.015,23
Renta del trabajo(13) = (4) + (*) + (**) + (12)	59.080,64

Fuente: Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

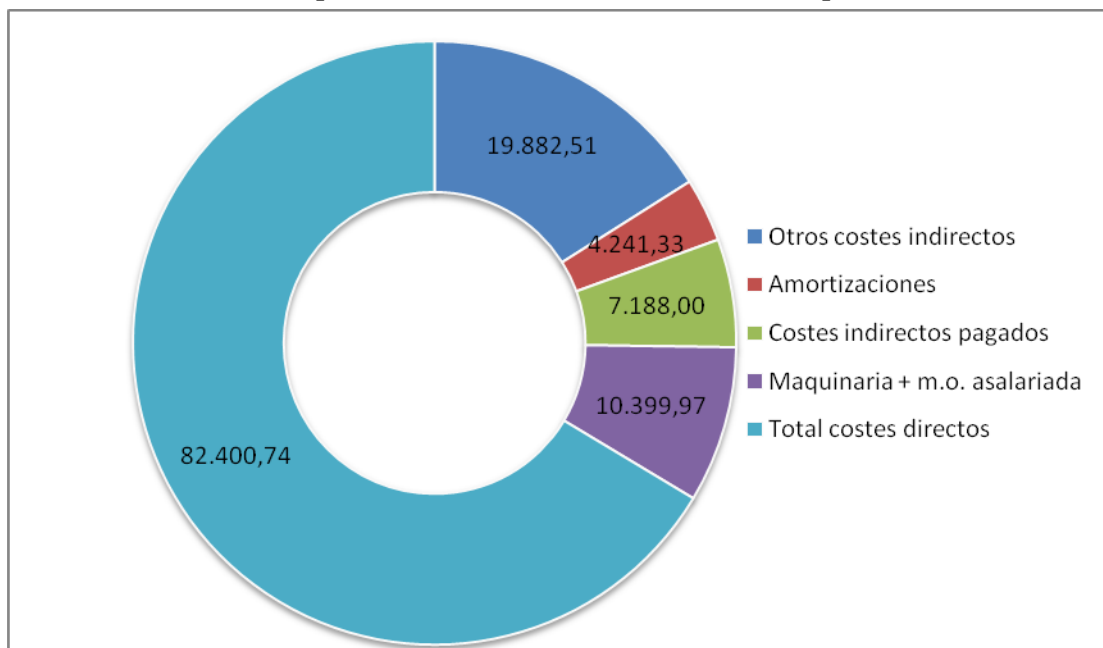
Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 59.080,64€/U.T.A., resultando superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20€.

GRÁFICO 21: Resultados económicos del sector de caprino de leche en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

GRÁFICO 22: Principales variables del sector de caprino de leche en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. 2014.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El resultado del cálculo del índice de rendimiento neto estimado para el sector de caprino de leche, reflejado en el Anexo 5 de este trabajo, según los datos de la tabla anterior, es de **0,3800**.

1.2.2.- INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Los resultados que se han obtenido en las estimaciones de los distintos índices de rendimiento neto de cada sector analizado, en diferentes CCAA, utilizando los datos económicos del ejercicio 2014 (2015 para los sectores de cereales, porcino de cría en ciclo cerrado y de bovino de leche), se reflejan en la tabla siguiente:

Tabla 37: Resultados de las estimaciones realizadas en el presente trabajo (1)

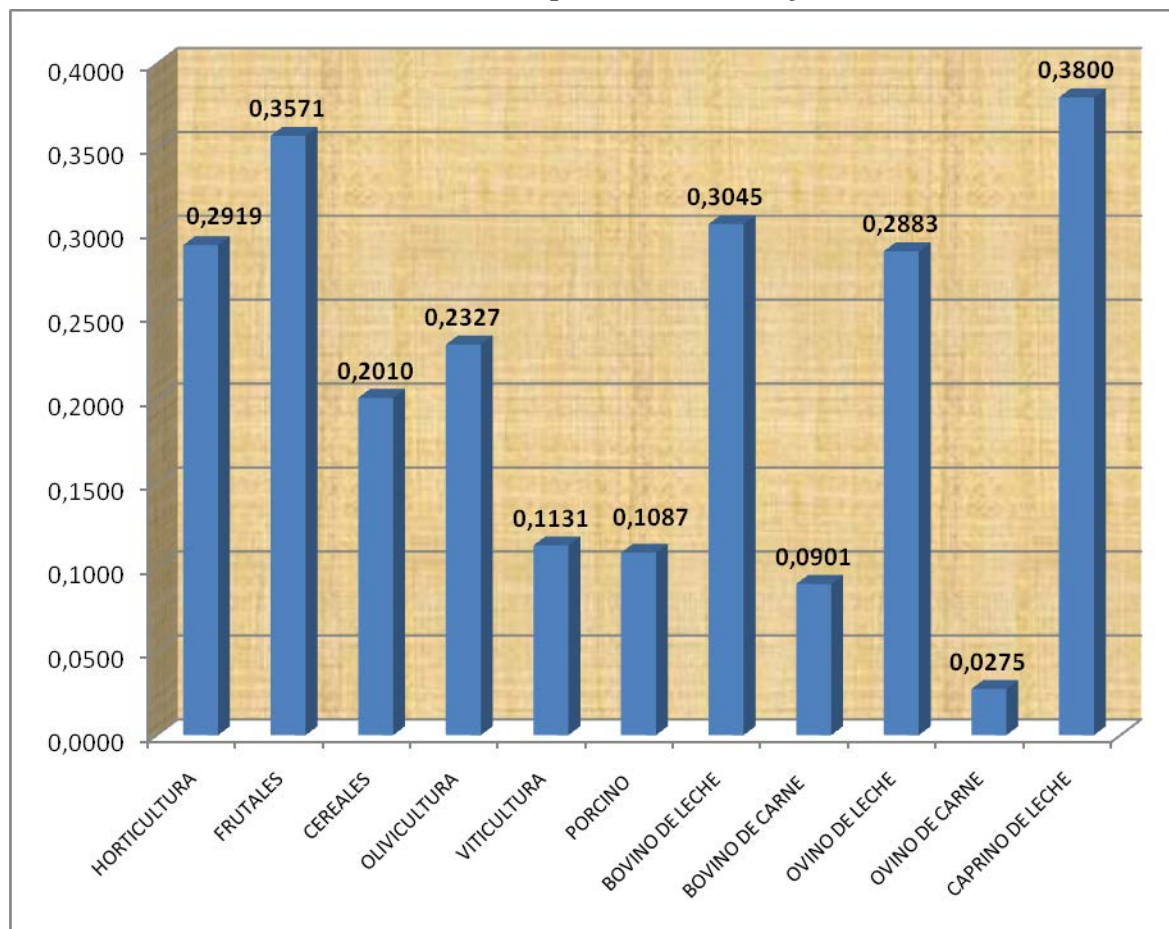
SECTOR	CCAA	Estimación del IRN 2014/15
HORTICULTURA	Andalucía Castilla La Mancha Extremadura Región de Murcia Cdad. Valenciana	0,2919
FRUTALES	Aragón Asturias Extremadura Región de Murcia Cdad. Valenciana	0,3571
CEREALES	Andalucía Aragón Castilla y León Castilla La Mancha Extremadura	0,2010
OLIVAR	Andalucía Aragón Castilla La Mancha Extremadura	0,2327
VIÑEDO	Andalucía Aragón Castilla La Mancha Extremadura	0,1131

PORCINO DE CRÍA	Aragón	0,1087
BOVINO DE LECHE	Andalucía Asturias Cantabria Castilla y León Galicia Navarra País Vasco	0,3045
BOVINO DE CARNE	Andalucía Asturias Castilla y León Extremadura Navarra	0,0901
OVINO DE LECHE	Castilla La Mancha Castilla y León Navarra	0,2883
OVINO DE CARNE	Andalucía Aragón Castilla y León Extremadura Navarra	0,0275
CAPRINO DE LECHE	Andalucía Castilla La Mancha Castilla y León Extremadura Región de Murcia	0,3800

Fuente: Elaboración propia.

Las propuestas de índices de rendimiento neto obtenidas para cada sector, se pueden representar en los siguientes gráficos:

GRÁFICO 23: Representación en diagrama de barras de los resultados de las estimaciones realizadas en el presente trabajo



Fuente: Elaboración propia.

No se puede olvidar que estas estimaciones se han basado en los Informes de los Resultados técnico-económicos de los ejercicios 2014 y 2015, por lo que sería recomendable hacer estas estimaciones todos los años para poder analizar la tendencia de los resultados de cada sector, y poder así actualizar las modificaciones de los índices de rendimiento neto de los sectores analizados.

En la tabla 38 se recogen las diferencias entre los índices de rendimiento neto estimados y los actuales para los diferentes sectores objeto de estudio (para facilitar la comparación, se han aproximado los resultados a dos decimales).

TABLA 38: Resultados de las estimaciones realizadas en el presente trabajo (2)

SECTOR	IRN 2014/15	Estimación del IRN 2014/15	DIFERENCIA
HORTICULTURA	0,26	0,29	0,03
FRUTALES	0,37	0,36	-0,01
CEREALES	0,26	0,20	-0,06
OLIVAR(*)	0,26	0,23	-0,03
VIÑEDO	Con D.O.:0,32	0,11	-0,21
	Sin D.O.:0,26	0,11	-0,15
	Uva de mesa(**):0,42	0,11	-0,31
PORCINO DE CRÍA	0,36	0,11	-0,25
BOVINO DE LECHE(***)	0,32	0,30	-0,02
BOVINO DE CARNE	0,13	0,09	-0,04
OVINO DE LECHE	0,35	0,29	-0,06
OVINO DE CARNE	0,13	0,03	-0,10
CAPRINO DE LECHE	0,26	0,38	0,12

Fuente: Elaboración propia.

(*) El índice de rendimiento neto de los productos del olivo se redujo con carácter de permanencia en 2012 del 0,32 al 0,26.

(**) En 2010 se redujeron, pero sólo con carácter temporal, los índices de rendimiento neto de la uva de mesa (de 0,42 a 0,32), el de flores y plantas ornamentales (del 0,37 al 0,32) y el de tabaco (del 0,37 al 0,26). Estas reducciones e han prorrogado para 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 201 y 2017.

(***) En 2015 (disposición adicional quinta de la Orden 2430/2015 de módulos para 2016) los índices de rendimiento neto de la patata y del sector de bovino de leche se redujeron con carácter temporal, del 0,37 al 0,26 y del 0,32 al 0,20 respectivamente (ambos con carácter permanente a partir de 2016).

En 2016, en la disposición adicional quinta de la Orden 2430/2015 de módulos, los índices de rendimiento neto de la patata y del sector de bovino de leche se redujeron con carácter permanente.

La disposición adicional quinta de la Orden HFP/1823/2016 de módulos para 2017, reduce con carácter temporal para 2016 los índices de rendimiento neto de los servicios de cría, guarda y engorde de aves (al 0,37) y de ganado (0,37) y con carácter permanente a partir de 2017 y la misma disposición pero de la Orden HFP/1159/2017 de módulos para 2018, reduce el de la actividad agrícola de obtención de arroz al 0,32.

Como se puede apreciar, según los resultados de las estimaciones de los índices de rendimiento neto de los diferentes sectores, para unos sectores los índices deberían ajustarse al alza y para otros a la baja, siempre partiendo de la situación de los sectores en el año 2014-2015, tomando como base la información desprendida de los Informes sobre los Resultados técnico-económicos facilitados por el MAPA.

Curiosamente, no hay ningún índice de rendimiento neto que esté totalmente ajustado a la realidad económica del sector, por lo que todos los índices necesitan algún ajuste.

Sería aconsejable revisar las agrupaciones de productos agrarios, pues quizá se deberían desglosar más algunos de ellos, como por ejemplo, el de horticultura o frutales no cítricos, por su excesiva variedad dentro de un único grupo.

Por ello, se recomienda hacer estimaciones de forma continuada y periódica de los diferentes sectores, para que las estimaciones realizadas en un ejercicio determinado no puedan desvirtuar la realidad económica del sector durante los ejercicios siguientes.

1.3.- APLICACIÓN VIGENTE (Orden 2019)

1.3.1.- ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IRPF EN 2019

El método de estimación objetiva resulta aplicable en el ejercicio a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales, incluidos los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales realizadas por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- 1.- Que las actividades económicas desarrolladas por el agricultor o ganadero se encuentren entre las actividades determinadas por el Ministerio de Hacienda en la correspondiente Orden Ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva y que no se rebasen los límites establecidos en la

misma para cada actividad. Para 2019 es la *Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre (BOE del 30 de noviembre de 2018)*.

2.- Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere los 250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas y ganaderas.

3.- Que el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere la cantidad de 250.000 euros. Si en el año anterior se inició, el volumen de compras se elevará al año.

4.- Que las actividades económicas no sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del IRPF.

5.- Que no se haya renunciado expresa o tácitamente a la aplicación de este régimen.

6.- Que tampoco se haya renunciado o se esté excluido del régimen simplificado del IVA y del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Que no haya renunciado al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA ni al régimen especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario.

7.- Que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

Respecto a los requisitos 2 y 3, deberán computarse las operaciones desarrolladas por el contribuyente, así como por su cónyuge, ascendientes y descendientes y aquellas entidades en atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores siempre que las actividades sean idénticas o similares clasificadas en el mismo grupo del IAE y exista dirección común compartiendo medios personales o materiales.

En las actividades agrícolas, ganaderas y forestales el rendimiento neto se calculará de acuerdo con lo dispuesto en la Orden que desarrolla este régimen, multiplicando el volumen total de ingresos por el índice de rendimiento neto que corresponda.

Esta modalidad resulta de aplicación a las cinco actividades agrícolas y ganaderas siguientes:

* Actividades agrícolas, ganaderas y forestales susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA, a las que no es aplicable el régimen simplificado del IVA (actividades no coordinadas).

* Actividades agrícolas, ganaderas y forestales a las que no resulta de aplicación el régimen simplificado del IVA (actividades coordinadas), que son las siguientes:

- Ganadería independiente clasificada en la División 0 en el IAE.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Otros trabajos, servicios y actividades accesorios prestados por agricultores o ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA, siempre que el importe de la facturación por el conjunto de los trabajos y servicios prestados no exceda del 50% del volumen total de operaciones de la explotación agrícola o ganadera. Si el volumen no excede del 20%, los ingresos derivados de la prestación de otros trabajos y servicios se incluirán en el presente ejercicio, como un producto o servicio diferenciado, dentro de la actividad agrícola o ganadera desarrollada.
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas y forestales desarrolladas en régimen de aparcería.

Se incluyen en estimación objetiva los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en el epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

También se integran en el método de estimación objetiva las actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA, entre las que se incluye el agroturismo, artesanía, caza, pesca y otras actividades recreativas y de ocio, en las que el agricultor o ganadero participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc.

El turismo rural no puede considerarse un servicio accesorio a la agricultura, ya que la vivienda del agricultor no es medio utilizado normalmente en la explotación. Se trata de una actividad independiente (IAE epígrafe 685) que determina sus rendimientos mediante estimación directa.

En el año 2000, los rendimientos de actividades forestales se incorporaron al régimen de estimación objetiva, de manera similar a las agrícolas y ganaderas. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad forestal, se aplicará el tipo de retención del 2% sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones. Se les exonera de la obligación de efectuar pagos

fraccionados cuando en el año natural anterior (si es el de inicio, desde el 1 de enero hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado), al menos, el 70% de los ingresos procedentes de la actividad, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta, como sucede con las actividades agrícolas y ganaderas.

En la Orden de Hacienda 701/2003, de 27 de marzo, se incluye la actividad de producción de mejillón de batea en el régimen de estimación objetiva.

DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO

El rendimiento neto en actividades agrícolas, ganaderas y forestales se calcula según la Orden anual que desarrolla este método, multiplicando el volumen total de ingresos por el índice de rendimiento neto que corresponda.

La determinación del rendimiento neto se realiza, para cada una de las actividades aislada e individualmente considerada, efectuando de forma sucesiva las operaciones que esquemáticamente se indican a continuación:

Tabla 39: Liquidación del método de estimación objetiva agraria

Volumen total de ingresos (incluidas subvenciones corrientes²⁷⁵ o de capital²⁷⁶, las indemnizaciones, ayudas PAC y las prestaciones por incapacidad temporal o maternidad).

* Índice de rendimiento neto (Anexo I de la Orden HFP/1264/2018).

= **Rendimiento neto previo**

(-) Amortización del inmovilizado material e intangible (excluidas actividades forestales).

= **Rendimiento neto minorado**

* Índices correctores (según la actividad y determinadas circunstancias)

= **Rendimiento neto corregido del módulo**

(-) Disminuciones de patrimonio por causas excepcionales en elementos patrimoniales afectos a la actividad.

(-) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.

= **Rendimiento neto por módulos**

²⁷⁵ Las subvenciones corrientes son las destinadas a garantizar una rentabilidad mínima o a compensar pérdidas ocasionadas en la actividad.

²⁷⁶ Las subvenciones de capital son las que tienen como finalidad favorecer la instalación o realización de inversiones en inmovilizado, y se imputarán como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hubiesen materializado.

(-) Reducción de carácter general (5%).
(-) Reducción del 25% del Rendimiento neto por módulos (Ley 19/95, art. 20.5) para agricultores jóvenes o asalariados agrarios, titulares de una explotación prioritaria.
(-) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.

= **Rendimiento neto de la actividad**

(-) Reducción por irregularidad (30%).

= **Rendimiento neto reducido de la actividad**

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Desde el 1 de enero de 2002, las ganancias patrimoniales no se reducen a razón de un 7,14 por 100 por cada año de permanencia de los elementos patrimoniales transmitidos, en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos.

El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en que se realice entrega de los productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios, se obtendrá multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, de cada uno de los cultivos o explotaciones por el índice de rendimiento neto que corresponda a cada uno de ellos.

El rendimiento neto previo en el supuesto de actividades en las que se sometan los productos naturales a transformación, elaboración o manufactura se obtendrá multiplicando el valor de los productos naturales utilizados en el proceso, a precio de mercado, por el índice de rendimiento neto previsto. El rendimiento neto previo se determinará en el momento de la incorporación de los productos naturales a los procesos de transformación, elaboración o manufactura. Este procedimiento de cálculo se aplicará también a los productos sometidos a procesos de transformación, elaboración o manufactura en años anteriores a 1998 y que sean transmitidos a partir del 1 de enero de 2004, determinándose el rendimiento neto previo en el momento en que sean transmitidos los productos.

La Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre (BOE del 30 de noviembre de 2018), desarrolla para el ejercicio 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Destaca la no incorporación, en la determinación del rendimiento neto de la actividad, de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos.

En la disposición adicional quinta de la Orden HFP/1159/2017 se produjeron dos reducciones aplicables a 2016, uno es en los servicios de cría, guarda y engorde de aves (se redujo el índice de rendimiento neto del 0,42 al 0,37) y en los de ganado (que pasó del 0,56 al 0,37) y con carácter permanente a partir de 2017 y en la de 2018, que se redujo el índice de rendimiento neto de la actividad de obtención de arroz al 0,32.

Los índices de rendimiento neto aplicables a cada grupo de actividad son los siguientes:

- Grupo I: Actividad agrícola dedicada a la obtención de remolacha azucarera y ganadera de explotación de ganado porcino de carne, de ganado bovino de carne, de ganado ovino de carne, de ganado caprino de carne, avicultura y cunicultura: 0,13.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,23.

- Grupo II: Actividad Forestal con un “período medio de corta” superior a 30 años: 0,13.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,23.

-Grupo III: Actividad ganadera de explotación de ganado bovino de leche: 0,20.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,30.

-Grupo IV: Actividad agrícola dedicada a la obtención de cereales, cítricos, frutos secos, horticultura, patata, leguminosas, uva para vino de mesa sin denominación de origen, productos del olivo y hongos para el consumo humano y ganadera de explotación de ganado porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura: 0,26.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,36.

-Grupo V: Actividad Forestal con un “período medio de corta” igual o inferior a 30 años: 0,26.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,36.

-Grupo VI: Actividad agrícola dedicada a la obtención de uva para vino de mesa con denominación de origen, oleaginosas y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados y forestal dedicada a la extracción de resina: 0,32.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,42.

-Grupo VII: Actividad agrícola dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, arroz, algodón, frutos no cítricos, tabaco y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados y servicios de cría, guarda y engorde de ganado (incluidas aves): 0,37.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,47.

-Grupo VIII: Actividad agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles y uva de mesa, actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales: 0,42.

Índice de rendimiento neto en el supuesto de transformación, elaboración o manufactura: 0,52.

-Grupo IX: Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales: 0,56.

La ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común se acumulará a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes. No obstante, cuando el perceptor de la ayuda directa no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas o ganaderas, el índice de rendimiento neto a aplicar será del 0,56.

En 2012 se redujo con carácter permanente el índice de rendimiento neto de los productos del olivo, quedando establecido en el 0,26.

En 2015 se redujeron con carácter no permanente los índices de rendimiento neto del tabaco (al 0,26), uva de mesa (al 0,32) y el de flores y plantas ornamentales (al 0,32). Estas reducciones se han ido prorrogando cada año hasta 2019 (se recoge en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre).

La disposición adicional primera de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, establece una reducción en 2019 del 5% del rendimiento neto de módulos calculado por el método de estimación objetiva.

Del rendimiento neto previo se deduce también la amortización del inmovilizado material e intangible que corresponda a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, según la tabla siguiente:

Tabla 40: Tabla de amortización a aplicar en la determinación del rendimiento neto de las actividades agrarias mediante el método de estimación objetiva

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

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos publicados.

En las edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo.

Los elementos de inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el ejercicio, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.

No obstante, los elementos patrimoniales del inmovilizado descritos a continuación, se amortizarán conforme a la siguiente tabla:

Cuando se trate de actividades forestales, para el cálculo del rendimiento neto minorado no se deducirán las amortizaciones.

Sobre el rendimiento neto minorado se aplicarán, cuando correspondan, los índices correctores que se establecen a continuación, obteniendo el rendimiento neto de módulos.

Los índices correctores, que se aplican sobre el rendimiento neto minorado, son los siguientes:

a).- Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas (sin tener en cuenta el suelo), entendiéndose por tales tanto trabajo como capital: 0,75.

No se aplica en los casos de aparcería y similares.

Por tanto, para que proceda la aplicación de este índice corrector, el titular no debe trabajar personalmente en la actividad (salvo las tareas propias de dirección, organización y planificación de la misma), sino emplear íntegramente mano de obra ajena y, además todos los elementos de la explotación, distintos de la tierra, deben ser aportados por terceros (DGT 18-11-97).

b).- Utilización de personal asalariado:

Se establece una tabla progresiva de índices correctores en función del porcentaje que sobre el volumen total de ingresos de la explotación representan los sueldos y salarios abonados.

Cuando el coste del personal asalariado supere el porcentaje del volumen total de ingresos que se expresa, será aplicable el índice corrector que se indica a continuación:

Tabla 41: Índices correctores por utilización de personal asalariado

Porcentaje (coste personal asalariado / Volumen ingresos * 100)	Índice
Entre 10 y 20%	0,90
Entre 20 y 30%	0,85
Entre 30 y 40%	0,80
Más del 40%	0,75

Fuente: AEAT.

No se define qué se entiende por coste del personal asalariado. Parece lógico entender todos los gastos de personal, incluida la seguridad social y otros

gastos sociales de los asalariados y la seguridad social del titular de la explotación.

Cuando resulte aplicable el índice corrector de la letra a) anterior no podrá aplicarse el contenido de esta letra b).

c) Por cultivos realizados, en todo o en parte, en tierras arrendadas: 0,90 sobre los rendimientos neto minorado procedentes de cultivos en tierras arrendadas.

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

Este índice corrector es únicamente aplicable sobre los rendimientos agrícolas obtenidos en tierras arrendadas, nunca sobre rendimientos ganaderos.

d) Piensos adquiridos a terceros: cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros que representen más del 50% del importe de los consumidos, se aplica un índice del 0,75.

Se incluye el arrendamiento de pastos, es decir, cuando mediante un contrato de dicho tipo se adquieran los pastos de una finca.

Este índice también se aplica a las actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura, pero la cuantía es del 0,95.

La aplicación de este índice implica el reconocimiento de que la ganadería en cuestión es una ganadería independiente, y por ello, tributar en el régimen simplificado del IVA, y si efectuásemos la renuncia al mismo, tendríamos que tributar obligatoriamente en el régimen general de IVA y calcular el rendimiento neto de IRPF por el método de estimación directa.

Tal y como afirma PAREJA OBREGÓN (1996): *“La aplicación de este índice corrector conlleva que nos encontremos ante una actividad de ganadería independiente, y como tal sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). A este respecto se ha de señalar que en un año de sequía se puede dar el caso de que una ganadería dependiente (y por tanto no sujeta al IAE) se vea transformada por aplicación literal de la ley en ganadería independiente, aunque en este caso excepcional de insuficiencia de pastos, al no implicar habitualidad, haría que se mantuviese la calificación de ganadería dependiente.*

Por otro lado, la aplicación de este índice corrector implica que, al tratarse de ganadería independiente, implica tributar por en el régimen simplificado del

IVA y, si se efectúa la renuncia al mismo, se tributaría obligatoriamente en el régimen general de IVA y calcular el rendimiento neto por el método de estimación directa".²⁷⁷

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

f) Desde 2016 se aplica el nuevo índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, *energía eléctrica*. Este índice es del 0,8 sobre el rendimiento procedente de los cultivos realizados en tierras de regadío por energía eléctrica.

Cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras de regadío y el consumo eléctrico diario medio, en términos de energía facturada en *kWh*, de la factura del mes del período impositivo con mayor consumo sea, al menos, 2,5 veces superior al correspondiente al de dos meses del mismo período impositivo, siempre que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales.

Cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento, este índice se aplicará sobre el resultado de multiplicar el rendimiento procedente de todos los cultivos por el porcentaje que suponga la superficie de los cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal fin, energía eléctrica sobre la superficie total de la explotación agrícola.

g) *Si el rendimiento neto minorado de la actividad es inferior a 9.447,91 euros y no se tiene derecho a la reducción del 25% para jóvenes agricultores o asalariados agrarios (regulada en apartados siguientes): 0,90.*

h) *Índice corrector aplicable a las actividades forestales*: Cuando se exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años: 0,80.

²⁷⁷ PAREJA-OBREGÓN RUANO, C. (1996).

A las actividades forestales únicamente les será aplicable este índice corrector.

Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices, signos o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días, a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando, a tal efecto, las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Igualmente, podrá autorizarse la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización.

Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días, a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. La Administración Tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

Los agricultores jóvenes o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos correspondiente a su actividad agraria en un 25% durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, realizado

de acuerdo con la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación. Tales planes de mejora son los regulados en el RD 613/2001, de 8 de junio, disposición adicional 6ª, para la mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias. Esta reducción se tendrá en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse.

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

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a efectos de la aplicación de la citada reducción del 40%, exclusivamente los siguientes:

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

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

El sector agrario manifiesta una clara tendencia a la inestabilidad debido a que está sometido continuamente a adversidades climáticas, enfermedades víricas y elevación de precios de los costes de producción (derivados principalmente de subidas en el precio de los insumos), que afectan muy negativamente al desarrollo de las actividades agrícolas y ganaderas. A este respecto, el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, cada año emite un informe por el que se pone de manifiesto que se han producido estas circunstancias excepcionales y, además, localiza las zonas geográficas y los sectores afectados, haciendo uso de la autorización contenida en el artículo 35.4.1 del Reglamento del IRPF.

Como ya se ha expuesto anteriormente en este trabajo, y dada la perpetuidad de las circunstancias excepcionales y el carácter cíclico y periódico de algunas

crisis, estimamos conveniente y necesario hacer una reforma en profundidad, estudiando de forma individual cada sector y planteando, si fuese necesaria, la actualización permanente de algunos índices.

RETENCIONES DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES

Desde 1995, y ligado a la inclusión de este tipo de actividades en el ámbito de la modalidad de signos, índices y módulos de estimación objetiva del IRPF, se establece la obligación de retener cuando los rendimientos satisfechos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera.

La cuantía de la retención es del 2% (o 1% para las actividades ganaderas de engorde de porcino o avicultura: DGT 28-04-96) de los ingresos íntegros satisfechos (incluida la compensación del régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca de IVA), con excepción de las subvenciones (corrientes y de capital) y de las indemnizaciones.

Las subvenciones e indemnizaciones a agricultores y ganaderos no se someten a retención, pero sí a especiales obligaciones de información.

Siempre hay obligación de practicar retención cuando se desarrolle la actividad de ganadería independiente.

Desde el punto de vista de la evolución normativa y el nacimiento de las retenciones o ingresos a cuenta para las actividades agrícolas y ganaderas, el establecimiento de esta retención para tales actividades encuentra su origen en el Real Decreto 214/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre de 1991.

PAGOS FRACCIONADOS

Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del IRPF la cantidad que corresponda.

No obstante, los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas, no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70% de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. Esta situación se produce en la mayoría de los casos.

En caso de inicio de actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que haya sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

En caso de estar obligado a presentar pago fraccionado en actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, su cuantía será del 2% del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. Se incluirían las subvenciones corrientes y la compensación a tanto alzado del IVA. Dichos pagos se efectuarán trimestralmente en los plazos siguientes:

- Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.
- El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

De la cantidad resultante, se deducirán las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados, correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado. El sujeto pasivo deberá presentar autoliquidación en la forma y plazos previstos, aunque no resulte cuota a ingresar.

Cabe precisar, que los ingresos de agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales pueden no ser objeto de retención o ingreso a cuenta, por ejemplo, porque el pagador de los rendimientos sea una persona física no empresario ni profesional y, por tanto, no obligado a retener.

Si un agricultor o ganadero sólo percibe subvenciones, estará obligado en el año siguiente a presentar pagos fraccionados, ya que no ha tenido ingresos objeto de retención en el ejercicio anterior.

Las cantidades abonadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación a los agricultores por el cese anticipado de la actividad agraria, tendrán el tratamiento de rendimientos de la actividad empresarial, ya que sustituyen a las rentas que dejan de obtener precisamente por el cese anticipado. No obstante, al haber cesado efectivamente el contribuyente en el ejercicio de la actividad, no estará obligado a efectuar pagos fraccionados.

OBLIGACIONES FORMALES

La estimación objetiva supone una importante reducción de las obligaciones contables y registrales de los contribuyentes a ella acogidos.

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas, deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas y las facturas y justificantes recibidos, así como los justificantes de los módulos aplicados de conformidad con lo previsto en la respectiva Orden Ministerial que los apruebe.

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas están obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión en caso de deducir las correspondientes amortizaciones, así como un libro registro de ventas e ingresos para la concreta determinación del volumen de operaciones de la actividad.

Todos los libros-registro deberán ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco, sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. Deberán salvarse a continuación inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones registrales. No existe obligación de diligenciar los libros (Orden de 4 de mayo de 1995), ni de presentar el resumen anual de operaciones con terceros (Modelo 347).

Se aprecia cierta discordancia entre la normativa mercantil y fiscal. En este sentido, los agricultores, ganaderos y titulares de explotaciones forestales, considerados empresarios a determinados efectos fiscales (y desde luego para el IRPF), no son comerciantes. Ello justifica que se les excluya de la obligatoriedad de llevanza de contabilidad.

En el libro-registro de ingresos y ventas de agricultores, ganaderos y titulares de explotaciones forestales deben incluirse las subvenciones e indemnizaciones que se reciban.

CRITERIOS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS DE LA ACTIVIDAD AGRARIA

Se establece como norma general el criterio de devengo para la imputación de los ingresos (conforme a este criterio, los ingresos y los gastos de la actividad económica deben imputarse al período impositivo en que se producen, con independencia del momento en que los mismos se hagan efectivos), no obstante, el artículo 6 del Reglamento del IRPF permite en el sector agrícola-ganadero la aplicación del criterio de caja, esto es, que los ingresos se imputen al ejercicio en que realmente se reciben. De seguir el criterio de devengo,

obligaríamos al sector a realizar declaraciones complementarias de forma permanente, pues las subvenciones se pagan en parte o en su totalidad a años vencidos, sin que exista total certeza de las cuantías a percibir, puesto que pueden existir penalizaciones, subvenciones extraordinarias, variaciones en las fechas de pago, etc.

Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad ajustada a las disposiciones del Código de Comercio, caso de los agricultores y ganaderos, podrán acogerse al criterio de caja con la mera declaración de esta opción en la propia declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta opción deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años, y abarca a la totalidad de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente. Asimismo, desaparecerá el derecho a la aplicación de este criterio en el momento en que el contribuyente resulte obligado a cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con el Código de Comercio, respecto a cualquiera de sus actividades económicas.

EFFECTOS DE LA RENUNCIA AL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

La renuncia al régimen de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

La renuncia expresa al régimen de estimación objetiva debe efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad o se entenderá efectuada (renuncia tácita) cuando se presente en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad, en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa. Se trata ésta de una novedad que se incorporó a la normativa reguladora del IRPF a partir de la Ley 40/1998 y ha sido bien valorada por nuestra doctrina.

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen de estimación objetiva, salvo que en dicho plazo se revoque aquélla.

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

La renuncia al régimen de estimación objetiva para el año 2019, podrá efectuarse en el mes de diciembre de 2018, durante el mes siguiente a la publicación de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre o presentando en el primer trimestre de 2019 un Modelo 130, cuyo plazo finaliza el 20 de abril de dicho ejercicio.

Como asegura MULEIRO PARADA (2015), observando los datos estadísticos de los últimos años, el número de renunciantes a los módulos ronda el 20%²⁷⁸.

Los datos estadísticos de las actividades agrarias y su tributación en el IRPF son un elemento a tener muy en cuenta a la hora de reflexionar sobre este particular, dado que del total de autoliquidaciones de IRPF presentadas por contribuyentes que desarrollan actividades económicas, alrededor de un tercio pertenecen al sector agrario, donde más del 90% de los agricultores determinan el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva.

INCOMPATIBILIDAD CON LA ESTIMACIÓN DIRECTA

Como afirman E. CASQUET y J.A. GÓMEZ-LIMÓN (2001) *“La estimación directa admite la deducción de todos los gastos necesarios para la obtención de ingresos y se rige por las normas del Impuesto sobre Sociedades, logrando unificar el tratamiento tributario para determinar las rentas de las actividades económicas con independencia de que el sujeto pasivo que las genere sea persona física (IRPF) o persona jurídica (IS)”*.²⁷⁹

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho régimen, en la modalidad correspondiente.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al régimen de estimación objetiva, la incompatibilidad anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

Las obligaciones formales de los agricultores y ganaderos que tributen en estimación objetiva se multiplican con respecto a la estimación objetiva.

²⁷⁸ MULEIRO PARADA, L. M. (2015). Página 154.

²⁷⁹ CASQUET MORATE, E. y GÓMEZ-LIMÓN, J. A. (2001).

3.3.2.- CONCLUSIONES

El sector agrario ha sufrido profundos cambios en el período comprendido entre 1995 y 2016, como se ha podido comprobar al comparar las variaciones de las principales macro magnitudes agrarias en ambos ejercicios.

En cambio, respecto al sistema de estimación objetiva del IRPF, se cree que deberían haberse realizado más ajustes en los índices de rendimiento neto de los distintos sectores agrarios, con el objetivo de adaptarlos en mayor medida, a su realidad económica. El establecimiento de unos índices de rendimiento fijos en el tiempo no parece ajustarse a la realidad cambiante del sector agrario.

Para ello, el presente trabajo de investigación, tiene como objetivo realizar, a partir de los datos reflejados en los Informes sobre los Resultados técnico-económicos que elabora anualmente el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, estimaciones anuales de los índices de rendimiento neto de cada sector, para llevar a cabo dichas adaptaciones; en unos casos los índices de rendimiento neto se ajustarían al alza, mientras que en otros lo harían a la baja, dependiendo de los resultados económicos de cada sector.

Habría que establecer una periodicidad en la realización de dichas revisiones. Se estima razonable que se hiciesen anual o bienalmente, para conseguir una tributación más adecuada, desde el punto de vista de la justicia tributaria.

En 2010 se actualizaron algunos índices de rendimiento neto a propuesta de la Mesa de Fiscalidad Agraria (uva de mesa, flores y plantas ornamentales y tabaco), pero, a pesar de que hubo un compromiso de realizar actualizaciones de carácter permanente, dichas reducciones son temporales al estar supeditadas a las sucesivas prórrogas que se vayan publicando en las distintas órdenes de módulos de cada año. En 2017 se han prorrogado dichas reducciones de carácter no permanente, quedando reducidos los índices de rendimiento neto del tabaco en el 0,26, el de uva de mesa en el 0,32 y el de flores y plantas ornamentales en el 0,32.

En 2012 se redujo con carácter permanente el índice de rendimiento neto de los productos del olivo, quedando establecido en el 0,26.

En la disposición adicional quinta de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, los índices de rendimiento neto de la patata y del sector de bovino de leche redujeron para 2015, con carácter temporal, del 0,37 al 0,26 y del 0,32 al 0,20 respectivamente y a partir de 2016 con carácter permanente.

En la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, los índices de rendimiento neto de los servicios de cría, guarda y engorde de aves redujeron para 2016,

con carácter temporal, (del 0,42 al 0,37) y de ganado del 0,56 al 0,37) y a partir de 2017 con carácter permanente.

En la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, el índice de rendimiento neto de la actividad de obtención de arroz se fijó en el 0,32.

Por lo que quedarían pendientes de revisión los de los siguientes sectores:

- Horticultura.
- Frutales.
- Cereales.
- Olivar y viñedo (uva para vino con D.O., uva para vino sin D.O. y uva de mesa).
- Porcino en ciclo cerrado.
- Bovino de carne.
- Ovino de leche.
- Ovino de carne.
- Caprino de leche.

Como se ha comentado, en el año 1995 se incluyeron por primera vez las actividades agrarias en el régimen de estimación objetiva del IRPF. Este sistema de estimación objetiva de bases imponibles, tiene como ventaja principal, la simplicidad; pero esta característica en sí comporta cierta rigidez en el sistema de módulos, al limitarse a la aplicación de unos índices fijos. Por ello, la falta de flexibilidad ha tratado de corregirse, mediante diversos mecanismos que tienen en cuenta la diferente estructura de costes de las explotaciones, la presencia de circunstancias excepcionales, que originan gastos extraordinarios y otras circunstancias personales del empresario, principalmente en los casos de jóvenes agricultores y nuevas instalaciones.

De aquí que el sistema ha ido perdiendo simplicidad, hasta adquirir cierta complejidad (como se ha podido comprobar en el análisis realizado del régimen de estimación objetiva de 2019), que puede resultar excesiva para el sector agrario. A pesar de ello, este sistema sigue siendo bastante más sencillo en cuanto a su aplicación que el método de estimación directa.

Desde el punto de vista del contribuyente, este sistema tiene el inconveniente de que no es posible la compensación de pérdidas ya que, aunque el índice de rendimiento neto bajase hasta cero, la base imponible de la actividad afectada se reduciría hasta cero, pero nunca podría ser negativa compensando así otros rendimientos positivos, como ocurre con otros métodos de estimación de bases imponibles.

Como dicen MARÍ VIDAL y CAMPOS CAMPILLO (2014) “en el método de estimación objetiva para las actividades agrarias, aunque se ha de reconocer que la carga administrativa exigida es prácticamente nula, se debe destacar que la estimación de beneficios, obtenida mediante el mismo, se aleja en muchos casos de la realidad, siendo perjudicial en aquellos cultivos que se han calificados como beligerantes, generando una ficción que obliga al agricultor a soportar una carga fiscal excesiva, o cuando menos, superior a la soportada por los contribuyentes que tributan mediante estimación directa simplificada.

La falta de modificación y/o corrección durante años de los índices de rendimiento neto de determinados cultivos, alarma y sorprende, siendo imposible que la Administración, estime que el margen bruto de beneficios de las distintas explotaciones agrícolas se haya mantenido sin variación. Esto no parece ajustarse a la realidad cambiante del sector agrario, debido fundamentalmente a los incrementos continuados de los precios de los insumos.

Se considera que todos los índices de rendimiento neto del método de estimación objetiva para las actividades agrarias, deberían revisarse y someterse a una profunda actualización.

Al parecer con el paso del tiempo el legislador ha olvidado algunas de las aspiraciones de la reforma de 1977, donde se pretendía que las bases imponibles fueran flexibles, generales y reales, evitando así el distanciamiento entre el tributo y la verdadera renta”²⁸⁰.

Según MULEIRO PARADA (2016) las diversas reformas cercanas en el tiempo nos sitúan en una posición de cierta incertidumbre acerca de cuál será el futuro del régimen de estimación objetiva y sería sorprendente que la eliminación del régimen pudiese provocar posteriores reacciones, como ha ocurrido en el País Vasco, donde las reformas fiscales acordadas en 2014 eliminaron el régimen de módulos para la determinación de los rendimientos de actividades económicas, dejando una determinación directa simplificada para las actividades económicas y recogiendo compensaciones a ciertas actividades por dicha eliminación.

Los módulos como economía de opción integrante de su naturaleza y los variados fundamentos de los regímenes de la determinación objetiva en función del sector analizado llevan a defender la determinación objetiva como régimen útil para la determinación de bases imponibles tributarias en ciertos

²⁸⁰ MARÍ VIDAL, S. y CAMPOS CAMPILLO, E. (2014).

supuestos. Con carácter general, los regímenes de determinación objetiva responden a motivos como la operatividad y simplificación del sistema tributario, principios como la certeza y la seguridad jurídica e implican generalmente una reducción de los costes fiscales indirectos. El conjunto del sistema tributario ha de ser eficaz y la eficacia de la norma tributaria enlaza con su necesaria simplicidad. La simplificación del sistema tributario es un beneficio tanto para la Administración, como para los obligados tributarios. La determinación objetiva resulta útil a los obligados al cumplimiento de la norma tributaria, asimismo, al facilitar el conocimiento de las posibilidades y efectos en la aplicación de la ley tributaria. El régimen sirve a la reducción de los costes fiscales indirectos. El ámbito por excelencia en que se puede comprobar este fundamento es la limitación de las obligaciones formales que la aplicación de los módulos en el IRPF viene a comportar.

Hay que ser conscientes de la aparición de fraudes específicos vinculados a ciertos regímenes de determinación objetiva que conviene hacer desaparecer de nuestro sistema y de la práctica tributaria. Las actividades fraudulentas se derivan de actividades ilícitas vinculadas a regímenes de determinaciones objetivas como opción legal del ordenamiento tributario. Los regímenes de determinación objetiva no son por sí mismos integrantes de ninguna actividad fraudulenta, lo que sucede es que en su aplicación se han encontrado ciertas prácticas fraudulentas escondiendo actividades económicas irreales detrás de la aplicación de regímenes de determinación objetiva. El especial control del fraude ha de dirigirse a las actividades ilegales llevadas a cabo escondiendo actividades económicas inexistentes con fines defraudatorios.

La simplificación a través de determinaciones objetivas son elementos a considerar en el nuevo escenario económico-social.²⁸¹

²⁸¹ MULEIRO PARADA, L. M. (2016). Página 81.

CAPÍTULO 4: ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IVA

1.- PLANTEAMIENTO PRELIMINAR

El campo de actuación que tiene la determinación objetiva en la imposición indirecta es más limitado que en la imposición directa. La determinación objetiva, prácticamente se ha visto reducida al IVA.

La determinación objetiva como régimen de determinación de la base imponible encuentra un referente fundamental en la imposición indirecta: el régimen especial simplificado del IVA. Corresponde, por tanto, un análisis del mismo para la comprensión de la determinación objetiva en los impuestos indirectos y sus posibilidades de aplicación.

Como afirma GARCÍA NOVOA (2009) “En nuestro país, los regímenes objetivos de determinación de la base tendrán una aplicación preferente en relación con el IRPF, respecto al cual se prevé un régimen de determinación de la base imponible que en lugar de computar cada uno de los componentes de renta, pone su atención en índices o signos externos que normalmente se poseen en mayor o menor cantidad. Y también respecto al IVA, donde la propia Sexta Directiva de 1977 permite la simplificación para las pequeñas empresas, mediante el régimen especial previsto en el art. 24 y la solicitud por los distintos Estados de medidas de simplificación, que el Consejo debe adoptar por unanimidad, al amparo del art. 27.

Las estimaciones objetivas consistirán, pues, en fijar métodos alternativos para medir la base imponible. Especialmente, en relación con actividades empresariales, se trata de medir una magnitud de la base pero siempre tomando dicha base imponible como referencia. Si atendemos a nuestro vigente ordenamiento tributario, ello se puede predicar, en primer lugar, de regímenes llamados objetivos, que parten de la realidad de los ingresos para presumir un rendimiento neto, y, por tanto, unos gastos (así, desde 1995, la estimación objetiva por signos índices o módulos para actividades agrícolas y ganaderas, que tiene en cuenta el volumen total de ingresos de la actividad para hallar el rendimiento neto, previa multiplicación del índice correspondiente, como señala la orden anual que los desarrolla). Y, en segundo lugar, de regímenes, supuestamente de estimación directa, que toman en cuenta los verdaderos ingresos pero presumen parte de los gastos. Es lo que pasa con la llamada estimación directa simplificada, en el que se calcula a tanto alzado las provisiones y las gastos de difícil justificación, aplicando un porcentaje del 5 %, según el artículo 28, 4º de la Ley del IRPF y el artículo 28 del Reglamento”²⁸².

²⁸² GARCÍA NOVOA, C. (2009).

EL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA (UE)

Al hablar del tratamiento que la imposición indirecta reserva a la agricultura en la UE, es necesario reconducirse, casi con exclusividad, al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aun cuando existan algunas exacciones parafiscales a nivel comunitario para contener la oferta de algunos productos excedentarios en la UE.

Es en el ámbito del IVA donde radica lo esencial de la tributación de la agricultura por la vía de la imposición indirecta.

Como es sabido, en aplicación del artículo 269²⁸³ del Tratado de Roma, se instauró a partir de 1970 el régimen llamado de recursos propios en la UE, del cual es eje principal la obtención de ingresos provenientes de la aplicación de un porcentaje a la base armonizada del IVA.

Este proceso armonizador de la base imponible del impuesto se concretó en la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977.

Esta norma comunitaria dedica su artículo 25²⁸⁴ al régimen a tanto alzado (*forfait*) para la agricultura, que pueda ser aplicado a los productores

²⁸³ Artículo 269 Tratado de Roma.- Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios. El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones relativas al sistema de recursos propios de la Comunidad, recomendando a los Estados miembros su adopción de conformidad con sus respectivas normas constitucionales.

²⁸⁴ Artículo 25 Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977. Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas:

1. Los Estados miembros estarán facultados para otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del impuesto pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

2. A efectos del presente artículo se considerará que:

- "productor agrícola" es un sujeto pasivo que ejerce su actividad en el marco de una explotación agrícola, forestal o pesquera,

- "explotación agrícola, forestal o pesquera", son las explotaciones definidas como tales por cada Estado miembro en el marco de las actividades de producción enumeradas en el Anexo A:

- "agricultor en régimen de tanto alzado" es el productor agrícola al que se aplica el régimen de tanto alzado descrito en los apartados 3 y siguientes,

- “productos agrícolas” son los bienes resultantes del ejercicio de las actividades enumeradas en el Anexo A que sean producidos por las explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras de cada Estado miembro,
 - “prestaciones de servicios agrícolas” son las prestaciones de servicios enumeradas en el Anexo B, realizadas por un productor agrícola utilizando sus propios medios de mano de obra y/o las instalaciones normales de su explotación agrícola, forestal o pesquera,
 - “carga fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente” es la carga global del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los bienes y los servicios adquiridos por el conjunto de las explotaciones agrícolas, forestales y pesqueras de cada Estado miembro sometidas al régimen de tanto alzado, en la medida en que este gravamen fuera deducible conforme al artículo 17, para un productor agrícola sometido al régimen normal de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido,
 - “porcentajes a tanto alzado de compensación” son los porcentajes que los Estados miembros establezcan, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3, y que se apliquen en los supuestos contemplados en el apartado 5, con el fin de conceder a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado el beneficio de la compensación a tanto alzado de la carga fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente,
 - “compensación a tanto alzado” es la cantidad resultante de aplicar el porcentaje a tanto alzado de compensación, establecido en el apartado 3, a la cifra del volumen de operaciones del agricultor sometido al régimen de tanto alzado en los casos enunciados en el apartado 5.
3. Los Estados miembros establecerán, en tanto sea necesario, porcentajes a tanto alzado de compensación y los comunicarán a la Comisión antes de aplicarlos. Estos porcentajes se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años. No podrán tener por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado reciba devoluciones superiores a las cargas fiscales del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente. Los Estados miembros podrán reducir dichos porcentajes hasta el nivel cero. Los porcentajes podrán redondearse en medio punto por exceso o por defecto.
- Los Estados miembros estarán facultados para establecer porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados en función de las explotaciones forestales y de los distintos subsectores de la agricultura y de la pesca.
4. Los Estados miembros estarán facultados para dispensar a los agricultores en régimen de tanto alzado de las obligaciones formales que corresponden a los sujetos pasivos en virtud del artículo 22.
5. Los porcentajes a tanto alzado previstos en el apartado 3 serán aplicados a los precios, libres de impuestos, de los productos agrícolas que los agricultores sometidos a régimen de tanto alzado hayan entregado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos a dicho régimen y a los precios, libres de impuestos, de las prestaciones de servicios agrícolas que hayan efectuado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos al mismo régimen. Esta compensación excluirá cualquier otra forma de deducción.
6. Los Estados miembros estarán facultados para disponer que el reintegro de las compensaciones a tanto alzado se efectúe:

agrícolas con dificultades para acogerse al régimen normal o al simplificado de las pequeñas empresas.

En cuanto al régimen en sí, la norma comunitaria lo configura como la determinación de un porcentaje fijado a tanto alzado que permite al agricultor resarcirse de la cuota impositiva que ha tenido que soportar como consecuencia de sus compras.

La persona que habrá de resarcir al agricultor puede ser, según dicho artículo, bien el adquirente de la mercancía o el prestatario del servicio, o bien la Hacienda Pública.

Dada la importancia que este régimen de *forfait* tiene a efectos de determinar la contribución en concepto de IVA al presupuesto comunitario y las

a) sea por el comprador o el destinatario del servicio sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso el comprador o el destinatario sujeto al Impuesto estará autorizado, de acuerdo con las modalidades establecidas por los Estados miembros, para deducir del Impuesto sobre el Valor Añadido por él devengado el importe de la compensación a tanto alzado que haya reintegrado a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado.

b) sea por la Hacienda Pública.

7. Los Estados miembros dispondrán lo necesario para poder controlar eficazmente los reintegros de las compensaciones a tanto alzado a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado.

8. En todas las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios agrícolas que no sean las enunciadas en el apartado 5, el reintegro de las compensaciones a tanto alzado lo hará el comprador o el destinatario de los servicios.

9. Los Estados miembros estarán facultados para excluir del régimen de tanto alzado a determinadas categorías de productores agrícolas, así como a los productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o, llegado el caso, del régimen simplificado previsto en el apartado 1 del artículo 24, no presente dificultades administrativas.

10. Los agricultores en régimen de tanto alzado tendrán derecho a optar por la aplicación del régimen normal de Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, por la del régimen simplificado del apartado 1 del artículo 24, en los términos y condiciones que cada Estado miembro establezca.

11. Antes de que concluya el quinto año siguiente a la entrada en vigor de la presente Directiva, la Comisión someterá al Consejo nuevas propuestas para la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones que tengan por objeto los productos y los servicios agrícolas.

12. Cuando hagan uso de la facultad prevista en el presente artículo, los Estados miembros determinarán las bases imponibles uniformes del Impuesto sobre el Valor Añadido a efectos del régimen de recursos propios, aplicando el método común de cálculo del Anexo C.

distorsiones que en el mercado comunitario podría originar una interpretación diferente de este artículo, la Comisión debe ser notificada, en general, del régimen establecido y en concreto de los porcentajes compensatorios establecidos en cada uno de los países miembros.

Sin embargo el resultado no ha sido el esperado. Los países aplican la Directiva de forma diferente y así la Comisión se vio obligada a proponer una serie de medidas para intentar mejorar y armonizar los regímenes especiales en vigor en los Estados miembros, adaptándolos a la Sexta Directiva.

COMPATIBILIDADES ENTRE LOS DISTINTOS REGÍMENES

La siguiente tabla muestra las compatibilidades e incompatibilidades entre los distintos regímenes de IVA e IRPF.

Tabla 42: Efectos de la renuncia y exclusión a EO, al régimen especial simplificado de IVA y al REAGP

		<i>Efectos en las actividades que pueden estar en:</i>	
	Efectos en la EO IRPF	Régimen simplificado	REAGP
RENUNCIA a la EO IRPF	Estimación directa	Renuncia: Pasan al régimen general IVA	Renuncia: Pasan al régimen general IVA
RENUNCIA al R. simplificado	Estimación directa	Régimen general IVA	Excluidos
RENUNCIA AL REAGP	Estimación directa	Régimen general IVA	Régimen general IVA
EXCLUSIÓN EO IRPF	Estimación directa	Régimen general IVA	REAGP
EXCLUSIÓN R simplificado	Estimación directa	Régimen general IVA	REAGP

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos publicados.

2.- RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA

La Sexta Directiva, 77/388/CEE, relativa a la armonización del IVA, incluye su Título XV, “medidas de simplificación”. Esta Directiva liga la previsión de medidas simplificadoras a la finalidad de “evitar determinados fraudes o evasiones fiscales”. Así, el artículo 27²⁸⁵ de la Sexta Directiva señala que el Consejo, “por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final”.

La Sexta Directiva ha sido sustituida por la vigente Directiva 2006/112/CE, en cuya sección Uno del Capítulo II y, en concreto, en su art. 394, se señala que “los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 aplicaban medidas especiales con el fin de simplificar la recaudación del impuesto o evitar

²⁸⁵ Artículo 27.1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva para simplificar la percepción del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto no podrán influir, salvo de manera desdeñable, en la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase del consumo final. 2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 enviará una solicitud a la Comisión y le proporcionará todos los datos necesarios. Si la Comisión considera que no posee todos los datos necesarios, dispondrá de un plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud para ponerse en contacto con el Estado miembro interesado e indicarle los datos adicionales que necesita. Una vez que la Comisión disponga de todos los datos de ponderación que considere oportunos, lo notificará al Estado miembro requirente en un plazo de un mes y transmitirá la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros. 3. Dentro de los tres meses siguientes al envío de la notificación mencionada en la última frase del apartado 2, la Comisión presentará al Consejo una propuesta apropiada o, si tiene objeciones que plantear a la solicitud de excepción, una comunicación en la que expondrá tales objeciones. 4. En cualquier caso, el procedimiento establecido en los apartados 2 y 3 finalizará en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud por la Comisión. 5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1.

determinados fraudes o evasiones fiscales, podrán mantenerlas a condición de que las hayan comunicado a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que las medidas de simplificación se ajusten al criterio establecido en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 395” [NÚÑEZ GRAÑÓN, (1995), pág. 112²⁸⁶].

Recordemos que el régimen simplificado en el IVA fue profundamente modificado a partir del 1 de enero de 1998, para quedar completamente coordinado con módulos en el IRPF; sólo se aplica a personas físicas y entidades que no superen las cuantías máximas por actividad y que realicen actividades empresariales; es renunciable con renuncia al inicio de la actividad o en mes de diciembre y por tres años, quedando determinadas operaciones excluidas. Su cuantificación se realiza fijando las cuotas devengadas por operaciones corrientes (módulos) menos cuotas de IVA soportadas por adquisiciones corrientes. El resultado se comparará con las cuotas mínimas fijadas en la Orden Ministerial para hallar la cuota derivada del régimen simplificado. Es por tanto, un régimen de determinación de cuotas mínimas (BLAZQUEZ LIDOY, (2005), pág. 58²⁸⁷ y CHECA GONZALEZ, (2007), pág. 142²⁸⁸).

La posible modificación de estas formas simplificadas de tributación, de gran importancia para los agricultores y ganaderos, exige tener en cuenta su régimen armonizado. Frente al artículo 24 de la Sexta Directiva que preveía un posible tipo cero con carácter transitorio sólo a quienes lo vinieran aplicando según la Segunda Directiva, cabe la alternativa de la exención y la aplicación de un IVA a tanto alzado para agricultores y ganaderos que no se relacionan con el consumidor, o exenciones en la fase intermedia las cuales, no obstante, afectan a la neutralidad. Actualmente, e Título XII de la Directiva 112/2007/CEE, en su artículo 281 dispone que los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen normal del IVA, podrán, con los límites y las condiciones que ellos mismos establezcan, y previa consulta al Comité del IVA, aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de los cuotas impositivas, en especial regímenes de estimación objetiva, siempre que esta simplificación no implique una bonificación de tales cuotas [CHECA GONZÁLEZ, (2007), pág. 151].

²⁸⁶ NÚÑEZ GRAÑÓN, M. (1995).

²⁸⁷ BLAZQUEZ LIDOY, A. (2005).

²⁸⁸ CHECA GONZALEZ, C. (2007).

El legislador español tiene, por tanto, facultades para aplicar este régimen que nunca podrá suponer una bonificación o ventaja fiscal. En teoría, existirán dos formas de articular este régimen especial: por un lado, reconociendo la facultad de la Administración de comparar con el IVA resultante de la aplicación del régimen general el resultado de la aplicación del régimen especial para pequeñas empresas a efectos de detectar la concurrencia de dicha bonificación. Se trata de una solución menos difícil que exigir implementar cálculos que pueden afectar a la simplicidad de un régimen pensado para pequeños empresarios. Y, en segundo lugar, la que parece más lógica, la facultad del legislador de fijar cuotas mínimas:

2.1.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA

A partir de 1998 la aplicación de este régimen experimentó un cambio considerable debido a que se consiguió una coordinación total entre la estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, ya que una actividad debía aplicar el mismo régimen en ambos impuestos, salvo excepciones concretas en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca y en el recargo de equivalencia.

Partiendo de la voluntariedad que supone su aplicación, este régimen tiene carácter obligado salvo renuncia y para determinadas actividades, pudiendo sólo acogerse al mismo:

a).- Las personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas del IRPF, en las que todos sus miembros (socios, comuneros, partícipes) sean personas físicas.

b).- Quienes realicen actividades acogidas a módulos, no debiendo superar los límites establecidos para cada actividad en la Orden Ministerial que regula este régimen. Dichas actividades son las definidas en la orden de módulos que se aprueba cada año. En el año 2016 es de aplicación la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre.

c).- Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, no supere, para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas el importe de 300.000 euros (250.000 euros a partir de 2016).

Sólo se computan las siguientes operaciones:

- Las que deban anotarse en los Libros Registros.
- Aquéllas por las que estén obligados a expedir factura. No se tienen en cuenta las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las entregas de bienes que para el transmitente tengan la consideración de bienes de inversión, las operaciones financieras no habituales y los arrendamientos de inmuebles

cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad empresarial en el IRPF.

Como afirma MULEIRO PARADA (2015) “la DGT ha considerado que las subvenciones para contratar seguros agrarios, ya sean percibidas de la Entidad Estatal de Seguros Agrarios (ENESA) o de las Comunidades Autónomas, no tienen que incluirse entre dichos ingresos. La DGT fundamentó esta excepción alegando que en los estudios para la determinación de los índices de rendimiento neto aplicables a cada tipo de cultivo o producto se tuvo en cuenta como coste del seguro lo que realmente paga el titular, una vez deducida la parte subvencionada (Resolución DGT núm. 2108/2006, de 24 de octubre). Dicha postura se justifica en la medida en que la mayoría de las Administraciones apoyan el seguro agrario como herramienta para garantizar la renta del agricultor, por lo tanto incluir tales subvenciones entre los ingresos de los agricultores acogidos al régimen de determinación objetiva “penalizaría”, en cierta medida, a ese agricultor²⁸⁹.

d) .- Los agricultores o ganaderos cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, no hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA (250.000 a partir de 2016).

El volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas no computándose las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA que grave la operación.

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

e).- Que no se haya renunciado a este régimen.

f).- Que no se haya renunciado ni se esté excluido de la estimación objetiva en el IRPF.

g).- Que ninguna de las actividades que ejerza el contribuyente se encuentre en estimación directa del IRPF o en alguno de los regímenes del IVA incompatibles con el régimen simplificado.

²⁸⁹ MULEIRO PARADA, L. M. (2015).

Este régimen tiene carácter obligatorio para las actividades de explotación intensiva de ganado bovino de cría, de bovino de cebo, de ovino de cría, de ovino de cebo, de porcino de cría, de porcino de cebo, avicultura de puesta, producción de pollos para carne, fabricación de aceite de oliva, fabricación de quesos, servicios de engorde de ganado porcino por cuenta ajena, etc.

Hay coordinación entre en régimen simplificado y el régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA: la renuncia al régimen simplificado supone para el empresario o profesional la exclusión del REAGP si ejerce alguna actividad acogida a este régimen. Asimismo, si un empresario o profesional renuncia al REAGP, quedará excluido del régimen simplificado como consecuencia de realizar alguna actividad en el régimen general.

EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN

Con independencia de la renuncia, la exclusión del régimen puede producirse por las siguientes causas:

* Superar el límite de 300.000 euros (250.000 a partir de 2020, tras la aprobación de la Ley 26/2014, de 28 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006), para las actividades agrícolas y ganaderas, de volumen de ingresos durante el año inmediato anterior (importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo, incluidas las exentas del impuesto, no computándose las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones) o de 250.000 euros de volumen de compras en bienes y servicios (excluidas las adquisiciones de inmovilizado).

Como se ha expuesto anteriormente, con fecha 28 de noviembre de 2014, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 26/2014, de 28 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Esta Ley, como ya se ha comentado, recoge una reducción en los límites para poder acogerse al método de estimación objetiva, lo que, teniendo en cuenta que no sólo computan las operaciones correspondientes a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas que cumplan determinadas circunstancias, dejará fuera del sistema a un número considerable de agricultores y ganaderos.

* Realizar otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, salvo que por tales actividades estén acogidos a los regímenes especiales de la Agricultura, Ganadería y Pesca o del recargo de equivalencia. No obstante, no supondrá la exclusión del régimen simplificado, la realización por el empresario o profesional de otras actividades que se determinen reglamentariamente.

* Por modificación normativa que suponga la no aplicación del régimen.

* Por la renuncia o exclusión a la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF en cualquier actividad, ya que tiene que mantenerse la coordinación con el IRPF. Esta causa de exclusión surte efectos el año posterior a aquel en que se produzca.

Cuando una de las actividades realizadas esté en estimación directa del IRPF, no estará en estimación objetiva y, por tanto, tampoco podrá estar en régimen simplificado.

* Cesar en la actividad agraria. El cese determina la exclusión del régimen desde el día siguiente al que se produzca.

RENUNCIA AL RÉGIMEN

Con carácter general, la renuncia al régimen simplificado se deberá efectuar al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad (en cuyo caso, la renuncia surte efectos desde que se inicie la operación) o en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efectos, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal o presentando en plazo la autoliquidación del primer trimestre del año aplicando el régimen general.

En el caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia si se aplica el régimen general en la primera autoliquidación que presente.

Para el año 2019, los sujetos pasivos que desarrollen actividades a las que sea de aplicación el régimen simplificado y deseen renunciar a él o revocar su renuncia, dispondrán de un mes desde la publicación en el BOE de la Orden que lo desarrolla para ejercitar dicha opción. La Orden Ministerial HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, se publicó en el BOE el 30 de noviembre de 2018.

La renuncia al régimen simplificado tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada tácitamente en los años siguientes, salvo que sea revocada en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba producir efectos.

Si se viniera realizando una actividad en régimen simplificado y se inicia otra que podría acogerse a este régimen, la renuncia surte efectos para la nueva desde el inicio, y para la antigua desde el año siguiente.

ACTIVIDADES A LAS QUE SE APLICA EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

El régimen simplificado comprende las siguientes actividades:

a).- Ganadería independiente (alimentada en más del 50% con piensos ajenos a la propia explotación).

El concepto de *ganadería independiente* viene dado por el IAE, y se refiere al conjunto que se alimente en tierras no explotadas por el dueño del ganado, o fundamentalmente con piensos ajenos a la explotación (cuando más de la mitad, en peso, es ajena a la explotación).

b).- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

c).- Otros trabajos, servicios accesorios y actividades prestados por agricultores y ganaderos excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura.

d).- Parte que corresponda al titular aparcerero (cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en aparcería).

e).- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales de las propias explotaciones realizadas por el titular (la transformación debe requerir alta en el IAE).

Dentro de los distintos servicios prestados por ganaderos hay que distinguir los del integrador (que presta servicios incluidos en el régimen simplificado) y los del integrado (dueño del ganado que cede al integrador para el engorde).

Estas actividades están incluidas en el régimen simplificado del IVA en coordinación con el IRPF, lo que supone:

1).- Que estas actividades están incluidas en estimación objetiva del IRPF y régimen simplificado para IVA.

2).- Que si superan en el ejercicio de estas actividades y en las actividades agrícolas y ganaderas susceptibles de estar en el REAGP, un volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior (sin incluir subvenciones ni indemnizaciones) de 300.000 euros (250.000 a partir de 2020), deberán determinar el rendimiento neto en el IRPF mediante estimación directa y calcular la cuota del IVA según el régimen general.

3).- Que el volumen de compras de bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere los 300.000 euros/año (250.000 a partir de 2020). El importe de obras y servicios subcontratados se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

4).- Que no hayan renunciado expresa o tácitamente a la aplicación de la estimación objetiva del IRPF, que no hayan renunciado al REAGP y que no hayan renunciado o estén excluidos del régimen simplificado del IVA. La renuncia a la aplicación de la estimación objetiva del IRPF supone la aplicación de la estimación directa en el IRPF y el régimen general en el IVA, salvo para las actividades incluidas en el REAGP.

5).- Que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa de IRPF, en cualquiera de sus modalidades o en régimen general de IVA.

En los límites señalados en los apartados 2) y 3) se computan las operaciones del contribuyente, de su cónyuge, ascendientes y descendientes y de las entidades en atribución de rentas en las que participen cualquiera de ellos si las actividades son similares por estar clasificadas en el mismo grupo del IAE y existe dirección común compartiendo medios personales o materiales.

Estos importes se elevarán al año cuando haya iniciado la actividad en el año en que se calculan.

CONTENIDO DEL RÉGIMEN

Este régimen especial está regulado en el Capítulo III del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (artículos del 122 y 123).

En el régimen simplificado todos los cálculos van encaminados a determinar la cuota anual, a través de un procedimiento que difiere sustancialmente del que se venía aplicando durante los primeros años del impuesto donde, a partir de la cuota anual, se ingresaba por cuartas partes cada trimestre la cuota la cuota correspondiente a cada período de liquidación.

En 1995 se modificó el régimen simplificado para las actividades agrícolas y ganaderas, con un sistema de cálculo de la cuota que tiene como elemento determinante los *ingresos obtenidos*, haciendo abstracción a cualquier otro concepto.

Para determinar la cuota tributaria se ha de tener en cuenta que:

a) Se determinará por el *propio sujeto pasivo de forma separada para cada uno de los sectores de actividad que desarrolle*, calculando el importe total de las cuotas devengadas mediante la imputación a su actividad económica de los

índices y módulos que haya fijado el Ministro de Hacienda, pudiendo deducir las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectos a la actividad por la que el agricultor esté acogido a este régimen especial.

La cuota derivada de este régimen especial resultará de la suma de las cuotas que correspondan a cada una de las actividades incluidas en el mismo ejercidas por el sujeto pasivo.

b) *Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la autoliquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.*

La cuota anual a ingresar será la suma de las cuotas anuales correspondientes a cada uno de los sectores de actividad que efectúe. Aunque la liquidación del IVA en el régimen simplificado se realiza al término del ejercicio, no obstante, el sujeto pasivo en los tres primeros trimestres realizará un ingreso a cuenta.

c) *La deducción de las cuotas soportadas o satisfechas no se verá afectada por la percepción de subvenciones que no formen parte de la base imponible de sus operaciones, y que se destinen a financiar dicha actividad.*

d) *Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.*

e) *Podrán deducirse las compensaciones agrícolas satisfechas por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.*

f) *Adicionalmente, los agricultores y ganaderos tendrán derecho, en relación con las actividades por las que estén acogidos a este régimen especial, a deducir el 1 por 100 del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.*

No serán deducibles, sin embargo, las cuotas soportadas fuera del ejercicio, ni las cuotas soportadas por los servicios de desplazamientos o viajes.

Al importe resultante se añadirán las cuotas devengadas por las siguientes operaciones:

1º.- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

2º.- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuados por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto (excepto que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto; ni las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino a dicho territorio; ni las entregas de bienes que sean objeto de Impuestos Especiales; ni las entregas de bienes que estén exentas del Impuesto relativas a exportaciones de bienes; ni las entregas de oro sin elaborar o semielaborado).

3º.- Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

Del resultado anterior, *se deducirá el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos*, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquellos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es. A estos efectos, se tendrá en cuenta la percepción de subvenciones de capital destinadas a financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto.

La liquidación del impuesto correspondiente a las importaciones de bienes destinados a ser utilizados en actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, se efectuará con arreglo a las normas generales establecidas para la liquidación de las importaciones de bienes.

2.2.1.- FUNDAMENTACIÓN ECONÓMICA (Índices 1995-2019)

La siguiente tabla permite comparar los índices de rendimiento neto de los ejercicios 1995 (año en que se incluyeron las actividades agrarias en el régimen de estimación objetiva por módulos) y los de 2019. Como se puede apreciar, respecto al régimen simplificado de IVA en 1995 y en 2019 hay diferencias significativas en los índices de cuota, tanto en las cantidades como en el encuadramiento, ya que se ha producido una reordenación de los sectores.

Tabla 43: Comparación de los índices de cuota 1995-2016

Actividad	Índice de cuota 1995	Índice de cuota 2019
<i>Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura de carne.</i>	0,0119	0,10
<i>Ganadera de explotación intensiva de avicultura de huevos y ganado ovino, caprino y bovino de leche.</i>	0,0287 0,0322	0,04
<i>Ganadera de explotación intensiva de ganado bovino de carne y cunicultura.</i>	0,0238	0,10
<i>Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.</i>	0,0280	0,10
<i>Ganadera de explotación intensiva de ganado ovino y caprino de carne.</i>	0,0322	0,10
<i>Servicios de cría, guarda y engorde de aves.²⁹⁰</i>		0,09375
<i>Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales que estén excluidos del REAGP en IVA, y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves.</i>	0,0397	0,10
<i>Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales no incluidas en el REAGP de IVA.</i>		0,21
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las</i>	0,0180	0,04

²⁹⁰ En 2017 el índice de cuota para el servicio de cría, guarda y engorde de aves se fijó en 0,06625 y el de actividades de apicultura en el 0,070 (Disposición adicional tercera de la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, que desarrollaba para el ejercicio 2017 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido).

<i>actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería²⁹¹, dedicadas a la obtención de productos agrícolas no incluidos en apartados siguientes.</i>		
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de forrajes.</i>	0,0315	0,07625
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de plantas textiles y tabaco.</i>	0,0800	0,21
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales en régimen de aparcería.</i>		0,21
<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de queso.</i>		0,070
<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino de mesa.</i>		0,2675
<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino con denominación de origen.</i>		0,2675
<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de otros productos distintos de los anteriores.</i>		0,19625
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de cereales y leguminosas.</i>	0,0136	

²⁹¹ Se entiende por aparcería el contrato por el que el propietario de una tierra cultivable (cedente) cede a otra persona su uso y disfrute o algún aprovechamiento aportando algunos elementos para la explotación a cambio de una parte de las ganancias.

<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de frutos secos, oleaginosas, cítricos y productos del olivo.</i>	<i>0,0160</i>	
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de raíces, tubérculos, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados.</i>	<i>0,0180</i>	
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de uva de mesa.</i>	<i>0,0200</i>	

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos publicados.

Se puede apreciar que respecto al IVA sí se ha modificado la mayoría de los índices de cuota; no es objeto de este trabajo comprobar si dichas modificaciones se corresponden con las situaciones reales del sector en cada momento. En este trabajo nos centramos en las estimaciones de los índices de rendimiento neto del régimen de estimación objetiva del IRPF de los principales sectores agrarios.

2.2.2.- APLICACIÓN VIGENTE (Orden 2019)

La Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, desarrolla para el ejercicio 2019 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su Anexo I y establece los porcentaje para determinar las cuotas trimestrales en 2019 en el régimen especial simplificado del IVA para determinadas actividades agrarias.

En la siguiente tabla se recogen los índices de cuota y los porcentajes de las cuotas trimestrales.

Tabla 44: Índices de cuota y porcentajes de cuota trimestral en el régimen simplificado del IVA

Actividad	Índice de cuota	Cuota trimestral
<i>Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura de carne.</i>	<i>0,10</i>	<i>12%</i>
<i>Ganadera de explotación intensiva de avicultura de huevos y ganado ovino, caprino y bovino de leche.</i>	<i>0,04</i>	<i>2%</i>
<i>Ganadera de explotación intensiva de ganado bovino de carne y cunicultura.</i>	<i>0,10</i>	<i>24%</i>
<i>Ganadera de explotación intensiva de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras no comprendidas expresamente en otros apartados.</i>	<i>0,10</i>	<i>32%</i>
<i>Ganadera de explotación intensiva de ganado ovino y caprino de carne.</i>	<i>0,10</i>	<i>40%</i>
<i>Servicios de cría, guarda y engorde de aves.</i>	<i>0,09375</i>	<i>40%</i>
<i>Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales que estén excluidos del REAGP en IVA, y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves.</i>	<i>0,10</i>	<i>48%</i>
<i>Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales no incluidas en el REAGP de IVA.</i>	<i>0,21</i>	<i>80%</i>
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de productos agrícolas no incluidos en apartados siguientes.</i>	<i>0,04</i>	<i>2%</i>
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de forrajes.</i>	<i>0,07625</i>	<i>28%</i>
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de plantas textiles y tabaco.</i>	<i>0,21</i>	<i>44%</i>
<i>Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales en régimen de aparcería.</i>	<i>0,21</i>	<i>44%</i>

<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de queso.</i>	<i>0,070</i>	<i>28%</i>
<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino de mesa.</i>	<i>0,2675</i>	<i>80%</i>
<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de vino con denominación de origen.</i>	<i>0,2675</i>	<i>80%</i>
<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de otros productos distintos de los anteriores.</i>	<i>0,19625</i>	<i>80%</i>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos publicados.

La disposición adicional tercera de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, que desarrolla para el ejercicio 2019 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, mantiene para dicho ejercicio lo recogido en la Orden de 28 de diciembre de 2000 que reducía los índices de cuota devengada por operaciones corrientes en el régimen simplificado del IVA para determinadas actividades ganaderas, quedando establecidos para la cría, guarda y engorde de aves en el 0,06625 y para la apicultura en el 0,070.

Excepcionalmente, se puede solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encontrara en situación de incapacidad temporal y no tuviera otro personal empleado. Se recomienda incluir entre las causas de reducción de los índices o módulos, los supuestos de baja del titular por enfermedad.

LIQUIDACIÓN

La liquidación del régimen simplificado, por cada actividad acogida al mismo, resultará de la diferencia entre las cuotas devengadas por operaciones corrientes y las cuotas soportadas por operaciones corrientes, teniendo en cuenta que para las actividades agrícolas y ganaderas no existe un importe mínimo de cuota a ingresar.

CUOTA ANUAL:

Tabla 45: Determinación de la cuota a ingresar o devolver en el régimen simplificado del IVA

+ Determinación objetiva de la cuota REPERCUTIDA:

Volumen de Ingresos (excluidas subvenciones, indemnizaciones e IVA)

*Índice de cuota devengada por operaciones corrientes (porcentaje fijado en la Orden HAC/1264/2018).²⁹²

- Minoración de las cuotas reales SOPORTADAS por adquisiciones corrientes:

* Cuotas soportadas por adquisición de bienes o servicios (no activos fijos).²⁹³

* Compensaciones satisfechas a sujetos pasivos acogidos al REAGP.

* 1% del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes (difícil justificación).

= Determinación cuota régimen simplificado.

+/- IVA repercutido o soportado por conceptos excluidos:

+ Adquisiciones intracomunitarias de bienes.

+ Inversiones del sujeto pasivo.

+ Entregas de activos fijos (materiales e inmateriales.)

Cuota a ingresar o a devolver

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos publicados.

En el caso de que la actividad sea de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, el volumen total de ingresos se

²⁹² La deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos únicamente se verá reducida por la percepción de subvenciones cuando éstas se perciban directamente para la adquisición o importación de determinados elementos del inmovilizado, reduciéndose el importe deducible en la misma medida en que se encuentre la subvención respecto del importe de la adquisición o importación subvencionada.

²⁹³ Se consideran activos fijos los elementos de inmovilizado y, en particular, se considerará adquisición de activos fijos el arrendamiento de los mismos mediante contratos de arrendamiento financiero con opción de compra.

sustituirá por el valor de los productos naturales utilizados en el proceso, precio de mercado. La imputación de la cuota devengada por operaciones corrientes en estas actividades se producirá en el momento en que los productos naturales sean incorporados a los citados procesos de elaboración, transformación o manufactura.

Asimismo, la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, establece ciertas peculiaridades en cuanto a los productos sometidos a dichos procesos con anterioridad al 1 de enero de 1998 y que son objeto de entrega a partir del 1 de enero de 2019, así como también en el supuesto de entregas efectuadas en régimen de depósito distinto de los aduaneros.

En la determinación de la cuota derivada del régimen simplificado, conviene destacar que *no existe cuota mínima* y por tanto será la diferencia entre cuotas devengadas y cuotas soportadas por operaciones corrientes.

Si los bienes o servicios adquiridos se utilizan en varias actividades, las cuotas soportadas se prorratean en función de la utilización efectiva, si esto no es posible, se imputa por partes iguales.

Las cuotas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, adquisiciones con inversión del sujeto pasivo y transmisiones de activos fijos deberán reflejarse en la autoliquidación correspondiente al trimestre en el que se haya devengado el tributo. No obstante, el sujeto pasivo podrá liquidar tales cuotas en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del ejercicio.

Según el *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2016*, último publicado en el momento de finalización del presente trabajo, la recaudación por IVA en 2016 fue de 62.845 millones, con un incremento en un 4,2%. La subida se explica por el aumento de la base del impuesto, basado en la evolución del gasto de consumo en los hogares, aunque también estuvo impulsada por el cambio en la gestión del IVA de importación en 2015.

El número de declarantes de IVA aumentó un 2.1% en 2015, situándose en 3,3 millones de declarantes. Son ya casi tres años consecutivos de ligeras subidas tras un período prolongado (2007-2012) de descensos en el número de declarantes. Atendiendo al tipo de entidad, las subidas de estos tres años se basaron en los empresarios personales, ya que el número de sociedades muy ligeras oscilaciones.

En cuanto a la clasificación según regímenes, continuó la prolongada caída de los acogidos al régimen simplificado y, dentro de los de régimen general, de los arrendadores de locales; la subida se produjo en profesionales y empresarios del sector no agrario.

ACTIVIDADES DE TEMPORADA

Tienen la consideración de actividades de temporada aquéllas que habitualmente sólo se desarrollan durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total de días del ejercicio de la actividad no exceda de 180 días por año.

La cuota derivada del régimen simplificado se multiplica por un índice corrector, en función de los días de duración de la actividad:

Hasta 60 días de temporada: 1,50.

De 61 hasta 120 días de temporada: 1,35.

De 121 hasta 180 días: 1,25.

En estas actividades el empresario agrícola deberá presentar las autoliquidaciones trimestrales en los plazos previstos por la normativa del impuesto, aunque la cuota a ingresar sea cero.

MODELOS DE DECLARACIÓN

Al finalizar el año o al producirse el cese de la actividad, el sujeto pasivo deberá calcular la cuota anual derivada del régimen simplificado, teniendo en cuenta el volumen total de ingresos, excluidas las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones, así como el IVA, y en su caso el recargo de equivalencia, que grave la operación, correspondiente al año natural.

En los veinte primeros días de los meses de abril, julio y octubre, hay que efectuar autoliquidaciones ordinarias (modelo 303), en las que realizará el ingreso cuenta de una parte de la cuota derivada del régimen simplificado, correspondiente al primer, segundo y tercer trimestre, respectivamente, así como la liquidación de operaciones de adquisiciones intracomunitarias, inversión del sujeto pasivo y transmisión y adquisición de activos fijos, si no se ha optado por la liquidación de tales operaciones en el último trimestre.

El ingreso a cuenta resultará de aplicar un porcentaje señalado en la Orden de aprobación de los módulos del régimen simplificado, a la cuota repercutida.

Para el cálculo del ingreso correspondiente a cada uno de los tres primeros trimestres, se tomarán los módulos e índices correctores referidos al día 1 de enero de cada año. Si no pudieran determinarse en esa fecha se tomarán los del año anterior o los existentes a la fecha del inicio de la actividad, si es posterior a 1 de enero.

La domiciliación de los pagos de estos ingresos a cuenta de los trimestres primero, segundo y tercero se podrán realizar desde el día 1 hasta el 15 de los meses de abril, julio y octubre.

La autoliquidación final (modelo 303), correspondiente al cuarto trimestre, en la que se determina la cuota derivada del régimen simplificado del ejercicio, se presenta durante los treinta primeros días del mes de enero del año posterior. Por tanto, en la última autoliquidación del ejercicio se hará constar la cuota anual derivada del régimen simplificado, detrayéndose de la misma las cantidades liquidadas en las declaraciones-liquidaciones de los tres primeros trimestres del ejercicio. La deducción de las cuotas soportadas por adquisiciones corrientes únicamente tendrá lugar en la última autoliquidación.

Si el resultado de la última autoliquidación del ejercicio fuera negativo, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución u optar por la compensación del saldo a su favor en las siguientes autoliquidaciones periódicas. Si el resultado es a ingresar, el pago podrá domiciliarse desde el día 1 hasta el 25 del mes de enero.

Si se ejercen simultáneamente actividades en régimen simplificado y en régimen general, que obliguen a presentar autoliquidación, se presentaría el modelo 303.

Una vez calculada la cuota derivada del régimen simplificado, se detraen los ingresos a cuenta realizados en el ejercicio.

La cuota derivada deberá incrementarse en el importe de las cuotas devengadas en las siguientes operaciones:

4. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
5. Entregas de activos fijos materiales y transmisión de activos fijos inmateriales.
6. Operaciones con inversión del sujeto pasivo.

Asimismo, podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de activos fijos destinados al desarrollo de la actividad. La deducción de estas cuotas puede efectuarse con arreglo a lo establecido en el artículo 99 de la Ley del IVA, en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se hayan soportado o satisfecho o en los sucesivos, con los límites establecidos legalmente.

No obstante, cuando el empresario o profesional liquide en la autoliquidación del último período del ejercicio las cuotas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de activos fijos o a adquisiciones de tales activos con

inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una autoliquidación anterior a aquélla en que se liquiden tales cuotas.

Declaración-resumen anual: los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán presentar el modelo 390 de declaración resumen anual del IVA conjuntamente con la última autoliquidación del ejercicio, salvo que conforme se establece en el artículo 71 del Reglamento del IVA, por Orden del Ministro de Hacienda sean exonerados de esta obligación.

Para las actividades económicas que tributen en el régimen simplificado del IVA no se permite optar por la devolución mensual.

OBLIGACIONES FORMALES

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del IVA deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- * Deben llevar un Libro-Registro de facturas recibidas relativas a adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que hayan soportado el impuesto y destinados a su utilización en la actividad. Los bienes de inversión han de ir registrados por separado y, cuando haya que regularizar en años posteriores, será necesario anotar todos los datos relevantes.
- * Deben también llevar un Libro-Registro en el que se anoten las operaciones efectuadas en módulos que operen sobre el volumen de operaciones.
- * Conservar los justificantes de los índices o módulos.
- * Conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas recibidas y la liquidación del impuesto.
- * Conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas que deban emitir. Con carácter general, no están obligados a emitir factura, excepto si el cliente la exige.

CIRCUNSTANCIAS EXTRAORDINARIAS

Cuando en el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el titular del Ministerio de Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los índices o módulos.

Para el ejercicio 2019, como consecuencia de los daños producidos en 2018 por los movimientos sísmicos acaecidos en Lorca, se mantiene la reducción de

los módulos aplicables en el régimen simplificado del IVA (*disposición adicional cuarta de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre*).

Cuando en el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices o módulos en la Administración o Delegación de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias, aportando las pruebas que consideren oportunas. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones ante la Administración Tributaria, se acordará la reducción de los índices o módulos que proceda.

Asimismo, conforme al mismo procedimiento, se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

3.1.- RÉGIMEN ESPECIAL DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA DE IVA

La posibilidad de introducir un régimen especial para la agricultura en la UE en sus orígenes fue recogida por siete de los Estados miembros (Bélgica, Países Bajos, Irlanda, Francia, República Federal de Alemania, Luxemburgo y España).

Puede afirmarse que, con casi absoluta generalidad, el régimen de *forfait* es concebido como el régimen común de la agricultura en los países comunitarios.

Ahora bien, aun cuando este régimen especial ha sido desde sus orígenes el de derecho común en la UE, bien es verdad que la aplicación del mismo ya presentaba peculiaridades específicas en cada uno de los Estados miembros.

Naturaleza y configuración de la actividad agrícola

Una primera regla general es la posibilidad de aplicar el régimen especial a la agricultura, silvicultura, viticultura y piscicultura. Sin embargo, existen varias excepciones: así, en Bélgica y Países Bajos se excluye la piscicultura y en estos mismos países sólo podrán estar sometidos a este régimen los productos sometidos al tipo reducido.

Por su parte, Irlanda limitaba el *forfait* a los agricultores que ejerciendo también otra actividad no superasen un límite establecido por año.

En Bélgica los agricultores con otra actividad estaban sometidos al régimen normal salvo, que por esta actividad estén sujetos a un régimen de *forfait*.

La cría de ganado se consideraba como actividad sometida al *forfait*, con la única excepción, en Francia, de las ventas de animales importados.

En cuanto a las prestaciones de servicios agrícolas no se asimilaban al concepto de actividad agrícola en Italia y Francia, quedando pues, excluidas del campo de aplicación del *forfait*.

La transformación de los productos obtenidos por los mismos agricultores que habían optado por el régimen de tanto alzado se contemplaba como una extensión de la actividad agrícola en casi todos los países; sólo Francia y los Países bajos la excluían del régimen especial.

Respecto a la consideración de la comercialización de los productos, había grandes disparidades. Mientras que algunos países consideraban a la comercialización como una prolongación de la actividad agrícola, era el caso de los Países Bajos para los tratantes de ganado, que podían beneficiarse de un régimen específico prácticamente igual al de *forfait* o de la República Federal de Alemania cuando la comercialización no superase un determinado porcentaje del producto total de la explotación o también en Italia en lo referente a las cooperativas agrícolas; otros Estados las excluían, como es el caso de Francia y Bélgica, que no consideraban actividad agrícola la comercialización de los productos de la explotación llevada a cabo mediante puntos fijos de venta fuera de donde radicaba la explotación. De la misma forma, Bélgica excluye la venta ambulante, mientras que, por el contrario, Francia asimila a la actividad agrícola la venta a granel.

Respecto al tratamiento que se daba a la transmisión de los bienes de inversión que han sido utilizados por los agricultores en sus explotaciones, Irlanda, Bélgica y los Países Bajos tenían establecida una exención específica para las ventas que de estos bienes realizaran los agricultores sometidos al régimen especial. Por su parte, Francia, aun cuando las declaraba exentas, lo hacía dentro del campo de aplicación del régimen de bienes usados.

En Luxemburgo y Alemania estas transmisiones se contemplaban dentro de la base de cálculo para la compensación *forfataria*, de manera que se consideraba que el agricultor se resarcía de las cuotas soportadas en todos sus inputs, incluidas las que gravaban los bienes de inversión.

Sólo teóricamente estas ventas estaban sujetas en Italia pero al no existir obligación de declarar o de liquidar el impuesto, en la práctica, estas transmisiones se encuentran exentas.

El artículo 25 de la Sexta Directiva expresamente establece que el régimen de compensación se aplica exclusivamente a los productos y prestaciones de servicios agrícolas, sin que en ningún caso se contemplen las ventas que de sus bienes de inversión lleven a cabo los agricultores.

Por otro lado, la inclusión en la base de cálculo de la compensación de estas ventas puede originar un doble reembolso, ya que, de una parte éste se produciría en el momento de la venta de los productos agrícolas y, por otra, en el momento de la transmisión del bien.

Por razones de índole práctica se hace necesaria esta exención, ya que de no ser así, se obligaría a los agricultores sometidos al régimen de *forfait* a cumplir las obligaciones formales del régimen normal, aunque sólo fuera por estas transmisiones. De esta forma el espíritu simplificador del régimen especial, destinado a aquellos sujetos pasivos para los que la aplicación del régimen normal podría conllevar grandes dificultades, quedaría suprimido.

Ahora bien, sólo en la medida en que los cálculos macroeconómicos a los que hace referencia el artículo 25 de la Sexta Directiva, para determinar la compensación forfataria, tenga en cuenta el importe de las ventas de estos bienes, considerándolas como un ingreso más de los habidos en la explotación, el sistema funcionaría correctamente. Caso contrario, se produciría una sobrevaloración de las cantidades a reembolsar.

Se puede concluir que, siguiendo lo establecido en el Informe de la Comisión al Consejo de 1983, la interpretación que se ha realizado del artículo 25 de la Sexta Directiva ha sido muy amplia y es necesario restringirla a aquellos pequeños agricultores que tengan realmente dificultades para aplicar el régimen normal.

Sistema de pago de las compensaciones a tanto alzado

Salvo en el caso de Francia, donde el reembolso al agricultor se efectúa por el Tesoro Público, todos los demás Estados han optado por que sea el adquirente el que directamente pague al agricultor, pudiendo aquel deducirse lo soportado.

Ahora bien, dentro de este segundo sistema existen distintas modalidades:

1).- En Alemania y Luxemburgo, se considera que los agricultores deben repercutir normalmente el impuesto a sus clientes. Posteriormente, y en el momento de ingresar la cuota del Tesoro, pueden, los acogidos al régimen de *forfait*, deducir del impuesto repercutido una cantidad a tanto alzado que se supone los resarce de las cuotas soportadas en los inputs. Como generalmente estos tipos a tanto alzado coincidían con el tipo repercutido en

las ventas y prestaciones de servicios agrícolas, el agricultor no debía ingresar nada y se habría compensado el IVA soportado. Sin embargo, en algunos Estados miembros como Alemania, el tipo de compensación era inferior al tipo del IVA, por lo que el agricultor debía ingresar el diferencial.

La característica de este sistema era que el cliente siempre debía soportar el impuesto, tuviese o no la consideración de sujeto pasivo.

2).- En Bélgica, Italia, Irlanda y los Países Bajos el mecanismo de compensación tenía lugar mediante la facturación de un porcentaje por el agricultor al cliente que incrementa el importe neto de la venta o prestación.

En esta modalidad hay distintas situaciones. Irlanda, por ejemplo, autoriza en cualquier caso la repercusión, pero sólo deben soportarla los clientes-sujetos pasivos. Por su parte, en Bélgica e Italia la facturación sólo está permitida cuando el cliente es sujeto pasivo; en los demás casos, aunque no se diga expresamente, se presume que el impuesto se repercute vía precios.

En Italia los agricultores podían, con carácter retroactivo, renunciar al régimen especial a tanto alzado para poder ser reembolsados así del impuesto efectivamente soportado.

Tipos de reembolso

En lo que se refiere a este punto la Sexta Directiva establece en su artículo 25 la autorización a los Estados miembros para que fijen un porcentaje único, o varios diferentes para sectores económicos distintos, que compensen las cuotas soportadas por los agricultores como consecuencia de sus compras.

Este porcentaje tiene una limitación importante, ya que en ningún caso puede atribuir, al conjunto de los sujetos que se benefician del reembolso, cantidades que superen la carga soportada y que constituyan así subvenciones encubiertas.

El cálculo del reembolso, conforme a la norma comunitaria, deberá ser efectuado en base a los datos macroeconómicos de los tres últimos años, redondeando, en su caso, en el medio punto porcentual inferior o superior.

La Comisión ha procedido, en diversas ocasiones, a comprobar que el reembolso a tanto alzado no excede de los límites establecidos. Así ha sucedido, sobre todo, como consecuencia de los necesarios controles del régimen de recursos propios y más en concreto respecto de la base armonizada del IVA, de manera que un Estado podía verse desfavorecido porque, al no haberse compensado suficientemente el IVA repercutido, la base imponible se puede ver incrementada, mientras que otro podía beneficiarse, al verse su base imponible minorada como consecuencia de un

reembolso excesivo. Es necesario reseñar que, al ser obligatoria la comunicación a la Comisión, tanto de los tipos de reembolso, como su fórmula de cálculo, la UE realiza también, en ese momento, el control. Aunque es obvio que la disparidad acarrea distorsiones en la competencia de los agricultores comunitarios, la realidad es que los Estados miembros aplican distintos tipos de reembolso.

La necesidad de una reforma

El tratamiento de la agricultura en lo que a imposición indirecta se refiere, dentro de los países comunitarios, indica que existe una gran diferencia en cuanto al tratamiento en este sector.

Por ello la Comisión ha propuesto una serie de reformas que pueden resumirse en:

- Limitar la aplicación del régimen de *forfait*, que debe ser facultativo solo para aquellos sujetos pasivos a los que la llevanza de las obligaciones formales exigidas por el IVA pueda originar grandes problemas.
- Aplicar el régimen especial en función de criterios cuantitativos como, por ejemplo, un límite en el número de hectáreas o en el número de animales vendidos.
- Eliminar el campo de aplicación de actividades accesorias, como la transformación o la comercialización, y sólo admitir esta última cuando se realice directamente sin personal especializado, ni instalación fija fuera de la explotación.
- Establecer la posibilidad de opción por otros regímenes simplificados.
- Por último, respecto a las exportaciones se propugna un régimen común de reembolso *forfatario* por parte del Tesoro Público del país exportador.

La modificación de la imposición indirecta, que arranca de la Ley 6/79, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, estaba orientada desde un principio a la aproximación al IVA que inexorablemente habría de implantarse en el momento de nuestra adhesión a la entonces Comunidad Económica Europea.

El IVA vino a sustituir hasta un total de 24 figuras impositivas, entre las que destacaba por su importancia el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

La implantación del IVA en España supone una ruptura en la imposición indirecta de tal manera que va a alterar los hábitos empresariales y

profesionales, obligando a unas formalidades contables que han de tener, sin duda, unas consecuencias positivas en la administración propia de los citados sujetos pasivos.

El nuevo planteamiento que lleva consigo el IVA se refiere más a los productos agrarios que a los propios productores, los cuales, en su mayoría, van a poder seguir al margen de obligaciones tributarias por impuestos indirectos merced al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca contemplado en la Ley del IVA.

Naturaleza y contenido del IVA

Si bien Francia ya tenía implantado un IVA desde 1954, hasta 1967 no se promulgaron las primeras Directrices del Consejo de las Comunidades Europeas, con el propósito de unificar la imposición indirecta, sustituyendo todos los impuestos sobre la cifra de negocios por un único impuesto sobre el valor añadido. El propio nombre hace pensar en cual debe ser la base imponible del impuesto: el volumen de ventas o de servicios prestados menos el coste de los medios empleados para obtenerlos.

El IVA es un impuesto sobre el consumo y repercute íntegramente sobre el consumidor final. Las peculiaridades más importantes consisten en que tal impuesto se recauda anticipadamente por la Hacienda Pública, exigiendo que en cada una de las fases de la producción y de la comercialización de un determinado bien o servicio sea el correspondiente sujeto pasivo que vende o presta el servicio quien liquide a la Hacienda Pública el impuesto que, por otra parte, debe repercutir íntegramente al comprador o receptor de servicios. Por otra parte, y es fundamental, al hacer la liquidación del impuesto repercutido el sujeto pasivo puede deducir los impuestos sobre el valor añadido que tuvo que pagar a sus proveedores de materias primas, servicios y, en general, de cualquier medio de producción, incluso el impuesto correspondiente a sus inversiones de capital fijo. De esta manera, sin necesidad de calcular la base imponible que sería el valor añadido de cada venta (lo cual sería en muchos casos verdaderamente difícil) puede estimarse que la diferencia entre los impuestos pagados sobre la cifra de ventas menos los descontados por los inputs adquiridos constituye aproximadamente el impuesto correspondiente al valor añadido. El calificativo de aproximado está asimismo justificado por el hecho de que, ante la imposibilidad práctica de imputar a cada bien transmitido o cada servicio prestado la parte proporcional de inputs que incorpora y determinar así el impuesto exacto a deducir, lo que se exige en la práctica es liquidar por períodos de tres meses, de forma que al final de los mismos el sujeto pasivo ingrese la totalidad de los

impuestos sobre el valor añadido repercutidos a los clientes en las ventas o servicios durante ese período y se deduzcan los IVA sufridos en el mismo por todas las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para su actividad empresarial o profesional.

Neutralidad del IVA

Una de las características más positivas del IVA es su neutralidad, ya que en cada una de las fases que las materias primas atraviesan hasta llegar al consumidor final se va gravando el valor añadido en cada una de ellas y es el consumidor final sobre quien recae vía precios el impuesto sobre el valor añadido total. Y este gravamen que soporta el consumidor final es independiente del número de transacciones intermedias que hayan sufrido las materias primas, los componentes de los bienes o los medios de producción aportados a los productos o a los servicios vendidos.

La neutralidad del IVA es lo que permite eximir de las obligaciones tributarias a cualquiera de los intermediarios del ciclo producción-consumo: lo que deje de ingresar un sujeto pasivo que forme parte de la cadena lo ingresará el siguiente. De esta manera se puede exonerar a los empresarios agrarios acogidos al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y la Pesca de la declaración del impuesto y de las formalidades que ello entraña.

Es decir, mientras que el agricultor esté acogido al REAGP del IVA no tiene que presentar declaraciones, ya que se considera que la compensación o tanto alzado, compensa el IVA soportado, justificando así, la neutralidad de este régimen especial.

Por otro lado, dado que el mercado de productos agrarios en origen no es un mercado de precios fijos y estables, ni la situación estratégica negociadora del agricultor es la más fuerte, en algunos casos es difícil que éste logre repercutir la compensación o tanto alzado al comprador.²⁹⁴

No sujeción y exención:

No está sujeta al impuesto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a favor de uno o varios adquirentes, pero no si se transmite por partes, y siempre que éstos continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales del transmitente. Cuando la transmisión se hace por partes, no está sujeta a IVA únicamente cuando tiene lugar *mortis causa*.

²⁹⁴ CABALLER MELLADO, VICENTE. (1985). Página 208.

Así pues, no están sujetas las transmisiones de explotaciones agrarias a favor de otra persona, sea un hijo o un familiar colaborador o un conjunto de personas “pro indiviso”, siempre que los receptores continúen con la explotación agraria o pecuaria.

En cualquier caso, aunque estén sujetas, están exentas las entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables, aunque en las mismas haya edificaciones de carácter agrario indispensables para su explotación. Es decir, están exentas las transmisiones de todas las explotaciones agrarias y en los casos anteriormente indicados, ni siquiera están sujetas.

Tampoco están sujetas las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, incluidos los entes autonómicos y los organismos autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Están exentas las entregas (ventas, donaciones y transmisiones de cualquier tipo) de explotaciones rústicas y pecuarias, incluso con sus edificios, aunque estén en zona urbana. También están exentos los arrendamientos de fincas rústicas.

En España, el régimen de la agricultura es un régimen especial concebido como una posibilidad que tienen determinados sujetos pasivos de aplicar el IVA con una gran sencillez, que les permite recuperar la teórica carga tributaria que resultaría a su favor después de haber realizado las operaciones que, dentro de su actividad, estén incluidas en este régimen. Esta recuperación se hace efectiva a través de las compensaciones.

El Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA se justifica por la necesidad de no incrementar la presión fiscal indirecta atendiendo a las peculiaridades que presentan las empresas del sector, cuya insuficiente infraestructura administrativa y contable les hace difícil el cumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral de general aplicación.

Recogiendo el criterio sentado en la Sexta Directiva Comunitaria se excluye de la posibilidad de acogerse del régimen especial agrario a la ganadería independiente (ganadería no vinculada a la explotación del suelo, es decir, la actividad de cría de ganado alimentado con piensos no procedentes de la explotación en proporción superior al 50%).²⁹⁵

Es decir, no tienen obligación de repercutir ni de ingresar el impuesto y, al no poder deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, tienen derecho a

²⁹⁵ ALONSO FERNÁNDEZ FELIPE (1985). Página 233.

obtener una compensación a tanto alzado cada vez que venden sus productos. Esta compensación es deducible por el empresario que la paga.

CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

Este régimen especial, regulado en el Capítulo III del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (artículos del 124 a 134.bis), concede un tratamiento diferenciado para aquellos que ejercen la actividad agrícola en determinadas condiciones, fundamentándose en el hecho de que la Sexta Directiva Comunitaria armonizadora del IVA en la Unión Europea, en su artículo 25 prevé un régimen especial para productores agrarios en razón a las dificultades administrativas que de su escasa dimensión empresarial se deriva, a señalar que “los Estados miembros estarán facultados para otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, del régimen simplificado previsto en el artículo 24 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del impuesto pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo”.

Este régimen especial, se aplica a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras²⁹⁶ en los que concurren los requisitos exigidos, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

“La empresa agrícola acogida al régimen especial transmite sus productos sin pago del IVA cualquiera que sea la condición del comprador y las ventas realizadas a sujetos pasivos del IVA, dan derecho al agricultor a una devolución calculada a tanto alzado que se hace efectiva anualmente.

Los agricultores sometidos al régimen especial tienen derecho a la compensación del importe del IVA incorporado en el precio de los bienes y servicios adquiridos por aplicación de un porcentaje de compensación a los precios, sin impuestos, de los productos agrícolas que han entregado y de las prestaciones de servicios agrícolas que han efectuado.

²⁹⁶ Concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera: Tienen esta consideración las que obtengan de forma directa productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas. Entre otras actividades se incluyen el cultivo de flores, champiñones, especias, simientes, etc., aunque sea en invernaderos; la ganadería vinculada a la explotación del suelo, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericultura y cría de especies cinegéticas; la silvicultura; las explotaciones pesqueras en agua dulce; criaderos de moluscos y crustáceos y piscifactorías.

Este porcentaje de compensación tiene por objeto eliminar el impuesto incorporado en los bienes y servicios adquiridos en las explotaciones agrícolas, piscícolas y silvícolas, aplicables a las entregas de productos provenientes de la agricultura, pesca y silvicultura, así como a las prestaciones de servicios agrícolas, efectuadas por un agricultor sometido a régimen especial.

Los agricultores en régimen especial quedarían dispensados del cumplimiento de cualquier tipo de obligación administrativa o contable”²⁹⁷.

Particularmente, se incluyen las actividades agrícolas, silvicultura, ganadería vinculada a la explotación del suelo (es decir, conjunto de cabezas de ganado que se alimenten con piensos obtenidos en la propia explotación en más de un 50%, en peso) explotaciones pesqueras de agua dulce, así como las piscifactorías y criaderos de moluscos y crustáceos.

Los titulares de las explotaciones que pueden acogerse a este Régimen Especial no tienen por qué ser personas físicas, pudiendo también acogerse algunas personas jurídicas tales como cooperativas de explotación en común, montes comunales, etc.

Respecto a la titularidad, el Reglamento del IVA aclara que no se consideran titulares de explotaciones, a los efectos de este Régimen Especial, los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería. En cuanto al primer caso, no cabe duda que el titular sería el arrendatario; en el caso de la aparcería, aunque el riesgo empresarial suele ser compartido, las relaciones entre propietario y aparcerero no permiten siempre dilucidar de quién es el dominio de los frutos obtenidos de la tierra y el atribuirlo al aparcerero, como parece deducirse por exclusión, puede no encontrar apoyo jurídico en caso de conflicto entre las partes.

Tampoco se consideran titulares de explotaciones a quienes se dediquen a la ganadería de integración. Los colaboradores sí pueden ser considerados como titulares en determinadas condiciones.

La Sexta Directiva de la CEE optó por establecer un anexo con una lista positiva de actividades agrícolas, entre las cuales pueden inscribirse, a criterio de cada Estado miembro, las explotaciones que pueden acogerse al Régimen a tanto alzado.

²⁹⁷ MINISTERIO DE HACIENDA. *Sistema Tributario Español: Criterios para su reforma* (2002). 2ª Edición. XXV Aniversario de la Reforma Fiscal de 1977. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

El régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca es un régimen que tiene por objeto la *simplificación* de las obligaciones formales y liquidatorias para los destinatarios del mismo, ya que supone no hacer liquidación alguna de IVA.

Ahora bien, para resarcirse del IVA pagado en su día en la adquisición de los medios de producción utilizados para la obtención de los bienes vendidos, sin necesidad de conservar facturas de compra ni cualquier otro tipo de requisito, tiene el derecho de recargar el importe de su venta con una cantidad resultante de aplicar un cierto porcentaje convenido, a tanto alzado o *forfait*, sobre dicho importe. Este tipo a tanto alzado debería compensar al empresario medio por los impuestos medios pagados con los inputs adquiridos. Este tipo, que no tiene que ser único, sino que puede haber varios según subsectores, como pasa con la agricultura y con la ganadería, tiene que ser calculado en base a macro magnitudes económicas de los últimos años, referentes al colectivo de explotaciones que se incluyan en ese subsector y estén en condiciones de acogerse al Régimen Especial.

Se consideran incluidos en el régimen especial los *servicios accesorios* que los titulares de las explotaciones prestan a terceros con los medios ordinariamente empleados en sus explotaciones, siempre que contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios. Se entiende que los servicios prestados son accesorios si durante el año anterior su importe no superó el 20% del volumen total de operaciones de la explotación²⁹⁸

Se trata de un régimen *opcional*, si bien esa opción se realiza de forma presunta, es decir, se entienden incluidos en este régimen todos aquellos sujetos pasivos (titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras) que, cumpliendo con las condiciones exigidas para ello, no hayan renunciado al mismo.

Una persona que sea titular de varias explotaciones tributará por este régimen en todas ellas, es decir, no podrá renunciar al régimen por una explotación y no hacerlo por otras.

²⁹⁸ Tienen la consideración de **servicios accesorios**, entre otros: La plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte; el embalaje y acondicionamiento de productos; la cría, guarda y engorde de animales; la asistencia técnica; el arrendamiento de aperos y maquinaria; la eliminación de plantas y animales dañinos; la explotación de instalaciones de riego y drenaje; los servicios complementarios de la silvicultura como tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y la limpieza de bosques.

En síntesis este régimen permite el cobro, sobre la cantidad percibida en las entregas de productos de su actividad, y por prestaciones de servicios, de una compensación, sin que tenga que cumplir ninguna obligación de carácter formal en relación con este impuesto.

EXCLUIDOS DE LA APLICACIÓN DE ESTE RÉGIMEN ESPECIAL

Si bien están delimitadas las actividades incluidas, cuando se realice una actividad a la que no le sea de aplicación el REAGP, no impide que los que cumplan los requisitos apliquen este régimen, sí que pueden deducirlas en la medida en que estén relacionadas con actividades que den derecho a deducción.

Son sujetos pasivos excluidos del REAGP, los siguientes:

- 1.-Las sociedades mercantiles.
- 2.-Las sociedades cooperativas (excepto las de explotación en común) y las sociedades agrarias de transformación.
- 3.- Los agricultores o ganaderos cuyo volumen de operaciones²⁹⁹ durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido de 300.000 euros (250.000 euros, a partir de 2020).
- 4.- Los agricultores o ganaderos cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA (250.000 a partir de 2020). Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.
- 5.-Los agricultores o ganaderos que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades económicas.
- 6.-Los agricultores o ganaderos que renuncien a la aplicación del régimen simplificado.
- 7.- Aquellos que, habiendo quedado excluidos de este régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca de IVA, por haber superado los límites de

²⁹⁹ **Determinación del volumen de operaciones:** en operaciones sometidas al REAGP, se computarán las operaciones que deban anotarse en los Libros Registro y aquellas por las que estén obligados a expedir factura. No se tienen en cuenta las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las entregas de bienes de inversión para el transmitente y las operaciones financieras y operaciones con oro de inversión exentas no habituales.

volumen de operaciones o adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, no superen dichos límites en años sucesivos, quedarán sometidos a dicho régimen especial, salvo que renuncien al mismo.

No pueden incluirse en el REAGP los que realicen una actividad de ganadería integrada, ni los cedan sus explotaciones en arrendamiento o aparcería o de cualquier otra forma, ya que expresamente no se consideran titulares de explotaciones.

Tienen la consideración de actividades excluidas, las siguientes:

- Las de transformación, elaboración o manufactura de los productos naturales.

No tienen esta consideración los actos de mera conservación como: pasteurización, congelación, secado, limpieza, descascarado, troceado, desinfección, etc.; ni la obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

- Las de comercialización de productos propios mezclados con otros adquiridos a terceros (salvo que éstos tengan por objeto la mera conservación).
- Las de comercialización de los productos en establecimientos fijos (aquellos en que realice actividad continuada), fuera de la explotación o en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades económicas no incluidas en el REAGP.

La venta en un mercado que se celebre con periodicidad semanal no supone la existencia de un establecimiento fijo, por lo que puede aplicar el REAGP.

- Las explotaciones cinegéticas recreativas o deportivas.
- La pesca marítima.
- La ganadería independiente (conjunto de cabezas de ganado que se alimente de productos obtenidos fuera de la propia explotación en proporción superior, en peso, al 50%).
- La prestación de servicios accesorios no incluidos en el régimen.

Por ejemplo, están excluidos los servicios accesorios de la ganadería independiente (cría, guarda y engorde de ganado).

RENUNCIA AL REAGP

La práctica de las deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios equivale a la renuncia.

En general, la renuncia debe efectuarse a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036 o 037) y tendrá una vigencia mínima de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia se entiende realizada con la presentación en plazo de la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos o de la primera declaración que deba presentarse después del comienzo de la actividad aplicando en régimen general.

Como dice MARTÍN GARCÍA (2000) “si la existencia del REAGP se apoya en la supuesta incapacidad del agricultor o ganadero para cumplir las obligaciones formales del Régimen ordinario, el criterio de exclusión debería haberse basado solamente en la dimensión económica de las explotaciones y no en los métodos o técnicas empleadas”.

No parece muy lógico que “para excluir del REAGP a las explotaciones agrícolas se aplique solamente el criterio de la dimensión económica, en cambio para las ganaderas se utiliza, además, el del método de explotación”³⁰⁰.

La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social añadió un nuevo artículo relativo al comienzo o cese en la aplicación de este régimen especial, que quedó redactado de la forma siguiente:

Uno. Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera cambie del régimen general al especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, el titular de la explotación quedará obligado a:

1º.- Ingresar el importe de la compensación correspondiente a la futura entrega de los productos naturales que ya se hubieren obtenido en la actividad a la fecha del cambio del régimen de tributación y que no se hubieran entregado a dicha fecha.

³⁰⁰ MARTÍN GARCÍA, M. (2000). A. Página 170.

2º.- Rectificar las deducciones correspondientes a los bienes, salvo los de inversión, y los servicios que no hayan sido consumidos o utilizados efectivamente de forma total o parcial en la explotación.

A efectos del cumplimiento de esta obligación, el agricultor o ganadero queda obligado a confeccionar y presentar un inventario a la fecha en que deje de aplicarse el régimen general.

Dos. Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera cambie del régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca al general del impuesto, el titular de la explotación tendrá derecho a:

1º.- Efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la explotación, IVA excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen especial, los tipos de dicho impuesto que estuviesen vigentes en la citada fecha. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los siguientes:

- a. Bienes de inversión.
- b. Bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos total o parcialmente en la explotación.

2º.- Deducir la compensación a tanto alzado por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado a la fecha del cambio del régimen de tributación.

A efectos del ejercicio de estos derechos, el agricultor o ganadero deberá confeccionar y presentar un inventario a la fecha en que deje de aplicarse el régimen general.

Tres. Para la regularización de deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, será cero la prorrata de deducción aplicable durante el período en que la actividad esté acogida a este régimen especial.

SUJETOS PASIVOS SIN OBLIGACIONES PERIÓDICAS

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca no están sujetos a obligaciones periódicas cuando efectúen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, adquisiciones intracomunitarias de otros bienes, cuando realizan operaciones de inversión del sujeto pasivo, cuando efectúan entregas de bienes de inversión de naturaleza inmobiliaria o cuando solicitan el reintegro de las compensaciones a la Administración Tributaria.

El Modelo 341 es el de solicitud de reintegro de compensaciones en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca y lo utilizarán aquellos sujetos pasivos acogidos a este régimen especial para solicitar a la Administración el reintegro de las compensaciones por las entregas de bienes que sean objeto de exportación o de entrega intracomunitaria. Este modelo se entrega en la Delegación o Administración del domicilio fiscal del sujeto pasivo.

LIQUIDACIONES

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial no estarán obligados, respecto a las actividades incluidas en el mismo, a repercutir el IVA en sus operaciones, ni, por tanto, a liquidar e ingresar el impuesto.

DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial no pueden deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en las actividades sometidas al régimen.

COMPENSACIONES

Como ya se ha señalado, los sujetos pasivos generalmente no repercuten el impuesto, ni deducen las cuotas soportadas. No obstante, estos empresarios tienen derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del impuesto soportado en las adquisiciones de bienes o servicios.

La Ley establece que la fijación de los porcentajes de compensación a tanto alzado se hará por el Gobierno a propuesta conjunta de los Ministerios de Agricultura, Pesca y Alimentación y de Hacienda y Administraciones Públicas, en base a estudios macroeconómicos.

1.- Importe de la compensación:

El Reglamento del IVA nada dice de la forma de determinar la compensación, atribuyéndoselo al Gobierno.

De acuerdo con la Sexta Directiva, la Ley del IVA permite establecer porcentajes diferenciados en función de la naturaleza de las operaciones. Esto facilita una mayor aproximación a los tipos medios reales de cada

subsector productivo. No obstante, la dificultad de cálculo de dichos tipos y la simplificación administrativa han conducido en los diversos países de la UE a aplicar tipos prácticamente únicos.

El artículo 2 del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de Medidas Urgentes de Apoyo a los Sectores Agrarios, Pesquero y de Transporte modificó la redacción del apartado Cinco del artículo 130 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, con efectos a partir del 7 de octubre de 2000.

En el orden material (prestación tributaria), dado que la casi totalidad de los productos obtenidos en las explotaciones agrícolas están gravados al tipo súper reducido, mientras que las adquisiciones habrán soportado el tipo general o, en algunos casos, el tipo reducido, lo lógico es que la liquidación que hubiera debido presentar el agricultor habría arrojado una cuota neta negativa (a devolver), por eso, el régimen especial de la agricultura establece un porcentaje de devolución a *forfait* (compensación) que percibe el agricultor en cada una de sus ventas.

La Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias (BOE núm. 76 de 30 de marzo de 2006), en su artículo quinto, modificó la compensación a tanto alzado aplicable, estableciéndola en:

- El 9 por 100 en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.
- El 7,5 por 100 en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Esta modificación fue fruto del Acuerdo sobre Carburantes firmado el 7 de diciembre de 2005, entre los Ministerios de Economía y Hacienda, Agricultura, Pesca y Alimentación, y las Organizaciones Agrarias.

El porcentaje aplicable en cada operación será el vigente en el momento en el que nazca el derecho a percibir la compensación.

Por otro lado, la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, con efectos desde el 1 de julio de 2010, con vigencia indefinida y como consecuencia del incremento de los tipos general y reducido recogidos en dicha ley, modifica los porcentajes de la compensación a tanto alzado, estableciéndolos en los siguientes:

- El 10 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en

explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

- El 8,5 por 100 en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

El Real Decreto-Ley 20/2012, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, elevó, a partir del día 1 de septiembre de 2012, como consecuencia del incremento de los tipos general y reducido recogidos en dicho Real Decreto, los porcentajes de la compensación a tanto alzado, estableciéndolos en los siguientes:

- El 12 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.
- El 10,5 por 100 en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

En el Anexo 5 se recoge la modificación de los porcentajes de compensación a lo largo del tiempo.

Estos porcentajes de compensación implican la estimación de unos márgenes de valor añadido sobre las ventas realizadas por el agricultor o ganadero, que pueden deducirse.

La subida de los tipos general y reducido del IVA ha supuesto un sobrecoste anual para los profesionales del sector agrario, ya que, por ejemplo, semillas y plántones, fertilizantes, productos fitosanitarios, gastos veterinarios y piensos han pasado de tener un IVA del 8 al 10%.

La energía y lubricantes, maquinaria agrícola, mantenimiento de material y edificios y otros servicios agrícolas han pasado a soportar un IVA del 21% (siendo anteriormente del 18%).

La inmensa mayoría de los profesionales agrarios tributan en este sistema especial que les impide deducir el IVA soportado en las diversas adquisiciones que realizan.

El porcentaje de compensación se aplica al precio de venta de los productos o de los servicios, teniendo en cuenta que para la determinación del precio de venta no se computarán los tributos indirectos que gravan estas operaciones, ni los gastos accesorios y complementarios como comisiones, portes, seguros o financieros cargados separadamente al adquirente.

Tienen *derecho al cobro de la compensación*, las entregas de productos naturales obtenidos en sus explotaciones a otros empresarios o profesionales.

Como excepción, no tienen derecho al cobro de esta compensación:

- *Cuando vendan a otros empresarios acogidos a este régimen o a particulares.*
- *Cuando vendan a empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones exentas sin derecho a deducción.*

El obligado al reintegro de la compensación será, como regla general, el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios.

La Hacienda Pública es la obligada al reintegro de la compensación, por las exportaciones o entregas intracomunitarias y por los servicios prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto, pues de no ser así, el que realizó la operación no tendría posibilidad de recuperar la carga tributaria que lleva implícita la entrega, lo que no le incentivaría a realizar entregas con destino a otro Estado miembro o exportaciones.

El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las siguientes operaciones:

- Entregas de productos naturales, obtenidos en las explotaciones del empresario acogido a este régimen especial, a otros empresarios o profesionales, salvo que estén acogidos igualmente a este régimen o a empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto.
- Entregas intracomunitarias exentas de los productos naturales a una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.
- Prestaciones de servicios accesorios incluidos en el régimen especial a empresarios o profesionales.

Cuando la contraprestación es en especie, el porcentaje se aplicará al valor de mercado de los productos entregados.

Para cobrar la compensación, el destinatario debe expedir **un recibo** que debe ser firmado por el sujeto pasivo acogido al REAGP, al que le debe entregar una copia. Los datos que deben constar en el recibo son:

- Serie y número: la numeración será correlativa.
- Nombre y dos apellidos o denominación social, NIF y domicilio del expedidor y del destinatario.

- Descripción de los bienes entregados o servicios prestados, así como el lugar y fecha de las respectivas operaciones.
- Precio de los bienes o servicios.
- Porcentaje de compensación aplicado.
- Importe de la compensación.
- Firma del titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Con estos requisitos, el empresario que ha satisfecho la compensación, si se cumplen el resto de los condicionantes comunes para las deducciones, puede deducirlas en su autoliquidación.

Operaciones que dan derecho a recibir compensación:

La compensación se podrá obtener por las siguientes operaciones:

1.- Entregas de productos a otros empresarios o profesionales (no a particulares), establecidos o no en el territorio de aplicación del impuesto, excepto cuando estos empresarios:

- Estén también acogidos al régimen de Agricultura, Ganadería y Pesca en el territorio de aplicación.
- Realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto, sin derecho a deducir las cuotas soportadas.

2.- Entregas intracomunitarias de productos exentas, cuando los adquirentes sean personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, pero que sus adquisiciones intracomunitarias están sujetas en el otro Estado miembro. En este caso, la compensación sobre el precio se la abonará la Hacienda Pública.

3.- Prestaciones de servicios accesorios incluidos en el Régimen Especial, siempre que se presten a otros empresarios o profesionales, establecidos en el territorio de aplicación del impuesto o no, siempre que no tributen en el mismo Régimen Especial dentro del territorio de aplicación.

A.- OBLIGACIONES FORMALES: FACTURACIÓN Y LIBROS-REGISTROS

Cuando se implantó el IVA en España en general no estaban los agricultores censados desde una óptica fiscal, ya que debido a la cuantía de las rentas que obtenían no tenían obligación de declarar en el IRPF.

El hecho de plantear este régimen especial como una forma sencilla de recuperar la carga soportada por el IVA requirió un control en los perceptores, que sólo podría darse a través de la obtención del NIF, lo que trajo como consecuencia un incremento en el censo fiscal de agricultores.

Para cobrar las compensaciones es preciso facilitar el NIF al destinatario de las entregas que den derecho a tal cobro, y firmar el recibo en el que consten todos los datos de la operación, quedando una copia en poder del titular de la explotación.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deben llevar un Libro Registro en el que anoten las operaciones comprendidas en este régimen especial, y deben conservar copia del recibo acreditativo del pago de la compensación durante 4 años a partir del devengo del impuesto.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial no están obligados a emitir factura por sus operaciones ni a llevar registros contables en relación con el IVA.

Se exceptúa de lo anterior:

- Cuando se realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen simplificado o el régimen especial del recargo de equivalencia; se deberá llevar el Libro-Registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a las adquisiciones de cada régimen, incluso las referentes al régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca.
- Cuando se realicen otras operaciones o actividades que tributen en el régimen general del impuesto o cualquier otro régimen especial distinto de los indicados en el apartado anterior; se deben cumplir las obligaciones formales establecidas con carácter general. En todo caso, en el libro de facturas recibidas deben anotarse separadamente las correspondientes al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Como se ha comentado anteriormente, los empresarios adquirentes de bienes a sujetos pasivos acogidos a este régimen especial, suelen emitir unos documentos equivalentes a las facturas, son documentos denominados auto facturas o recibos, por ser emitidos por los destinatarios de los mismos.

B.- OTRAS OBLIGACIONES:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades.

- Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos establecidos.
- Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

COMIENZO O CESE EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL:

En caso de comienzo y cese de operaciones en el régimen especial, hay que realizar una serie de regularizaciones:

Cuando una actividad cambie del régimen general al régimen especial, el titular de la explotación quedará obligado a:

- Ingresar el importe de la compensación correspondiente a la futura entrega de los productos naturales ya obtenidos y no entregados a la fecha de cambio de régimen.
- Rectificar las deducciones correspondientes a los bienes, salvo los de inversión, y los servicios no consumidos o utilizados de forma total o parcial, efectivamente en la actividad o explotación.

Cuando una actividad cambie del régimen especial al régimen general, el titular de la explotación tendrá derecho a:

- Efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, IVA excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen, los tipos vigentes en dicha fecha, sin tener en cuenta los bienes de inversión ni los bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos, total o parcialmente, en la actividad.
- Deducir la compensación a tanto alzado por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado en la fecha de cambio de régimen.

En ambos casos, tiene la obligación de confeccionar y presentar un inventario en el que deberán incluirse los productos naturales obtenidos y no entregados (para la compensación) y los bienes y servicios adquiridos y no consumidos o utilizados total o parcialmente (para las cuotas).

Para la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión será cero la prorrata de deducción aplicable durante el período o períodos en que la actividad esté acogida a este régimen especial.

PLURIACTIVIDAD

Para conseguir el principio de unidad, se establece un régimen de incompatibilidades entre el régimen de estimación directa, en sus dos modalidades, y el régimen de estimación objetiva de tal forma que, si el sujeto pasivo determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades en estimación directa, deberá determinar el rendimiento de todas sus actividades por dicho régimen, en la modalidad correspondiente.

Asimismo, si para alguna actividad determina el rendimiento mediante la modalidad normal del régimen de estimación directa, debe determinar el rendimiento de todas sus actividades por dicha modalidad. Igual criterio se establece para la estimación objetiva.

Esto no ocurre en el caso de inicio de nuevas actividades para contribuyentes que ya vinieran realizando otras actividades, en que el régimen de incompatibilidades anterior se empieza a aplicar a partir del año siguiente al inicio de la nueva actividad.

De este modo se consigue que cada sujeto pasivo determine el rendimiento neto de todas sus actividades mediante el mismo método, salvo la excepción anterior.

El régimen simplificado, que sólo se ofertará a los sujetos incluidos en la estimación objetiva del IRPF que no tengan un régimen especial propio, sólo es compatible con los regímenes especiales de Agricultura, Ganadería y Pesca o con el recargo de equivalencia, con las únicas excepciones de actividades en cuyo desarrollo se realicen exclusivamente operaciones exentas o arrendamientos que no supongan actividad empresarial, de acuerdo con el concepto establecido en el IRPF.

La coordinación entre el régimen de estimación objetiva y el régimen simplificado del IVA es total. La renuncia y/o exclusión en uno produce los mismos efectos en el otro.

La coordinación entre el régimen simplificado y el régimen de Agricultura, Ganadería y Pesca es parcial. La renuncia en uno implica la exclusión en el otro, pero la exclusión no produce los mismos efectos.

Finalmente, no hay ninguna coordinación del régimen de recargo de equivalencia, ni en el IVA ni en el IRPF.

Al igual que en el IRPF, estas incompatibilidades en IVA, en el primer año de ejercicio de una nueva actividad, cuando se vinieran realizando otras actividades anteriormente, no tienen efecto hasta el año siguiente al de inicio de dicha actividad.

3.2.- COORDINACIÓN DEL IRPF CON EL IVA

La renuncia al régimen especial simplificado tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

El cese determina la exclusión del régimen desde el día siguiente al que se produzca.

Desde el punto de vista del IRPF, las actividades agrícolas, ganaderas y forestales se encuentran incluidas en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, aunque su sistema de cálculo es bastante más sencillo que el del resto de actividades, al basarse únicamente en el volumen de ingresos.

A efectos tanto de los regímenes especiales como del resto del impuesto, el volumen de operaciones viene determinado por el importe total de las entregas o prestaciones de servicios, sin incluir el IVA, el recargo de equivalencia, o la compensación del régimen especial de la agricultura.

La norma que desarrolla el método de estimación objetiva (EO) y el régimen simplificado del IVA para el año 2019 es la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre.

Como ocurre con las restantes actividades incluidas en este método, se distinguen según sea aplicable o no, de forma coordinada, el régimen simplificado del IVA, aunque el contribuyente puede, en cualquiera de los dos casos, efectuar la renuncia.

Respecto a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales a las que no es aplicable el régimen simplificado del IVA se efectúa una remisión, en general, a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) del IVA. Son las actividades no coordinadas.

Sólo se comprenden en este apartado las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, no las pesqueras. Estas últimas determinan su rendimiento neto mediante la modalidad simplificada de la estimación directa, siempre que reúnan los requisitos correspondientes y no renuncien. Por excepción, aun tratándose de una actividad pesquera, se incluye en el método de EO la actividad de producción de mejillón de batea.

La remisión al REAGP del IVA, con carácter general, plantea diversos problemas que pueden resolverse de la manera siguiente:

- En particular, serán aquéllas actividades que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas, lo que debe excluir la recolección y venta de

productos ajenos (setas, trufas, piñones y similares) y la transformación o comercialización excluidas del citado régimen.

- Se incluyen los servicios accesorios comprendidos en el REAGP (por ejemplo, plantación, siembra y cultivo; cría, guarda y engorde de ganado; arrendamiento de útiles, maquinaria e instalaciones), siempre que sean prestados por un agricultor o ganadero que sea titular de una explotación incluida en dicho régimen especial.
- La renuncia a la EO en IRPF provoca la renuncia al REAGP, y viceversa. Asimismo, la exclusión del REAGP implica la exclusión en el método de EO, ya que los límites cuantitativos de exclusión de 300.000 euros (250.000 euros a partir de 2020) de volumen de ingresos y del volumen de compras en bienes y servicios (250.000 euros a partir de 2020), son comunes a ambos regímenes.

Respecto a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales a las que sí es aplicable el *régimen simplificado del IVA*, serían las siguientes actividades coordinadas:

- Ganadería independiente (División 0 IAE), es la alimentada en más del 50%, en peso, con piensos ajenos a la propia explotación.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Otros trabajos, servicios y actividades accesorios prestados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el REAGP.
- Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el REAGP.
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas y forestales desarrolladas en régimen de aparcería.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

En general, se excluyen del REAGP los trabajos, servicios y actividades accesorios cuando excedan del 20% del volumen de operaciones del agricultor o ganadero.

Tanto la ganadería independiente como la dependiente, se encuentran incluidas en el ámbito de la modalidad de estimación objetiva del IRPF, si

bien, la ganadería independiente se encuentra coordinada con el régimen simplificado del IVA, mientras que la dependiente no lo está.

La renuncia al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la renuncia al régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo.

La renuncia y la exclusión del régimen especial simplificado o del régimen especial de Agricultura, Ganadería y Pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrán la renuncia y la exclusión al régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el sujeto pasivo.

En el siguiente cuadro-resumen se pueden clasificar las actividades agrícolas, ganaderas y forestales recogidas en el Anexo I de la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, que tienen establecidos módulos e índices correctores, según estén o no acogidas al sistema de módulos.

Tabla 46: Compatibilidades entre regímenes IRPF e IVA

Epígrafe IAE	Actividades	Módulos IRPF	Módulos IVA	REAGP
-	<i>Agrícola, ganadera o forestal susceptibles de estar incluidas en el REAGP</i>	Sí	No	Sí
-	<i>Servicios de cría, guarda y engorde de ganado</i>	Sí	Sí	No
-	<i>Otros trabajos, servicios y actividades accesorios prestados por agricultores y/o ganaderos, o titulares de actividades forestales, excluidos o no incluidos en el REAGP</i>	Sí	Sí	No
-	<i>Aprovechamiento que corresponda al cedente en las actividades agrícolas o forestales desarrolladas en régimen de aparcería</i>	Sí	Sí	No
-	<i>Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran alta como actividad industrial en el IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos</i>	Sí	Sí	No
<i>División 0</i>	<i>Ganadería independiente</i>	Sí	Sí	No

Fuente: elaboración propia.

Como ya se ha comentado, respecto a la imposición indirecta, el IVA se encuentra armonizado a través de *Directivas comunitarias*, por ello, las posibilidades del Estado para introducir beneficios fiscales en este impuesto son muy limitadas, por lo que las propuestas se centran en la introducción de mejoras técnicas, permitidas por la normativa comunitaria, en dos aspectos de gran interés para el sector: el tratamiento de las subvenciones y la actual configuración de las compensaciones en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca. En el primer caso, en el sector agrario es muy frecuente la percepción de subvenciones públicas como consecuencia de la política agraria común. El problema es determinar si las subvenciones pueden considerarse siempre vinculadas directamente al precio y, por tanto, incluidas en la base imponible o no, por lo que debe revisarse la doctrina administrativa. En cuanto al importe de la compensación en dicho régimen especial sería interesante plantear y hasta cierto punto lógico que los productos no subvencionados recibieran una compensación superior a la que reciben los productos subvencionados.

Respecto al IVA, los Libros-Registro deben permitir determinar con precisión en cada período de liquidación, el importe total del IVA de cada operación.

La llevanza de los libros debe realizarse con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco, salvo en los Libros-Registro de bienes de inversión, que se dejarán espacios en blanco para la realización de ajustes y regularizaciones, sin tachaduras ni interpolaciones. Los errores, una vez advertidos, deberán subsanarse a continuación.

Procederá la rectificación de las anotaciones en los Libros-Registro cuando se rectifiquen los recibos objeto de una anotación anterior. La anotación de rectificación deberá realizarse en un asiento diferenciado al finalizar cada período de liquidación en el que se consignarán los recibos que se rectificarán con su número de referencia, la cantidad por la que estaban contabilizados y las nuevas cantidades a contabilizar.

Si exclusivamente se ejercen actividades en régimen simplificado llevarán Libro Registro de facturas recibidas y se anotarán, de forma separada, las adquisiciones intracomunitarias, operaciones con inversión del sujeto pasivo, así como las entregas de activos fijos materiales e inmateriales y las adquisiciones de activos fijos.

Las únicas obligaciones formales en el REAGP son: firmar el recibo que los adquirentes de los bienes y servicios vendidos le presenten (lo cual es condición indispensable para que éstos últimos puedan a su vez deducir la compensación reintegrada a los productores) y darse de alta en el Censo del

impuesto (obteniendo así un número de identificación que habrá que facilitar a los adquirentes de sus productos).

3.3.- CONCLUSIONES

Conjuntamente con el régimen general, la Ley del IVA establece regímenes especiales para determinadas actividades o determinados bienes y servicios.

Los regímenes basados en signos, índices o módulos, tanto a efectos del IVA como del IRPF, se configuran como regímenes de carácter forzoso, salvo renuncia.

Respecto al régimen simplificado, dicha renuncia deberá efectuarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo del ejercicio de la actividad o, en su caso, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efectos. La renuncia tendrá efectos por un período mínimo de tres años, entendiéndose, a partir de ese momento, prorrogada tácitamente por períodos anuales, salvo que se revoque la renuncia en el mes de diciembre anterior al ejercicio en el que se desee volver a tributar en el régimen simplificado.

Es decir, las prórrogas son anuales una vez transcurrido el primer período de tres años.

También se entenderá que se ha renunciado, cuando se presente la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto aplicando el régimen general.

En este régimen, la cuota mínima a ingresar se determina de manera objetiva de acuerdo con unos índices o módulos que para cada una de las actividades se establece por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Las notas distintivas del régimen simplificado son las siguientes:

1. Plena coordinación con la estimación objetiva del IRPF de tal manera que la renuncia o exclusión en un régimen produce los mismos efectos en el otro.
2. Establecimiento de un límite de ingresos anuales (300.000 euros para 2015 y 250.000 euros a partir de 2020) para las actividades agrarias a las que sea de aplicación, tanto en el régimen simplificado como en la estimación objetiva del IRPF. En este límite no se computarán las subvenciones, corrientes o de capital, ni las indemnizaciones.
3. Los agricultores o ganaderos cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA (250.000 a partir de 2020).

4. A efectos del IVA, el régimen simplificado sólo es compatible con el REAGP o con el recargo de equivalencia.
5. Se admite la deducibilidad de las cuotas soportadas.

La norma que desarrolla el método de estimación objetiva (EO) y el régimen simplificado del IVA para el año 2019 es la Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre.

Como ya se ha comentado, el régimen simplificado, que sólo se ofertará a los sujetos incluidos en la estimación objetiva del IRPF que no tengan un régimen especial propio, sólo es compatible con los regímenes especiales de Agricultura, Ganadería y Pesca o con el recargo de equivalencia, con las únicas excepciones de actividades en cuyo desarrollo se realicen exclusivamente operaciones exentas o arrendamientos que no supongan actividad empresarial, de acuerdo con el concepto establecido en el IRPF.

Respecto al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA (REAGP) hay que destacar que es un régimen que se fija en el titular y no en la explotación, es decir, si a un sujeto pasivo se le aplica el REAGP, todas las explotaciones de que sea titular tributarán por el mismo, salvo, claro está, que realice operaciones excluidas. No tiene el titular discrecionalidad para decidir si una explotación debe o no estar en el régimen especial.

Este régimen no resulta de aplicación a los servicios prestados por empresarios agrarios consistentes en el alojamiento y manutención de personas, en el marco del denominado “*agroturismo*”, ya que no es un servicio accesorio. El agroturismo hasta 1997 debía tributar en el régimen general pero, a partir de 1998, pasó a tributar en el régimen simplificado como “actividad accesoria realizada por agricultores y ganaderos no incluida en el régimen REAGP”.

El REAGP es un régimen opcional (la opción opera para poder renunciar). La renuncia deberá formularse al tiempo de presentar la declaración del comienzo del ejercicio de la actividad, o bien durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efectos. El medio formal para formular la renuncia es la declaración censal.

La renuncia producirá efectos durante un período mínimo de tres años. Pasado este tiempo se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes, salvo que se revoque expresamente.

La revocación de la renuncia deberá realizarse en el mismo plazo. Una vez revocada, no hay un período mínimo de permanencia en el régimen especial, pudiendo volver a renunciar en el siguiente mes de diciembre.

Desde la reforma operada por el RD 37/1998, reforma de la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, existe una clara coordinación con la estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, de tal manera que:

- Si se renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de las actividades económicas desarrolladas, se renuncia al REAGP.
- Si se renuncia al régimen simplificado, se renuncia también al régimen de la agricultura.

Se entenderá realizada la renuncia cuando se presente en plazo la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto aplicando el régimen general.

Hay que señalar, por último, una forma de *renuncia tácita* a este régimen especial, que hace referencia a los sujetos pasivos que hubiesen solicitado la aplicación de la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la actividad. Estos sujetos no podrán acogerse al REAGP en la actividad en la que utilicen los bienes o servicios a que afecten esas deducciones hasta que finalice el tercer año natural de ejercicio de la actividad. Por lo tanto, se entiende que han renunciado al régimen especial, y si quieren acogerse al mismo, deberán revocar expresamente la renuncia en el mes de diciembre del tercer año.

Las condiciones subjetivas de aplicación del REAGP son:

1. Se aplica a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras. La titularidad de la explotación no se identifica plenamente con la cualidad de propietario, sino, más bien, con la de empresario. Y en esta línea, serán titulares quienes habitualmente ejerzan la actividad.

Se consideran *titulares*: los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación y los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada. Se excluyen las sociedades mercantiles, las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

2. Aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que reglamentariamente se determine (300.000 euros para 2015 y 250.000 euros a partir de 2016), no podrán tributar en el REAGP por reservarse el mismo a pequeños empresarios.

3. Los agricultores o ganaderos cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA (250.000 a partir de 2016).

Las condiciones objetivas de aplicación del REAGP son:

Son actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras aquéllas “que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas”. En concreto, se entenderán incluidas:

- 1.- Las actividades agrícolas en general. Se concibe así la actividad agrícola en un sentido amplio, por un lado, y se la desvincula del suelo rústico por otro.
- 2.- Las dedicadas a la silvicultura (si la actividad de recolección es habitual, y se realiza en la propia explotación agrícola, forestal o ganadera se aplicará el régimen especial).
- 3.- La ganadería.
- 4.- Las explotaciones pesqueras en agua dulce.
- 5.- Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.

Se puede concluir, con la afirmación que hacía el entonces Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación que decía textualmente que “en definitiva, la determinación del IVA de los inputs y del tipo a tanto alzado de la compensación deben tener presente que la ignorancia, la evitación de los trámites o el vivir de espaldas al fisco no deben ser penalizados económicamente de manera severa, toda vez que, en la mayoría de los casos, tales propensiones no responden a una expresa voluntad de fraude, sino más bien a unos antecedentes culturales, económicos, sociales y aún políticos de los sujetos que a ellas se atienen y de las que no se les puede culpabilizar”³⁰¹.

³⁰¹ MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. *Lecturas sobre Fiscalidad Agraria*. Instituto de Estudios Fiscales (página 96). Madrid, Noviembre de 1985.

CONCLUSIONES FINALES

Entre las razones que justifican las especificidades del sector agrario en materia tributaria se encuentra el hecho de que el régimen fiscal de la agricultura cuente con un tratamiento diferenciado que tiene su apoyo normativo en nuestra Constitución y en la de la Unión Europea.

Como se ha visto, el sector agrario es un sector estratégico para la sociedad española, por lo que es necesario que se adopten medidas para asegurar tal condición. Hay que tener presente que en un sector primario, como lo es el agrario, las inversiones y apoyos públicos tienen un efecto multiplicador, tanto en la actividad económica, como en la generación de empleo, bien directamente o a través de sus industrias proveedoras de insumos y servicios y de la industria agroalimentaria, principal industria de nuestro país.

El sector agrario es estratégico para el conjunto de la sociedad y vital para el desarrollo del medio rural. La labor de agricultores y ganaderos resulta imprescindible para abordar los nuevos retos globales.

Tradicionalmente, el sector agrario ha presentado una importante debilidad económica evidenciada en la obtención de rendimientos inferiores al de otros sectores. De ello se deduce su difícil viabilidad para cumplir íntegramente vía impositiva, las prestaciones sociales y contribuciones necesarias para el sostenimiento del gasto público, por lo que persiste, inevitablemente, la concurrencia de recursos externos, a la vista de su imposibilidad para repercutir en los precios de sus productos dichas cargas sociales y fiscales.

Lamentablemente, en la actualidad, muchos sectores agrícolas y ganaderos están sufriendo una falta de rentabilidad originada por una profunda crisis de mercado con precios de sus productos hundidos y costes de producción disparados.

El método de estimación objetiva para la determinación de las bases imponibles en el IRPF se debería ajustar con más precisión a los principios de justicia y capacidad económica. Sin embargo, el legislador ha optado por mantener este sistema, limitando cada vez más su alcance a determinados sectores y actividades. Hemos de recordar que la estimación objetiva está ideada para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales a pequeños empresarios de escasos recursos, por lo que la determinación del beneficio real de su actividad podría resultar complejo.

En el análisis de la evolución de los métodos de estimación objetiva del IRPF y de los regímenes simplificado y de Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA, a través de las sucesivas reformas fiscales, resulta reiterado este tratamiento fiscal al sector agrario, dadas sus especiales necesidades de protección.

Por todo ello, este tratamiento favorable se justificado con más razón, y debe evidenciarse mediante el sistema de estimación objetiva para la actividad agraria (también llamado sistema de módulos agrarios), y no tanto porque se tribute menos, sino porque es un sistema de aplicación muy sencilla, que no plantea problemas burocráticos para el agricultor. En buena lógica, apenas apareja costes indirectos, aparte, al tratarse de un método bastante flexible, en la medida que debe permitir realizar adaptaciones periódicas de los índices de rendimiento neto de cada sector a su realidad económica. Por tanto, la fiscalidad agraria, y en concreto el régimen de estimación objetiva del IRPF, no puede mantenerse ajeno a las dificultades por las que atraviesan los distintos sectores agrarios.

De conformidad a las previsiones de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, el régimen de estimación objetiva se basa en la aplicación de determinados índices, signos o módulos representativos de la actividad económica, que mantienen una correlación significativa con su rendimiento, todos ellos de fácil control y registro por el contribuyente.

Este régimen de estimación objetiva de bases imponibles por módulos, siempre ha tenido una acogida favorable en el sector agrario, si bien en los últimos tiempos se evidencia cierto malestar que en algunos sectores, ya que no guardan relación directa los índices de rendimiento neto con los rendimientos obtenidos. Con todo, no supone obligatoriamente que deban reducirse los índices de todos los sectores, sino que deban revisarse periódicamente, cuando menos cada dos años, para ajustarlos a la realidad de cada sector.

En este punto, hemos de hacer propias las afirmaciones de MULEIRO PARADA (2009), cuando sostiene que “la configuración de los módulos presenta aspectos positivos en su regulación pero también múltiples críticas al sistema diseñado. De una parte hay que reconocer que el control por parte de la Administración tributaria se facilita mucho, puesto que le basta con comprobar estos elementos para poder determinar cuáles son las cantidades que se deben ingresar en concepto de tributo. Se trata de parámetros que no se encuentran totalmente desvinculados de la renta y que en su conjunto sirven para la obtención de un rendimiento medio. Para el profesor FERREIRO LAPATZA la consideración de los ingresos brutos como base fundamental a la hora de establecer un nuevo régimen de determinación objetiva podría presentar múltiples ventajas.

Las diferentes ventajas e inconvenientes que presentan los módulos deben ser valorados por el legislador en cada momento, cada lugar y cada sociedad

determinados para decidir si un régimen indiciario resulta adecuado a los fines que se pretenden alcanzar o si es posible, y compensa, la configuración de otros regímenes más simples y vinculados a la renta”³⁰².

Una de las principales ventajas de este régimen es su simplicidad –que al tiempo resultará un inconveniente ante la rigidez que puede comportar al aplicar unos índices fijos–. Esta falta de flexibilidad ha tratado de corregirse mediante diversos mecanismos atentos a la diferente estructura de costes de las explotaciones que origina gastos extraordinarios y otras circunstancias personales del agricultor, principalmente en los casos de jóvenes agricultores y de nueva instalación.

El inconveniente principal es que en este método no es posible la compensación de pérdidas, ya que la reducción, incluso a cero, de los índices de rendimiento neto, se circunscribe a la correspondiente reducción a cero de las bases imponibles de las actividades afectadas.

Atendiendo al principio de justicia tributaria, los agricultores y ganaderos deben contribuir en la medida de sus posibilidades al sostenimiento de los gastos públicos, máxima que se materializará si de sus explotaciones obtienen beneficios, por pequeños que resulten. Lo cierto, es que no se ajusta a la lógica del sistema tributario, que si en un ejercicio su rentabilidad ha sido muy reducida, su carga fiscal sea muy superior a la su capacidad económica en dicha anualidad.

Por todo lo anterior nos inclinamos a subrayar las indudables ventajas resultantes de que las evidencias de los Informes Técnico-Económicos del MAPA, elaborados anualmente, tengan traducción efectiva en la tributación de agricultores y ganaderos españoles. En suma, bastaría con la revisar y actualizar con cierta periodicidad los índices de rendimiento neto de cada sector, según los datos recogidos en dichos informes, porque ya que dichos índices serán los mejores indicadores de la rentabilidad efectiva.

Por este motivo, la determinación de los índices de rendimiento neto de cada sector debe intentar corresponderse al máximo con la situación real de los mismos, de forma que, con carácter de permanencia (y no sólo por adversidades climáticas) se hace necesaria una actualización de dichos índices, para adecuarlos a la capacidad económica de cada contribuyente.

³⁰² MULEIRO PARADA, L. M. (2009). B. Página 157.

De las conclusiones del propio trabajo de investigación, se puede deducir que es conveniente la revisión a la baja de los siguientes sectores cifrados en la siguiente Tabla 47 y Gráfico 24:

Tabla 47: Resultados a la baja de las estimaciones realizadas en el presente trabajo y comparativa hasta 2018 (I)

SECTOR	IRN 2014/15	Estimación del IRN 2014/15	INR 2015	INR 2016	INR 2017	INR 2018
FRUTALES NO CÍTRICOS	0,37	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37
CEREALES	0,26	0,20	0,26	0,26	0,26	0,26
OLIVAR (*)	0,26	0,23	0,26	0,26	0,26	0,26
VIÑEDO	<i>Con D.O.:0,32</i>	0,11	0,32	0,32	0,32	0,32
	<i>Sin D.O.:0,26</i>	0,11	0,26	0,26	0,26	0,26
	<i>Uva de mesa (**):0,42</i>	0,11	0,42	0,42	0,42	0,42
PORCINO DE CRÍA	0,26	0,17	0,26	0,26	0,26	0,26
BOVINO DE CARNE	0,13	0,09	0,13	0,13	0,13	0,13
BOVINO DE LECHE (***)	0,32	0,30	0,32	0,20	0,20	0,20
OVINO DE CARNE	0,13	0,03	0,13	0,13	0,13	0,13

Fuente: Elaboración propia.

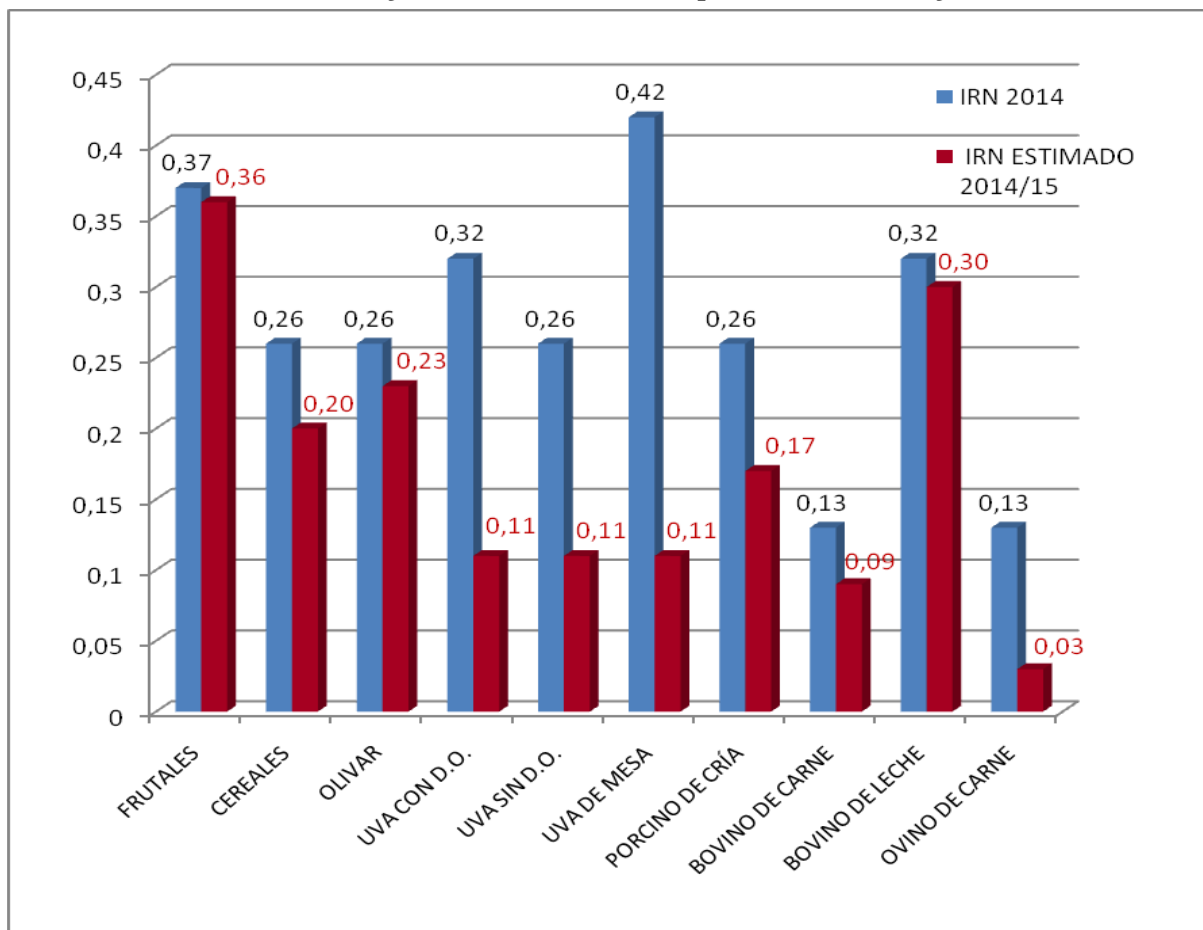
(*) El índice de rendimiento neto de los productos del olivo se redujo con carácter de permanencia en 2012 del 0,32 al 0,26.

(**) En 2010 se redujeron, pero sólo con carácter temporal, los índices de rendimiento neto de la uva de mesa (de 0,42 a 0,32), el de flores y plantas ornamentales (del 0,37 al 0,32) y el de tabaco (del 0,37 al 0,26). Estas reducciones se han prorrogado para 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018.

(***) En la disposición adicional quinta de la Orden 2430/2015 de módulos para 2016, los índices de rendimiento neto de la patata y del sector de bovino de leche se redujeron para 2015 con carácter temporal, del 0,37 al

0,26 y del 0,32 al 0,20 respectivamente (y a partir de 2016 con carácter permanente). En la disposición adicional quinta de la Orden HFP/1159/2017 de módulos para 2018, el índice de rendimiento neto para la actividad agrícola de obtención de arroz se redujo al 0,32.

GRÁFICO 24: Representación en diagrama de barras de los resultados de las estimaciones a la baja realizadas en el presente trabajo



Fuente: Elaboración propia.

En particular, el mayor ajuste habría que hacerlo en el sector de uva de mesa (con una diferencia de 0,31) y la menor en el de frutales (0,01).

Al igual entendemos que han de ser actualizados **al alza** los siguientes sectores, según la Tabla 48 y Gráfico 25.

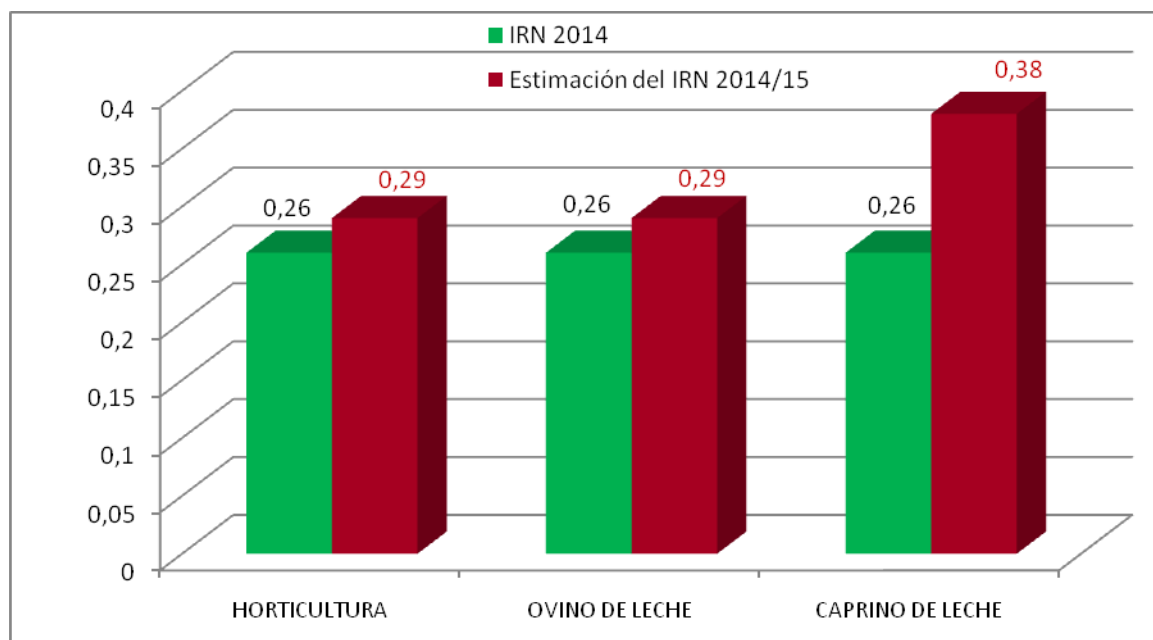
Tabla 48: Resultados al alza de las estimaciones realizadas en el presente trabajo y comparativa hasta 2018 (II)

SECTOR	IRN 2014/15	Estimación del IRN 2014/15	INR 2015	INR 2016	INR 2017	INR 2018
HORTICULTURA	0,26	0,29	0,26	0,26	0,26	0,26
OVINO DE LECHE	0,26	0,29	0,26	0,26	0,26	0,26
CAPRINO DE LECHE	0,26	0,38	0,26	0,26	0,26	0,26

Fuente: Elaboración propia.

(*) En la disposición adicional quinta de la Orden 2430/2015 de módulos para 2016, los índices de rendimiento neto de la patata y del sector de bovino de leche se redujeron para 2015 con carácter temporal, del 0,37 al 0,26 y del 0,32 al 0,20 respectivamente (y a partir de 2016 con carácter permanente) y en la misma disposición de la Orden HFP/1159/2017 de módulos para 2017 se redujo el índice de rendimiento neto del arroz al 0,32.

GRÁFICO 25: Representación en diagrama de barras de los resultados al alza de las estimaciones al alza realizadas en el presente trabajo



Fuente: Elaboración propia.

El mayor ajuste habría que hacerlo en el sector de caprino de leche (con una diferencia de 0,12).

Como se puede apreciar, tomando como base la información desprendida de los Informes sobre los Resultados técnico-económicos facilitados por la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, alguno de los sectores objeto de estudio se ha caracterizado por una escasa rentabilidad, incluso negativa. En el período 2015-2019 han sido mínimos los ajustes realizados con carácter permanente para adaptar los índices de rendimiento neto de los sectores a su realidad económica; en el año 2012 se redujo el índice de rendimiento neto de los productos del olivo, que pasó al 0,26 y en 2016 el índice de rendimiento neto de bovino de leche se redujo al 0,20 con carácter permanente y el de la patata al 0,26. En 2017 el índice de servicios de cría, guarda y engorde de ganado (incluido aves) se fijó en el 0,37 y en 2018 el índice de rendimiento neto del arroz se estableció en el 0,32.

Las órdenes que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF para los ejercicios 2015 a 2019 ya han sido publicadas y en ellas, salvo las excepciones vistas en el párrafo anterior, no se han incluido adaptaciones de los índices para intentar compensar las pérdidas o el incremento de los beneficios para conseguir una mayor equidad.

En 2010 (y se ha prorrogado para los ejercicios comprendidos entre 2011 y 2019), se redujeron, de *forma temporal*, los índices de rendimiento neto de los siguientes sectores:

- **Uva de mesa** se redujo de 0,42 a 0,32.
- **Flores y plantas ornamentales** de 0,37 a 0,32.
- **Tabaco** de 0,37 a 0,26.

Respecto a los sectores de horticultura, porcino y caprino de leche, según se recoge en los resultados estimados en este trabajo, han tributado por debajo de lo que les correspondería, contraviniendo los principios tributarios de justicia y equidad social, por lo que se propone una revisión al alza.

Por otro lado, se consideran insuficientes las reducciones temporales recogidas en las órdenes de reducciones por circunstancias excepcionales, como adversidades climáticas (sequía, inundaciones, heladas, pedrisco, etc.), epidemias, plagas, enfermedades, crisis de precios o incremento generalizado de los costes de producción que impiden el normal funcionamiento de la actividad, teniendo en cuenta la crisis generalizada que viven buena parte de los subsectores productivos.

La falta de rentabilidad, motivada especialmente por la reducción del precio en origen de sus producciones y el incremento del precio de los principales factores de producción; realidad que debería tener su correlativa presencia en la tributación.

Es necesario adaptar la presión fiscal a la rentabilidad real de los sectores, teniendo en cuenta situaciones sobrevenidas, como las distintas incidencias meteorológicas, sumadas al brutal incremento de los costes de producción y al derrumbe de los precios en origen, cuestiones estas últimas, que han adquirido cierto carácter estructural.

Los índices de rendimiento neto no se han ajustado lo suficiente a la realidad del sector agrario. Apenas se han producido adaptaciones para paliar las pérdidas o los menores beneficios, o para adaptar los mayores beneficios a una mayor tributación, en su caso.

Ha de llevarse a cabo una revisión periódica de la fiscalidad agraria que, al margen de reducciones temporales, permita a los agricultores y ganaderos hacer frente a la carga fiscal establecida.

Para ello sería conveniente establecer un marco de interlocución y negociación sobre fiscalidad agraria, acorde a las necesidades y objetivos de un sector estratégico, como es el agrario, de forma que se analicen preventivamente los acontecimientos del sector, sus problemas y posibles soluciones.

Dada la existencia de la Mesa de Fiscalidad Agraria, habría que retomar su actividad, celebrando reuniones periódicas, más aún en períodos de crisis.

Con el paso de los años, el régimen de determinación objetiva ha ocupado un lugar cada vez más relevante en el seno de nuestro ordenamiento tributario.

Más que estudiar propuestas sobre la supresión del sistema de módulos para la actividad agraria, en este trabajo se apuesta por reforzar dicho sistema, haciéndolo más equitativo, dotándolo de herramientas de control y de revisión, que le permitan adaptarse mejor a las situaciones socioeconómicas de los agricultores y ganaderos en cada momento.

ANEXO DE TABLAS, CÁLCULOS Y RESULTADOS

ANEXO 1: AGRUPACIÓN POR TRAMOS DE LAS BASES IMPONIBLES DE LAS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES EN RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA 2015

Tramos de rendimientos e imputaciones de rentas (miles de euros)	Nº declaraciones EO Agrarias	Importe Rendimiento EO Agraria (euros)
Negativo y cero	17.107	5.761.411
Hasta 1,5	85.858	63.389.431
1,5 - 6	239.176	363.393.794
6 - 12	186.375	446.283.838
12 - 21	207.078	702.648.358
21 - 30	106.604	490.007.227
30 - 60	101.692	593.688.178
60 - 150	13.301	123.979.357
150 - 601	1.377	10.805.545
Más de 601	116	566.735
TOTAL	958.684	2.800.523.874

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos recogidos en la Memoria de la Administración Tributaria. Año 2015 (última disponible).

ANEXO 2: ESTADÍSTICAS DE IRPF (RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS) 2011-15

	2011
MÉTODO ESTIMACIÓN	Nº. LIQUIDACIONES
ED	1.490.332
EO (NO AGRARIA)	561.919
EO (AGRARIA)	1.015.007
TOTAL	3.067.258
% EO (AGRARIA)/TOTAL	33,10%

	2012
MÉTODO ESTIMACIÓN	Nº. LIQUIDACIONES

ED	1.513.800
EO (NO AGRARIA)	542.069
EO (AGRARIA)	1.001.370
TOTAL	3.057.239
% EO (AGRARIA)/TOTAL	32,75%

	2013
MÉTODO ESTIMACIÓN	Nº. LIQUIDACIONES
ED	1.588.341
EO (NO AGRARIA)	496.929
EO (AGRARIA)	986.790
TOTAL	3.072.060
% EO (AGRARIA)/TOTAL	32,12%

	2014
MÉTODO ESTIMACIÓN	Nº. LIQUIDACIONES
ED	1.664.628
EO (NO AGRARIA)	475.417
EO (AGRARIA)	982.821
TOTAL	3.122.866
% EO (AGRARIA)/TOTAL	31,47%

	2015
MÉTODO ESTIMACIÓN	Nº. LIQUIDACIONES
ED	1.745.335
EO (NO AGRARIA)	422.334
EO (AGRARIA)	958.684
TOTAL	3.126.353
% EO (AGRARIA)/TOTAL	30,66%

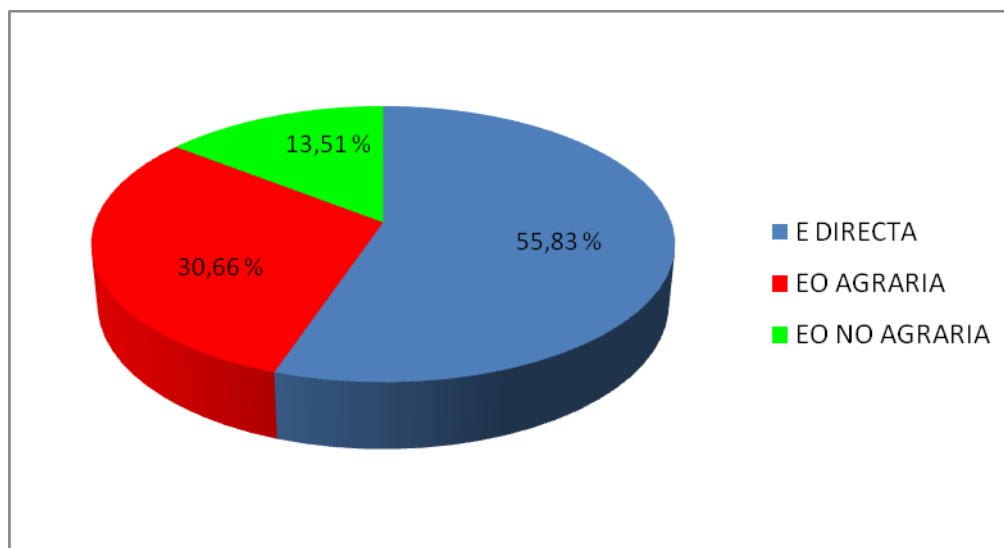
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos estadísticos de la AEAT 2015.

ANEXO 3: EVOLUCIÓN DEL NÚMERO DE DECLARANTES CON ACTIVIDAD AGRARIA EN RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IRPF (2004-2015)

Año	Núm. Declaraciones
2004	1.063.000
2005	1.055.000
2006	1.055.000
2007	1.054.000
2008	1.043.000
2009	1.024.198
2010	1.013.754
2011	1.015.007
2012	1.001.280
2013	986.790
2014	982.821
2015	958.684

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. 2015 (última disponible).

ANEXO 4: ESTRUCTURA PORCENTUAL DE LA BASE IMPONIBLE DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DEL IRPF



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos recogidos en la Memoria de la Administración Tributaria. Año 2015 (última disponible).

ANEXO 5: CÁLCULOS Y ESTIMACIONES DE LOS ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO

El cálculo del índice de rendimiento neto estimado según los datos de cada sector, se hace en base a la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Índice estimado} = \frac{\text{Producto Bruto} - \text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}} = 1 - \frac{\text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}}$$

1.-Sector de horticultura:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
157.910,38

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
56.133,81	11.095,37	23.350,17	21.233,83	8.710,00	19.389,39	139.912,57

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	AMORTIZACIONES (C)	GASTOS (A-B-C)
139.912,57	19.389,39	8.710,00	111.813,18

$$\text{Índice estimado} = \frac{157.910,38 - 111.813,18}{157.910,38} = 0,2919$$

2.-Sector de frutales:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
70.272,02

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
19.052,09	4.108,55	14.670,96	7.342,99	3.770,45	23.042,44	71.987,48

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	AMORTIZACIONES (C)	GASTOS (A-B-C)
71.987,48	23.042,44	3.770,45	45.174,59

70.272,02 - 45.174,59

$$\text{Índice estimado} = \frac{70.272,02 - 45.174,59}{70.272,02} = 0,3571$$

3.-Sector de cereales:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
106.670,72

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
-----------------	------------	--------------------	---------------------------	-----------	-------------------------	------------------------------

	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)			OTROS COSTES INDIRECTOS (B)			AMORTIZACIONES (C)			GASTOS (A-B-C)
41.795,47	109.454,63	4.951,01	29.831,73	17.482,77	7.692,06	6.473,46	21.475,57	73.149,44	12	

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	AMORTIZACIONES (C)	GASTOS (A-B-C)
114.398,12	21.475,57	7.692,06	85.230,49

106.670,72 - 85.230,49

$$\text{Índice estimado} = \frac{106.670,72 - 85.230,49}{106.670,72} = 0,2010$$

4.-Sector de olivicultura:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
95.330,67

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
21.849,36	12.306,34	22.985,06	16.008,68	6.473,46	29.831,73	109.454,63

95.330,67 - 73.149,44

$$\text{Índice estimado} = \frac{\quad}{95.330,67} = 0,2327$$

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
435.006,14

5.-Sector de viticultura:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
73.223,05

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
16.016,20	12.871,28	13.968,13	22.088,32	8.342,08	22.163,02	95.449,03

$$\text{Índice estimado} = \frac{73.223,05 - 64.943,93}{73.223,05} = 0,1131$$

6.-Sector de porcino de cría en ciclo cerrado:

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	AMORTIZACIONES (C)	GASTOS (A-B-C)
95.449,03	22.163,02	8.342,08	64.943,93

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIA DA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
355.274,62	4.356,29	12.671,86	16.069,26	13.646,94	16.907,89	418.926,86

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	CANON ARRDTO.(C)	AMORTIZACIONES (D)	GASTOS (A-B-C-D)
418.926,86	16.907,89	643,90	13.646,94	387.728,13

$$\text{Índice estimado} = \frac{435.006,14 - 387.728,13}{435.006,14} = 0,1087$$

7.-Sector de bovino de leche:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
287.825,00

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	CANON ARRDTO.(C)	AMORTIZACIONES (D)	GASTOS (A-B-C-D)	DE IÓN TO
276.682,00	27.667,00	2.192,00	26.187,00	220.636,00	
168.767,00	17.712,00	9.379,00	26.970,00	26.187,00	276.682,00

$$\text{Índice estimado} = \frac{287.825,00 - 220.636,00}{220.636,00} = 0,3045$$

8.-Sector de bovino de carne:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
48.902,67

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
28.081,27	4.324,83	2.004,43	10.856,11	5.184,20	10.210,17	60.661,01

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	CANON ARRDTO. (C)	AMORTIZACIONES (D)	GASTOS (A-B-C-D)
60.661,01	10.210,17	770,58	5.184,20	44.496,06

$$\text{Índice estimado} = \frac{48.902,67 - 44.496,06}{48.902,67} = 0,0901$$

9.-Sector de ovino de leche:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
163.705,81

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
86.961,37	7.606,25	10.232,91	12.625,46	11.664,58	20.058,69	149.149,26

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	CANON ARRDTO. (C)	AMORTIZACIONES (D)	GASTOS (A-B-C-D)
149.149,26	20.058,69	914,56	11.664,58	116.511,43

$$\text{Índice estimado} = \frac{163.705,81 - 116.511,43}{163.705,81} = 0,2883$$

10.-Sector de ovino de carne:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
41.116,73

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
28.016,49	4.554,46	2.584,28	5.190,18	3.422,80	9.299,81	53.068,02

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	CANON ARRDTO. (C)	AMORTIZACIONES (D)	GASTOS (A-B-C-D)
53.068,02	9.299,81	359,40	3.422,80	39.986,01

$$\text{Índice estimado} = \frac{41.116,73 - 39.986,01}{41.116,73} = \mathbf{0,0275}$$

11.-Sector de caprino de leche:

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
160.127,78

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
82.400,74	5.539,61	4.860,36	7.188,00	4.241,33	19.882,51	124.112,55

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	CANON ARRDTO. (C)	AMORTIZACIONES (D)	GASTOS (A-B-C-D)
124.112,55	19.882,51	703,99	4.241,33	99.284,72

$$\text{Índice estimado} = \frac{160.127,78 - 99.284,72}{160.127,78} = \mathbf{0,3800}$$

ANEXO 6: PORCENTAJES DE COMPENSACIÓN A TANTO ALZADO (REAGP)

TANTO ALZADO COMPENSACIÓN (REAGP)	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 (>1-09-12)	2014	2015	2016	2017
Actividades agrícolas y forestales	8,0%	9,0%	9,0%	9,0%	9,0%	8,5% 10%	8,5% 10%	12% 10,5%	12% 10,5%	12% 10,5%	12% 10,5%	12% 10,5%

Fuente: Elaboración propia

ANEXO 7: CONSULTAS VINCULANTES Y SENTENCIAS:

1.- CONSULTA VINCULANTE: V2349-05 del SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

CUESTIÓN: Criterios para determinar el concepto de "principal fuente de renta" a efectos de la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio: determinación del rendimiento de la actividad en el régimen de módulos agrícolas y cómputo de los rendimientos percibidos por el reparto de dividendos.

CONTESTACIÓN: En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

La renta de una persona física en un período impositivo se cuantifica por la suma aritmética de los rendimientos, ganancias y pérdidas de patrimonio e imputaciones de renta obtenidos en el mismo. Cuando se trate de rendimientos, habrá que tomar en consideración los rendimientos netos obtenidos en el mismo.

De acuerdo con ello y en los dos supuestos planteados en el escrito de consulta, en los casos de actividad agrícola en estimación objetiva deberá tomarse el rendimiento neto de la actividad y en la hipótesis de dividendos el rendimiento neto obtenido por los mismos, por lo que deben aplicarse, en el caso de que procedan, los porcentajes previstos en el artículo 23 b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (B.O.E. de 10 de marzo).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.- CONSULTA: 1800-02 del SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

La consultante es titular de una explotación agrícola cuyo rendimiento s determina a efectos del IRPF por el régimen de estimación directa simplificada. Reúne los requisitos para acogerse a los beneficios fiscales contenidos en el régimen especial de empresas de reducida dimensión, regulado en el capítulo XII del título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS). Es su intención acogerse al régimen de libertad de amortización regulado en el artículo 123 del mencionado texto legal.

En los últimos años, los bienes afectos a su explotación agrícola han venido disfrutando de la exención regulada en el artículo 4, apartado 8, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, al constituir los rendimientos derivados de dicha actividad la principal fuente de renta de la consultante, en los términos establecidos en el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre.

CUESTIÓN: Si, como consecuencia de la aplicación del régimen de libertad de amortización regulado en el artículo 123 de la LIS, los rendimientos de la explotación agrícola de la consultante dejaran de cumplir el requisito porcentual citado en el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, perdería éste el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

CONTESTACIÓN: El artículo 123 de la LIS establece, para las empresas de reducida dimensión, un régimen de libertad de amortización aplicable a las inversiones en elementos de inmovilizado material nuevos, siempre que se cumplan determinados requisitos de incremento de plantilla y de mantenimiento en el tiempo de dicho aumento.

La aplicación del beneficio fiscal de la libertad de amortización en el Impuesto sobre Sociedades implica para el contribuyente la posibilidad de efectuar un ajuste negativo sobre el resultado contable por la diferencia entre la amortización contable del elemento acogido al incentivo en cuestión y el gasto fiscal derivado de la aplicación del mismo. Ello implica que su base imponible se minorará en la diferencia citada, incorporándose dicha reducción paulatinamente a la base imponible de ejercicios futuros cuando la diferencia anteriormente mencionada cambie de signo.

Por otro lado, el artículo 26.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, de

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de ciertas reglas especiales contenidas en dicha Ley. Ello implica que el mayor gasto fiscal que supone la libertad de amortización prevista en el artículo 123 de la LIS constituye una partida más que se integra para la determinación de la base imponible del sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en concreto para la concreción de los rendimientos percibidos por el ejercicio de actividades económicas.

Por su parte, el artículo 4. Octavo. Uno) de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio, dispone que estarán exentos del mismo los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.

En desarrollo del citado precepto, el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, dispone que, a los efectos anteriormente citados, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate.

Si, como se ha señalado anteriormente, la aplicación del beneficio fiscal de la libertad de amortización minorara la base imponible de la consultant hasta el punto que ésta dejara de cumplir en un determinado ejercicio el requisito porcentual citado en el párrafo anterior, perdería por ese período impositivo el derecho a la exención a que se refiere el artículo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ECLI: ES: TS: 2003-7891

Roj: STS 7891/2003 - ECLI: ES: TS: 2003:7891

Id Cendoj: 28079130022003100951

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 4546/1998

Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JAIME ROUANET MOSCARDO
Tipo de Resolución: Sentencia.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Diciembre de dos mil tres.

Visto el presente recurso de casación interpuesto por el CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA (en adelante, CONSEJO), representado por la Procuradora Doña Isabel Fernández-Criado Bedoya y asistido de Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 19 de enero de 1998, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional número 85/1997 promovido contra la Orden Ministerial de 26 de febrero de 1992 por la que se da cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 27.1 y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, y 97.1.1, 98 y 102 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, aprobado por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre; recurso de casación en el que ha comparecido, como parte recurrida, la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En la indicada fecha de 19 de enero de 1998, la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia, en el recurso de dicho orden jurisdiccional número 85/1997, con la siguiente parte dispositiva: "FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA contra la Orden de 26 de febrero de 1992, dictada por el Ministerio de Economía y Hacienda, descrita en el Fundamento Jurídico Primero de esta Sentencia, la cual confirmamos por ser conforme a Derecho, sin efectuar condena al pago de las costas".

SEGUNDO.- Contra la citada sentencia, la representación procesal del CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA (en adelante, CONSEJO) preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala, desarrollándose, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales; y, formalizado por el ABOGADO DEL ESTADO su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló, por su turno, para

votación y fallo, la audiencia del día 2 de diciembre de 2003, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia de instancia, cuyos datos básicos han sido pergeñados en el encabezamiento de la presente resolución, se basa, en síntesis, en los siguientes argumentos:

A) Ante la alegación del CONSEJO de que la Orden de 26 de febrero de 1992 es nula de pleno derecho por haberse omitido en su elaboración el dictamen del Consejo de Estado, el Tribunal Supremo tiene reiterado que no es necesario tal dictamen en la elaboración de normas reglamentarias que trasladen y concreten directrices contenidas en disposiciones ya sometidas a dictamen.

Las Leyes del IRPF y del IVA remitieron a las normas reglamentarias el detallar el conjunto de signos, índices, módulos o coeficientes generales o característicos de determinados sectores de actividad, a fin de sustituir el antiguo sistema de estimación objetiva singular. Y, en ejecución de dicha previsión legal, el Reglamento del IRPF reguló dos modalidades de estimación objetiva, una, por signos, índices o módulos, y, otra, por coeficientes; y, por su parte, el Reglamento del IVA llevó a cabo la regulación concreta del régimen simplificado.

Uno y otro Reglamento remiten, a su vez, a una Orden Ministerial la aplicación conjunta y coordinada de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y del régimen especial simplificado, y, en concreto, la determinación de las actividades o sectores de actividad a que les fuera aplicable (y, en lo que afecta al IVA, se suma la materialización de las modificaciones impuestas por Directivas CEE en la materia).

En consecuencia, no era necesario, en la elaboración de la Orden aquí cuestionada, el dictamen del Consejo de Estado.

B) Aduce el CONSEJO que la Orden es nula porque vulnera los principios de jerarquía normativa y de reserva de Ley (nulidad que alcanza tanto al señalamiento de signos, índices, módulos o coeficientes para el IRPF, por considerar que son un elemento sustancial de determinación de la base imponible, a fijar mediante una Ley, como al establecimiento de los índices o módulos del régimen simplificado).

Si bien la base imponible es un elemento esencial que debe estar establecido por Ley (y así lo está en el IRPF y en el IVA), algunos de sus datos configuradores pueden estar concretados, sin embargo, por vía reglamentaria, siempre que requieran, por su propia naturaleza, el uso de complejas técnicas para su determinación (como es el caso de autos, en el que

tales especificaciones técnicas se defieren al Ministerio de Economía y Hacienda).

Así se dejó dicho en la sentencia de la misma Sala de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 1997, según la cual, partiendo de lo dispuesto en los artículos 68 y 69 de la Ley 18/1991 del IRPF y 27.1 y 28 de su Reglamento, aprobado por el RD 1841/1991, se autorizaba al Ministerio de Economía y Hacienda, como medio o forma de concretar el rendimiento, la fijación de los signos, índices, módulos y coeficientes en orden a la consecución de tal fin.

Por ello, aun cuando la base imponible es un elemento esencial del tributo, cubierto por la reserva de Ley, su grado de concreción no tiene por qué ser máximo, sino que puede ser menor, hasta el punto de admitirse su especificación reglamentaria cuando su directa determinación por la norma legal sea difícil por mor de la complejidad de los factores que la integran (como ocurre en este caso de autos). Razonamiento que es de aplicación, en relación con el IVA, respecto al cálculo de la cuota por índices o módulos.

C) Se denuncia, también, que la Orden impugnada infringe los artículos 31.1 y 14 de la Constitución, CE, por impedir que, por aplicación de los signos, índices o módulos, se graven rendimientos netos reales superiores a los que por aplicación de tales datos se calculen.

Frente a ello, basta destacar que el sistema de estimación objetiva tiene su origen en la reducción de las obligaciones formales de los sujetos pasivos, y que, por ello, la Ley ha previsto la posibilidad de que los mismos renuncien a la aplicación de tal sistema y se acojan a otro que les permita, por ejemplo, exteriorizar sus pérdidas.

D) Se arguye, asimismo, que la Orden infringe el artículo 24 de la Sexta Directiva del Consejo de la CEE

de 17.5.1977, en el que se señala, en relación con el IVA, que los Estados miembros están facultados para aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, en especial, regímenes de evaluaciones objetivas, siempre que esta simplificación no implique una "bonificación" de tales cuotas; y la Orden recurrida implica, por sus resultados, una bonificación de las cuotas del IVA que no se ajusta a la realidad económica, ni puede rectificarse mediante comprobación inspectora.

Pero tal aserto no es la consecuencia automática de la aplicación del sistema, pues los módulos se establecen como reflejo de las cuotas medias presuntas de cada actividad, con la consecuencia de que algunos contribuyentes ingresarán de menos (lo que no puede considerarse como la instauración de un sistema de bonificación). Y el hecho de que no pueda rectificarse mediante inspección posterior es una característica de un sistema que se basa en rendimientos presuntos o potenciales, lo que, unido a la simplificación de los deberes

formales, concede al mecanismo una gran seguridad jurídica para el contribuyente.

Y no se vulnera, pues, la citada Sexta Directiva.

E) Afirma el recurrente que la Orden no explica la metodología ni el modo en que ha cuantificado los módulos, lo que impide juzgar la adecuación de los mismos a la realidad económica (en contra de los artículos 31.1 y 14 de la CE), pues, por ejemplo, son desorbitados los rendimientos netos fijados para las farmacias y para los taxistas (a quienes -a estos últimos- se les consideran unos gastos con IVA que no tienen).

Es necesaria una apurada técnica en los procesos de elaboración de las normas, a fin de que los contribuyentes sepan a qué atenerse. Pero, en este caso, el CONSEJO no señala tales deficiencias de claridad o de técnica jurídica, sino que preconiza, más bien, un deseo de una motivación más extensa, que no puede alcanzar el detalle que el interesado sugiere, porque, en este caso, la ausencia de una explicación minuciosa no convierte a la Orden en caprichosa e infundada.

La sentencia 150/1990 del TC declara que el sistema fiscal sería confiscatorio si, mediante la aplicación de los diversos tributos vigentes, se llegase a privar al sujeto de sus rentas y propiedades (desconociéndose, así, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 133.1 de la CE), pero nada de ello es denunciado por el interesado.

SEGUNDO.- El presente recurso de casación, promovido por el CONSEJO al amparo del ordinal del artículo 95.1 de la Ley de esta Jurisdicción, LJCA (según la reforma entronizada en la misma por la Ley 10/1992), se funda, en resumen, en los dos siguientes motivos de impugnación:

A) Interpretación errónea del artículo 31.3 de la CE, en relación con el 10.A) y B) de la Ley General Tributaria, LGT, preconizadores del principio de "reserva de Ley en materia tributaria"; y de los artículos 9.3 y 103 de la CE, en relación con los 23, 26, 27 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración Civil del Estado de 1957, LRJACE, y 47.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, LPA, que sancionan con nulidad de pleno derecho a las Disposiciones Administrativas "contrarias a las Leyes" y que imponen el sometimiento pleno de la potestad reglamentaria a la Ley y al Derecho, PORQUE:

a.- Respecto al IRPF: Según los artículos 69. Uno y Cinco de la Ley 18/1991 del citado Impuesto y 27 y 28 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, en relación con el 9.1 y 10 de la LGT, la base imponible ha de ser determinada por Ley (ex principios de "reserva legal" y de "jerarquía normativa"), sin que ello excluya, sin embargo, la posibilidad de que la Ley (en

la que se fijen los principios básicos en la materia) pueda contener remisiones a normas reglamentarias (que atiendan a las cuestiones técnicas o aspectos específicos y variables que aquéllos presenten), sin que, mediante tales remisiones, se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la CE en favor del legislador.

Y, en este caso de autos, al ser los signos, índices, módulos o coeficientes algo sustancial para la determinación de la base imponible, debería haber sido el legislador quien los hubiera concretado básicamente, sin perjuicio de su desarrollo técnico reglamentario posterior; y, no habiéndose actuado así, se han infringido los preceptos antes citados.

b.- Respecto al IVA: En consonancia con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 30/1985 del IVA, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2028/1985, confirma en su artículo 98.2 la potestad del Ministro de Economía y Hacienda para la fijación de los índices o módulos del régimen simplificado, pero, mientras el antiguo artículo 98.1 señalaba que los sujetos pasivos determinarían el importe "mínimo" de las cuotas a ingresar en concepto de IVA y de Recargo de Equivalencia, la nueva redacción de dicho precepto prescinde del calificativo de "mínimo"; modificación que supone el abandono de un sistema ajustado al principio de "reserva de Ley" (en el que la determinación de la cuota estaba fijada en la propia Ley y en el que la cuota determinada por la correcta aplicación de los módulos -aprobados por Orden Ministerial- tenía simplemente el carácter de "a cuenta" de la liquidación definitiva), y su sustitución por otro sistema en el que la cuota se calcula mediante la aplicación de unos índices o módulos concretados por el Ministerio de Economía y Hacienda, siendo, por tanto, definitiva la cuota así calculada siempre que los módulos hayan sido correctamente aplicados.

Y de ello se concluye que, también en el IVA, se infringen los principios inicialmente mencionados.

B) Interpretación errónea de la jurisprudencia y del artículo 31.1 de la CE, que establecen que el sistema tributario estará inspirado en los principios de "igualdad" y "progresividad", de acuerdo con la "capacidad económica" del contribuyente, PORQUE los citados principios no impiden un tratamiento diverso de los contribuyentes si el mismo se basa en motivaciones racionales; y, en consecuencia, aunque nada impide que la determinación del rendimiento neto de los empresarios o profesionales se instrumente sobre la base de signos, índices o módulos, no puede aceptarse que, por la aplicación de tales datos, se dejen de gravar rendimientos reales superiores a los que por mor de aquéllos se calculen.

La Orden cuestionada impide la liquidación complementaria en el caso de que los importes reales de las cuotas por IVA y del Recargo de Equivalencia a

ingresar fueran realmente superiores a las cuotas derivadas de la aplicación de los módulos; y de ello resulta que ciertos ciudadanos no paguen por los incrementos de patrimonio derivados de la diferencia entre el resultado real de su actividad profesional o empresarial y el resultado fiscal (no siendo objeto de gravamen tal incremento patrimonial).

Y lo expuesto, producto de lo establecido en la Orden, genera un sistema que, a veces, da lugar a resultados privilegiados en favor de unos con respecto a otros contribuyentes (evidencia de que dicha Ordenes plenamente nula).

TERCERO.- En primer lugar, debe dejarse sentado que carece de predicamento la aparente causa de inadmisibilidad del recurso de casación aducida, en el escrito de oposición al mismo, por el Abogado del Estado recurrido, PORQUE, frente a las argumentaciones expuestas al respecto, es de destacar, primero, que el ordinal 4 del artículo 95.1, como cauce o marco de los dos motivos impugnatorios en los que se basa el recurso casacional, aparece perfectamente citado en el encabezamiento de los mismos, y no concurre, por tanto, la omisión denunciada al efecto por la Administración; segundo, a pesar de una parcial reiteración de la causa petendi de la demanda de instancia, los motivos casacionales tienen la suficiente autonomía impugnatoria, frente a la sentencia impugnada, como para poder estimar que, a pesar de los errores literarios o expositivos de los mismos, gozan de la suficiente virtualidad formal; y, tercero, el incertus temporal en cuanto a la fecha de la sentencia de instancia no puede implicar, por ser un mero error material, una infracción del principio de seguridad jurídica o de la lógica más elemental.

CUARTO.- Sin embargo, entrando en el fondo del asunto objeto de controversia, hemos de llegar a la conclusión de que no procede, a pesar de lo argüido por el CONSEJO recurrente, dar lugar al presente recurso de casación, habida cuenta que, con abstracción de lo declarado en la sentencia de instancia (que, por su perfecta atemperación a derecho, lo damos aquí por reproducido, haciéndolo nuestro), es evidente que:

A) POR LO QUE RESPECTA A LOS PRINCIPIOS DE "RESERVA DE LEY" Y DE "JERARQUIA NORMATIVA", en relación con:

1.- EL IRPF: Aunque el Derecho Tributario está presidido por el principio de "reserva de Ley", que afecta a la creación "ex novo" de un tributo y a la determinación de sus elementos configuradores, entre los que destaca la base imponible, dicha reserva no afecta, sin embargo, por igual a todos esos elementos esenciales, como ha destacado el Tribunal Constitucional en sus sentencias 27/1981, 6/1983, 37/1987, 76/1990, 150/1990 y 221/1992, entre

otras, PUES, según se declara en ellas, PRIMERO, es admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de "capacidad económica", estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de los intereses públicos que la CE preconiza o garantiza; SEGUNDO, basta que dicha "capacidad económica" exista, como riqueza o renta real o potencial, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo; TERCERO, la "reserva de Ley" no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, pues el grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible o los beneficios fiscales, pero es menor cuando se trata de otros elementos, como la base imponible, que, aun cuando debe estar especificada por la Ley, no cabe desconocer que puede devenir integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza, cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas técnicas y, en consecuencia, la remisión a normas reglamentarias de la concreta y final determinación de algunos aspectos de tales elementos configuradores de la base; y, CUARTO, por tanto, la Orden aquí analizada no adolece del vicio de nulidad que le imputa el CONSEJO, ya que el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos es una manera "opcional" (para los contribuyentes) de determinar una clase concreta de los rendimientos que integran y configuran la base imponible del IRPF (cuya concreción ha exigido circunstancialmente unas complejas normas técnicas especificadas por el Ministerio de Economía y Hacienda).

El artículo 68 de la Ley 18/1991 del IRPF es el que expresa la posibilidad de determinar la parte de la base imponible que corresponda a concretos rendimientos empresariales y profesionales acudiendo al régimen de estimación objetiva (con la potencial renuncia, siempre, del mismo), y el artículo 69 de dicha Ley es el que acoge las reglas básicas de las actividades que pueden quedar sujetas a dicho sistema y de la forma o medio de concretar el rendimiento, autorizando, directamente (lo cual implica que la Orden de 26 de febrero de 1982 no pueda, ni deba, considerarse como un supuesto de "indebida subdelegación reglamentaria") al Ministerio para la fijación de los signos, índices, módulos y coeficientes en orden a la consecución de tal fin.

Por su parte, los artículos 27 y 28 del Real Decreto 1841/1991 (Reglamento del IRPF) señalan el medio de determinar el rendimiento, con la inteligencia de que, cuando la directa concreción legal de aquél sea difícil por la complejidad de los factores que lo integran, en su consideración de base imponible (como acontece en este caso de autos), cabe acudir a su especificación reglamentaria, mediante los signos, índices y módulos que apruebe el Ministerio de Economía y Hacienda.

2.- *EL IVA: La sentencia de instancia ha dejado expuesto que la Orden de 26 de febrero de 1992 no se opone a la Sexta Directiva CEE de 1977, porque no puede afirmarse, sin más, que tal Orden esconde, siempre, mediante el sistema de simplificación, una "bonificación" para el sujeto pasivo, pues los módulos reflejan la imputación de las cuotas medias presuntas que corresponden a cada actividad, lo cual implica, unas veces, ingresar el tributo por debajo de las cuotas reales que deberían corresponder a la misma, pero, otras, ingresar el tributo por encima de las cuotas derivables del sistema ordinario de estimación directa. Y, por ello, no puede hablarse de una bonificación del sistema, sino de algunos casos en concreto.*

Y, además, la falta de una revisión o comprobación inspectora "a posteriori" no se opone, tampoco, al sistema expresado ni a la citada Sexta Directiva, porque lo acabado de exponer es, precisamente, la máxima expresión del principio de "seguridad jurídica", en cuanto los contribuyentes pueden, así, conocer de antemano la cuantía exacta del tributo debido, sin posible alteración por parte de la Administración (de modo que tal efecto, y la casi total inexistencia de deberes formales, facilitan el deber constitucional de contribuir a los gastos del Estado -situación a la que no empece al hecho de que, en algunos casos, se imputen cuotas superiores a las que efectivamente deberían soportarse, pues es factible la renuncia del interesado a la aplicación de tal sistema-).

B) POR LO QUE RESPECTA A LA POSIBLE VULNERACION DEL ARTÍCULO 31.1 YCONCORDANTES DE LA CE:

Aunque el sistema de estimación objetiva mediante módulos está concebido para la determinación de rendimientos netos o beneficios de la actividad empresarial, de modo que a través de dicho sistema no podrá el empresario cuantificar rendimientos negativos o pérdidas, por muy reales que sean, ello no implica que la Orden aquí cuestionada infrinja el artículo 31.1 de la CE, pues, si se prevé que los rendimientos pueden ser negativos, y se desea exteriorizarlos, el interesado puede optar, con respeto de su capacidad económica, por el sistema de estimación directa (sin que sea factible que, en el régimen de estimación objetiva, se intente exteriorizar tales rendimientos negativos -si bien existen casos excepcionales-, porque tal pretensión desnaturalizaría su contenido y finalidad).

No cabe que el CONSEJO arguya que el método utilizado para la fijación y cuantificación de los módulos adolece de graves defectos (habiendo fijado unilateralmente la Hacienda unas cantidades a pagar sin que haya habido posibilidad de modularlas por parte de los contribuyentes), pues, al respecto, debe partirse de la premisa de que el régimen de estimación por módulos en el

IRPF y simplificado en el IVA es un sistema ajeno a la determinación exacta o real del beneficio neto empresarial, por lo que la concreción de los módulos ha de hacerse mediante la ponderación de una serie de elementos que, en este caso, compete al Ministerio de Economía y Hacienda.

Y no pueden criticarse tales módulos, ni por exceso ni por defecto, si dicha crítica no va acompañada de una propuesta probatoria en contrario que permita, por lo menos, presumir la no idoneidad de los mismos.

Y es que no basta con aducir la inadecuación del procedimiento de fijación de los módulos, sino que hay que especificar las posibles incorrecciones y violaciones legales en que se haya podido incurrir, ofreciendo, en su caso, una solución alternativa. Y, como en este caso no hay norma alguna que obligue a la Administración a ponderar unos u otros elementos en la concreción de los módulos, ni se ha propuesto prueba que los cuestiones, no es factible el desvirtuarlos en esta sentencia.

QUINTO.- No concurriendo, por tanto, los condicionantes precisos para poder considerar que gozan de virtualidad las imputadas vulneraciones de los diversos principios constitucionales especificados en los dos motivos de impugnación, y procediendo, en consecuencia, desestimar el presente recurso casacional, deben de imponerse las costas causadas en el mismo, por imperativo legal, a la parte recurrente, a tenor de lo al respecto prescrito en el artículo 102.3 de la LJCA (versión del año 1992).

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el presente recurso de casación interpuesto por la representación procesal del CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA contra la sentencia dictada, con fecha 19 de enero de 1998, en el recurso contencioso administrativo número 85/1997, por la Sección Sexta de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, con la consiguiente imposición de las costas causadas en este recurso casacional a la citada parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Jaime Rouanet Moscardó, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2014). *Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*. Thomson Reuters. Aranzadi.
- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2016*.
- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015*.
- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Memoria de la Administración Tributaria de 2014*.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. (1992). "Comentario al artículo 31". *Comentarios a la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios*. Civitas. Madrid.
- ALGUACIL MARÍ, M.P., F. (2011). *La Fiscalidad de las cooperativas agroalimentarias y las SAT*. Universidad de Valencia.
- ALONSO FERNÁNDEZ, F. (1985). "Problemas de la tributación de la ganadería". *Lecturas sobre Fiscalidad Agraria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, Noviembre de 1985. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.
- ALONSO, L. M. y CASANELLAS, M. (2003). "La Fiscalidad de la pequeña empresa agropecuaria". Jornada Temática sobre la "Fiscalidad en el sector agrario". *Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural*.
- ANDRÉS CARRETERO, F., ARRANZ FLETA, S. y GRACIÁN MORENO, E. *Novedades Fiscales para el año 2015. Apuntes & Consejos*. Dossier.
- ARENALES RASINES, A. (2012). *Las limitaciones del Régimen de Estimación Objetiva contra el fraude fiscal*. Thomson Reuters. Valladolid.
- ARNALTE, E. y CEÑA, E. (1993). "La agricultura y la política agraria en España durante el período de la transición democrática". *Universidad Politécnica de Valencia y Universidad de Córdoba. Agricultura y Sociedad*, nº 68-69.
- BENGOCHEA SALA, J.M. (2014). "Exclusión del "sistema de módulos" en IRPF e IVA". *Claves Prácticas*. Francis Lefebvre.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2005). "Un estudio de autoconsumo en las fundaciones". *El Régimen Tributario de las Actividades y Operaciones Gratuitas en el IVA*. Asociación Española de Fundaciones. Madrid.

BRAÑA, F. J., ALONSO, N., CRUZADO, C., DÍAZ DE SERRALDE, S. y MOLLINEDO, J.M. (2014). *Qué hacemos por una fiscalidad justa y suficiente que acabe con el fraude y la elusión en el pago de los impuestos*. Ediciones Akal, S.A.

BURGOS BELASCOAIN, J. (Noviembre 2005). "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Hacia una figura tributaria más justa y eficiente". *75 años de Política Económica Española*. ICE. N° 826.

CABALLER MELLADO, V. (1985). "Fiscalidad de las cooperativas y otras entidades asociativas agrarias". *Lecturas sobre Fiscalidad Agraria*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

CABALLERO SÁNCHEZ Y GARCÍA DE CASTRO. (1990). "La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n° 1206.

CALVO ORTEGA, R. (2004). "Hacia un nuevo Derecho Tributario". *Revista Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales. Nueva época*. N° 0. Páginas 59-74.

CALVO ORTEGA, R. (1970). "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero". *Hacienda Pública Española*, N° 1. Instituto de Estudios Fiscales. España.

CAMARENA GUTIÉRREZ, J.E. (2009). "La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española". *Instituto de Estudios Fiscales*. Documento N° 18/2009.

CANDELA RAMOS, R.; DÍAZ DELGADO, J. (2008). "La Reforma Tributaria". *Estudios de Derecho Judicial*. 140-2007. Consejo General del Poder Judicial. Centro de Documentación Judicial. Lerko Print, SA.

CASADO OLLERO, G. (1982). "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)", *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 34. Pág. 192.

CASQUET MORATE, E. y GÓMEZ-LIMÓN, J. A. (2001). "La aplicación del IRPF a la actividad agraria. Comparación cuantitativa de los sistemas de Estimación Directa y de Estimación Objetiva por Módulos". *Investigación agraria. Producción y protección vegetal*. Universidad de VALLADOLID.

CASQUET MORATE, E. y GÓMEZ-LIMÓN, J. A. (2000). "Aplicación de la fiscalidad agraria en Castilla y León ¿Proteccionismo o beligerancia fiscal?" *Departamento de Economía Agraria*. Universidad de VALLADOLID.

CASTAÑER CARRASCO, M.; ONRUBIA FERNÁNDEZ, J.; PAREDES GÓMEZ, R. (1998). "Análisis de los efectos recaudatorios y redistributivos de la Reforma

del IRPF por Comunidades Autónomas”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 19/98.

CASTELLANO REAL, F.; LOPO LÓPEZ, M. A.; PÉREZ GONZÁLEZ, L. A. (2004). *Sistema Fiscal Español I*. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED).

CASTILLO, J.L. (1966). “El principio de la Reserva de la Ley en el Derecho Tributario”. *Revista THEMIS: Revista de Derecho*, ISSN 1810-9934, Vol. 2, Nº. 2 (Primera época).

CRESPO GARRIDO, M. (2016). *Novedades de la actual regulación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Lex Nova- Thomson Reuters.

CISS. (2015). *Prontuario Fiscal*. Grupo Wolters Kluwer.

CONDE FERNÁNDEZ-OLIVA, E. y CALLE SÁIZ, R. (2003). “La Fiscalidad de la transmisión y tenencia del negocio agrario”. Universidad San Pablo-CEU y Universidad Complutense de Madrid. Jornada Temática sobre la “Fiscalidad en el sector agrario”. *Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural*.

CORTÉS DOMÍNGUEZ (1985). *Ordenamiento Tributario Español*, Volumen I. Civitas. Madrid.

CORTÉS DOMÍNGUEZ M. (1964). *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº 54. Página 435.

CUBERO TRUYO, A.M. (1997). *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons. Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2007). *La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*. Pamplona. Aranzadi.

DE LAS HERAS PÉREZ, A.; MURILLO MELCHOR, C.; RODRÍGUEZ POO, J. M. (2004). “Estimación de los efectos redistributivos y de las ganancias en bienestar social derivados de la progresividad del IRPF en las Comunidades Autónomas de Territorio de Régimen Común”. *Cuadernos Económicos de I.C.E.* Nº 68.

DE LA TORRE, F. (2014). *¿Hacienda somos todos? Impuestos y fraude en España*. Penguin Random House. Grupo Editorial España.

DELGADO RIVERO, F. (2004). “Las últimas reformas del IRPF: El caso de Asturias”. *Revista Asturiana de Economía*. RAE Nº 30.

DI MALTA, P. (1995). *Droit Fiscal Européen Comparé*, París, PUF. Página 126-131.

DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA (26-10-2012). *Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)*.

DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA (01-07-2012). Comisión Europea. *Directrices de la UE aplicables a las ayudas estatales en los sectores agrícolas y forestal y en las zonas rurales de 2014 a 2020*.

DÍAZ-ARIAS, J. M. (1996). *Signos, índices o Módulos: IRPF (1992) IVA (1996)*. Nilo Industria Gráfica.

DÍAZ BERNARDO. (26 Enero 2006). "Hacienda endurece el acceso al régimen de módulos". *Cinco Días*.

DIRECCIÓN GENERAL DE DESARROLLO SOSTENIBLE DEL MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. "Apoyo a la agricultura territorial". Febrero de 2009.

DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO. MINISTERIO DE JUSTICIA. "El principio de Igualdad en la Constitución Española". Madrid. 1991.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. Información tributaria de diversas resoluciones. 2015.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos Consulta Vinculante V2349-05 (22-11-2005).

DOMÍNGUEZ BARRERO, F. Y LÓPEZ LABORDA, J. (2008). *Sistema Fiscal Español. Selección de legislación*. 20ª ed. Prensas Universitarias de Zaragoza.

DOMÍNGUEZ RODICIO, J. R. (2008). "Comentarios a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio". Consejo General del Poder Judicial.

ENCISO DE YZAGUIRRE, V. y ROCHE LÓPEZ, C. (2006). "Fiscalidad y desarrollo rural en España. Los beneficios fiscales en el mundo rural español". CIRIEC-España. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 55.

FALCÓN Y TELLA, R. (1984). "El Real Decreto en materia tributaria". *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año 4. Número 10.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, A. I. (1996). "La supresión del diezmo y el establecimiento de la contribución territorial". *Revista Hacienda Pública Española*. Monografías.

FERREIRO LAPATZA, J.J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

- FERREIRO LAPATZA, J.J. (2005). “Apología contracorriente de la estimación objetiva”, *Crónica Tributaria*, Núm. 116/2005. Pág. 66.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (2004). A. *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons. Madrid. Año 2004. Pág. 129.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (2004). B. *Curso de Derecho Financiero Español*, 25ª ed., Madrid. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- GAGO, ALBERTO; LABANDEIRA, X.; LABEAGA, J. M. (2000). “La Reforma Fiscal Verde: Consideraciones para el caso español”. *Hacienda Pública Española*. Universidad de Vigo.
- GAMBA VALEGA, C.M. (2006). “Reserva de ley y obligados tributarios”. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Octubre.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. (2009). VI Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario. “La calidad jurídica de la producción normativa en España”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Documento N° 30/09.
- GARCÍA BELSUNCE, H. A. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Adeledo-Perrot. Buenos Aires. Página 67.
- GARCÍA DE FRANCISCO, J.M. (2011) “Ahorro, financiación y fiscalidad en el sector agrario”. *Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística*. Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino.
- GARCÍA HEREDIA, A. (2012). *Principios constitucionales*. Universitat Oberta de Catalunya. Página 28.
- GARCÍA MAGÁN, J. (2007) “Métodos de estimación objetiva de bases fiscales”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Madrid.
- GARCÍA MARTÍN. (1979). “La Constitución y los criterios rectores de distribución de los tributos”. *Hacienda y Constitución*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2009) *Hacia un Estatuto Fiscal del Autónomo. Reflexiones de futuro sobre el Régimen Fiscal del Autónomo*. Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2008) “Luces y sombras del régimen de estimación objetiva por módulos”. *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*. Ed. Ceura. Universidad de Santiago de Compostela.
- GARCÍA ROMERO, B. (2006) “Seguridad Social agraria: Acción Protectora”. Páginas 191-213. Thomson Civitas. *Estudios de Derecho Laboral*. Navarra.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J. (2013). “Novedades introducidas en la estimación objetiva del IRPF por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ¿medidas

antifraude o con finalidad recaudatoria?” *Crónica Tributaria* N°1/2013. Instituto de Estudios Fiscales. Páginas 21-31.

GIACHI SANDRO (2014) “Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea”. *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, 145.

GONZÁLEZ GARCÍA. (1990) “Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad”. *ARS IURIS*, n° 3.

GONZÁLEZ URBANEJA, F. (2001). “Pero ¿hay ricos en España?”. *Artículo publicado en ABC Economía*.

GONZALO Y GONZÁLEZ, L. (2005). *Sistema Impositivo Español: estatal, autonómico y local*. 7ª Edición actualizada. Biblioteca Universitaria de Hacienda Pública y Derecho Fiscal. Editorial Dykinson. Madrid.

GONZALO Y GONZÁLEZ, L. Y FALLOS COBOS, C. (2005). *Esquemas de Sistema Fiscal Español*. 6ª Edición ampliada y actualizada. Biblioteca Universitaria de Hacienda Pública y Derecho Fiscal. Editorial Dykinson. Madrid.

HERRERA MOLINA, P. (2007). *La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español*. Editorial Dykinson, SL. Madrid. Pág. 53.

HIERRO HIERRO, FRANCISCO J. (2005). *El Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social*. THOMSON-Aranzadi.

JULIÁ IGUAL, J. F. Y MARÍ VIDAL, S. (2003). “Las especialidades tributarias para la determinación de la renta en la actividad agraria. La función de neutralidad-precio como instrumento de análisis”. *Spanish Journal of Agricultural Research*, N° 2.

JULIÁ IGUAL, J. F. Y MARÍ VIDAL, S. (2002). A. *Modelos de medición de la eficiencia tributaria de los regímenes especiales en la imposición sobre la actividad agraria*. Departamento de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia.

JULIÁ IGUAL, J. F. Y MARÍ VIDAL, S. (2002). B. “La neutralidad fiscal de las especialidades tributarias en la determinación de los rendimientos netos de las actividades agrarias”. Páginas. 30 y 31. *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, n° 197.

KARRERA EGIALDE, M. M. (2002). “El Derecho Agrario Autonómico Vasco”. *Congreso Nacional de Derecho Agrario Autonómico*.

LAGARES CALVO, M. J. (2001). “Reformas pendientes en el sistema fiscal español”. *Revista Papeles de Economía Española*.

Lefebvre, Francis (2014-18) *Memento Fiscal*. Madrid.

MARÍ VIDAL, S. y CAMPOS CAMPILLO, E. (2014). “La decisión fiscal del agricultor: estimación directa frente a estimación objetiva. Análisis de neutralidad tributaria”. *Departamento de Economía y Ciencias Sociales*. Universidad Politécnica de Valencia.

MARÍ VIDAL, S. (2006). “Informe sobre la neutralidad del régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el caso de la producción de ovino”. *Departamento de Economía y Ciencias Sociales*. Universidad Politécnica de Valencia.

MARÍ VIDAL, S. y JULIÁ IGUAL, J.F. (2001). A. “Evolución de los sistemas fiscales de determinación de la renta de la actividad agraria. Simplicidad versus principio de neutralidad impositiva”. *Escuela de Estudios Sanitarios de la Universidad Pública de Navarra. IV Congreso de la Asociación Española de Economía Agraria*.

MARÍ VIDAL, S. y JULIÁ IGUAL, J.F. (2001). B. “Evolución del Cooperativismo Agrario en España. De los sindicatos agrícolas a la actualidad”. *Revesco. Revista de Estudios Cooperativos*. Nº 73/2001.

MARTÍN GARCÍA, M. (2000). A. “Algunos aspectos de la tributación de la ganadería en España”. *Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 188.

MARTÍN GARCÍA, M (2000). B. “El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias”. *Revista española de estudios Agrosociales y pesqueros*. Nº 189.

MARTÍN QUERALT, J. (2007). *Manual de Derecho Tributario*. Parte Especial, 4ª ed., Navarra, Editorial Aranzadi S.A. Madrid. Página 134.

MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. (1990). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, S.A., Madrid, página 151.

MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A. y MIQUEL BURGOS, A.B. (2013). “Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal”. *Revista Crónica Tributaria*. Nº 146. Instituto de Estudios Fiscales.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (2015). Mesa redonda sobre: “Nuevos escenarios para el sector agrario”. *Premio ICAM 2015*.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (2014). *Análisis de la Economía de los Sistemas de Producción (AESP). Encuesta de Superficies y Rendimientos de Cultivos (ESYRCE)*. Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística. 2014. Madrid.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (2007). “La Fiscalidad del sector agrario en España”. *AgroInfo-Enfoque*. Nº E3. Julio de 2007.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (2003). “La Fiscalidad del sector agrario en España”. Capítulo 7 del *Libro Blanco de la Agricultura y Desarrollo Rural*. Marzo de 2003.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE (1985). *Lecturas sobre Fiscalidad Agraria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, Noviembre de 1985.

MINISTERIO DE HACIENDA. (2002). *Sistema Tributario Español: Criterios para su reforma*. 2ª Edición. XXV Aniversario de la Reforma Fiscal de 1977. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

MOCHON LOPEZ, L. (2002). “Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, *Revista de Información Fiscal*, nº 52. Página 83.

MONTALVO SANTAMARÍA, M., SANCHO CALABUIG, J. y LÓPEZ-NAVARRO MARTÍNEZ-CARBONELL, E. (1993). “Los Nuevos Métodos de Estimación Objetiva del IRPF y el Régimen Simplificado del IVA”. *Colección Textos Legales*. Grupo Editorial Siete.

MORENO SEIJAS, J.M. (1998). “La tasa y el precio público como instrumentos de financiación”. *Papeles de Trabajo* Nº 7. Instituto de Estudios Fiscales. Nº 7/98.

MULEIRO PARADA, L. M. (2016). “La paulatina reforma de los módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 400. Centro de Estudios Financieros, SL. Julio 2016.

MULEIRO PARADA, L. M. (2015). “La tributación de los rendimientos de actividades agrarias en el IRPF”. *Crónica Tributaria* nº 156/2015 (pág. 153-173).

MULEIRO PARADA, L. M. (2009). A. “Principio de legalidad tributaria y determinación objetiva”. Páginas 339 y 342. *Instituto de Estudios Fiscales*. Doc. Nº 30/09.

MULEIRO PARADA, L. M. (2009). B. *La determinación objetiva: IRPF e IVA*. Marcial Pons.

NAVARRO, E. y GARCÍA, A. (2014). *La crisis en el sector agrario español*. COAG.

NAVARRO FAURE, A. (1993). “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”. *Palau* 14. Nº 21. Página 90.

- NEWMARK F. (1994). *Principios de la imposición*, 2ª. ed. Madrid. Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, 1994. Pág. 151.
- NEUMARK, F. (1974). *Principios de la imposición*. 2ª edición. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda. Madrid.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M. (1995). “El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido ¿un impuesto alternativo?”. *Impuestos*. Tomo II. Dialnet.
- ORÓN MORATAL, G. (2001). *Beneficios fiscales a favor de las explotaciones agrarias*. Universidad de La Rioja.
- ORÓN MORATAL, G. (1998). *Tributación de las rentas agrarias obtenidas a través de cooperativas*. Universidad de La Rioja.
- ORTEGA GUÍO, A. (2012). “La problemática de las ayudas de Estado en la fiscalidad: revisión de algunas decisiones de la Comisión Europea contra España”. *Agencia de la Administración Tributaria. Cuadernos de Formación*. Colaboración 11/12. Volumen 15/2012.
- PALAO TOBOADA, C. (1974). “La estimación objetiva singular”. Nº 2. Civitas. REDF.
- PAREDES GÓMEZ, R. (Septiembre de 2010). *Revista 3CONOMÍA*, Nº 4, página 41. “La tributación del beneficio de la PYME en España: algunas propuestas orientadoras de su reforma”. Consejo General de Economistas de España.
- PAREJA-OBREGÓN RUANO, C. (1996). *Fiscalidad Agraria*. “Los módulos en el sector agropecuario”.
- PARLAMENTO Y CONSEJO EUROPEOS. Directivas 2010/41/UE y 86/613/CEE del Consejo.
- PELÁEZ, J. M. (Noviembre -Diciembre 2005). *Cuadernos de Información Económica*. Nº 189. Fundación de las Cajas de Ahorro.
- PÉREZ ARRAIZ, J. (2005). “Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución española”. Universidad del País Vasco.
- PÉREZ DE AYALA, P. (2000). *Fundamentos de Derecho Tributario*. 4ª edición. Editorial Edersa. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA, P. (1991). *Curso de Derecho Tributario*. Editorial Edersa. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA, P. (1988). *Temas de Derecho Financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid.

- PÉREZ DE AYALA, P. (1986). "Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española". *Fiscalidad y Constitución*.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL. (1995). *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*. Página 39. EDERSA. Madrid.
- PORTILLO NAVARRO, M. J. (2003). "Evolución histórica del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal y resultados recaudatorios". Páginas 239-251. *Anales de Derecho*. Número 21.
- PRIMITIVO BORJABAD, G. (2000). *El empresario agrario individual en España*. Universidad de Lleida.
- PUELLES PÉREZ, J.A. (2003). "La Fiscalidad de la empresa agropecuaria". Universidad Complutense de Madrid. *Jornada Temática sobre la "Fiscalidad en el sector agrario"*. Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural.
- RAMAYO MASSANET, J. (2003). "El Real Decreto en materia tributaria". *Derecho Privado y Constitución*. Nº 17. Universidad Autónoma de Madrid.
- RODRÍGUEZ MORENO, R. Y BRIZ LABRA, R. (1985). *Lecturas sobre Fiscalidad Agraria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.
- ROMERA CASTILLO, J.; PÉREZ PRIEGO, M. A.; LAMÍQUIZ VIDAL Y GUTIÉRREZ ARAUS, M. L. (2001). *Manual de estilo*. UNED.
- ROMERO GARCÍA, F., REQUEJO BOHÓRQUEZ, M.DO CAMPO SCHROEDEL, L.J., MAS ORTIZ, A. y CINTADO CANTO, F.J. (2007). *La fiscalidad de la Agricultura y la Ganadería*. CISS. Grupo Wolters Kluwer.
- RUBIO GUERRERO, J. J. Y RUIZ GONZÁLEZ, M. P. (2010). *Revista 3CONOMÍA*, Nº 4. "Dos décadas de IRPF en España: Un balance". Consejo General de Economistas de España.
- RUIZ GARCÍA, J.R. (2014). *La distribución del poder financiero en España*. Marcial Pons. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1973). "Los métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario". *Hacienda y Derecho, volumen IV*. Página 208.
- SÁNCHEZ GRAELLS. (2006). "La constitucionalidad o inconstitucionalidad del IGEC, Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales". *Instituto de Empresas*.
- SANTOLAYA BLAY, M. (2008). *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*. CISS. Grupo Wolters Kluwer. Madrid.

SEGRELLES SERRANO, J. A. (1994). “Los problemas del sector agrario alicantino y propuestas de desarrollo”. *Biblioteca de la Universidad de Alicante*. Nº 12.

SIMÓN ACOSTA, E. (1981). *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*. Editorial CEURA. Madrid.

TRIBUNAL SUPREMO. (2003). Sentencia de la Sala de lo Contencioso. STS 7891/2003. Madrid.

UNIÓN EUROPEA. (2012). Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Diario Oficial de la UE. 26-10-2012.

UNIÓN DE PEQUEÑOS AGRICULTORES Y GANADEROS (2012). Lorenzo Ramos Silva. *Informe de la Agricultura Familiar en España: Anuario*.

VALLEJO POUSADA, R. (2001). *Reforma Tributaria y Fiscalidad sobre la agricultura en la España Liberal, 1845-1900*. Prensas Universitarias de Zaragoza.

VAQUERO GARCÍA, A. (2016). “Valoración del método de estimación objetiva en el IRPF ¿es necesaria una reforma?”. *Revista Crónica Tributaria* nº 159/2016.

VIANA SUSPERREGUI, I. (2014). *Fiscalidad Agraria: Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*. Universidad Pública de Navarra. Junio de 2014.

WEBGRAFÍA

- www.administracion.gob.es (2017)
- www.agenciatributaria.es (varias fechas)
- www.agronewscastillayleon.com (2016)
- www.creaturempresas.org (2015)
- www.derechoconstitucional.es (2016)
- www.elcatastro.blogspot.com (2016)
- www.eurlex.europa.eu (2016)
- www.europarl.europa.eu (2016)
- www.geopress.educa.aragon.es (2016)
- www.ine.es (2018)
- www.mapama.gob.es (varias fechas)

- www.mineco.es (2016)
- www.minhafp.gob.es (varias fechas).
- www.minhap.gob.es (2017)
- www.mtas.es (2015)
- www.noticiasjuridicas.com (2016)
- www.seg-social.es(2017)
- www.garrigues.com (2016)
- www.ine.es (2017)
- www.ventanillaempresarial.org (2016)
- www.060.es (2016)

REFERENCIAS LEGALES

- Orden HAC/1264/2018, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2019 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden HFP/335/2018, de 28 de marzo, por la que se reducen para el período impositivo 2017 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.
- Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden HFP/377/2017, de 28 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2016 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.
- Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Orden HAP/663/2016, de 4 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2015 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales, y se modifica la Orden HAP/572/2015, de 1 de abril, por la que se fijan las cantidades de las subvenciones a los gastos originados por actividades electorales para las elecciones locales de 24 de mayo de 2015.
- Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto- ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del IRPF y otras medidas de carácter económico.
- Orden HAP/2484/2014, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueba el modelo 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores (BOE 31-12-2014).
- Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.
- Orden AAA/2168/2014, de 13 de noviembre, por la que se fija para el año 2015 la renta de referencia.
- REGLAMENTO (UE) N^o 702/2014 de la Comisión de 25 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayuda en los sectores agrícola y forestal y en zonas rurales compatibles con el mercado

interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

- Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.
- Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
- Orden HAP/2259/2012 de 22 octubre, por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobados por la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.
- Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.
- Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones agrarias.
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.
- Orden EHA3063/2010, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2011 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Real Decreto 752/2010, de 4 de junio, por el que se aprueba el primer programa de desarrollo rural sostenible para el período 2010-14, en la Ley 45/2007, de 13 de diciembre, para el desarrollo sostenible del medio rural.
- Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 2004/2009, de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007.
- DECISIÓN 2010/473/UE. Decisión de la Comisión, de 15 de diciembre de 2009, relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible.
- Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.
- Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.
- Orden EHA/804/2007, de 30 de marzo, por la que se desarrollan para el año 2007 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del IRPF.
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- DIRECTIVA 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
- Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2006 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.
- Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre) modificada parcialmente por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

- Orden HAC/3313/2003, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2004 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden HAC/225/2003, de 11 de febrero, por la que se desarrollan para el año 2003 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 46/2002, de 18 de diciembre, del IRPF, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por las que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. (Mejora el tratamiento fiscal de la familia).
- Orden de 28 de noviembre de 2001, por la que se desarrollan para el año 2002 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden de 29 de noviembre de 2000, por la que se desarrollan para el año 2001 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del IRPF.
- Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.
- Orden de 22 de febrero de 1999, por la que se desarrollan para el año 1999 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, donde se regula una nueva

forma de tributación adicional a las existentes de estimación directa y estimación objetiva por signos, índices y módulos, y que se concreta en la estimación directa simplificada.

- Orden de 27 de marzo de 1998, por la que se aprueba la Tabla de Amortización Simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.
- Orden de 13 de febrero de 1998, por la que siguiendo las características básicas de la orden de 1994, sí introduce la novedad de permitir la inclusión de las amortizaciones del inmovilizado como un gasto a deducir en la modalidad de estimación objetiva por signos, índices y módulos, eso sí, con unas tablas de amortización específicas para este método.
- Norma Foral 7/97, de 22 de diciembre (Guipúzcoa).
- Orden de 27 de noviembre de 1996 (prorroga la orden de 28 de noviembre de 1995 y la orden de 27 de febrero de 1996).
- Normas Forales 3/96, de 26 de junio (Vizcaya), 7/96, de 4 de julio (Guipúzcoa) y 24/96, de 5 de julio (Álava). Norma Foral 7/96, de 26 de diciembre (Vizcaya).
- Orden de 27 de febrero de 1996, por la que se fijan los signos, índices o módulos aplicables en 1995 y 1996 para determinar, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el rendimiento neto derivado de la transmisión de determinados activos fijos inmateriales (BOE 29-02-1996).
- Orden de 28 de noviembre de 1995, por la que se fijan los módulos e índices correctores del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 1996, correspondientes a los sectores comprendidos en el artículo 37.1.2º del Reglamento del citado impuesto (BOE 30-11-1995).
- Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.
- Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Normas Forales 22/94, de 20 de diciembre (Álava).
- Orden de 29 de noviembre de 1994, por la que por la que la modalidad de estimación objetiva por coeficientes es sustituida por la modalidad de

signos, índices y módulos y se da cumplimiento para 1995 y 1996 a lo dispuesto en los artículos 27.1 y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 37.1.1º, 38 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y por la que se fijan los módulos e índices correctores del régimen simplificado para 1995, correspondientes a los sectores comprendidos en el artículo 37.1.2º del Reglamento (BOE 30-11-1994).

- Orden de 25 de noviembre de 1993, por la que se da cumplimiento para 1994 y 1995 a lo dispuesto en los artículos 27.1 y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 37.1.1º, 38 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y por la que se fijan los módulos e índices correctores del régimen simplificado para 1994, correspondientes a los sectores comprendidos en el artículo 37.1.2º del Reglamento (BOE 30-11-1993, BOE 27 y 29-11-1993).

- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- Normas Forales 11/93, de 26 de junio (Guipúzcoa), 18/93, de 5 de julio (Álava) y 5/93, de 24 de julio (Vizcaya).

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

- Orden de 26 de noviembre de 1992, por la que se fijan los módulos e índices correctores del régimen simplificado para 1993, correspondientes a los sectores comprendidos en el artículo 97.1.2º del Reglamento, artículo 4º (BOE 30-11-1992).

- Orden de 26 de febrero de 1992, por la que se da cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 27.1 y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 97.1.1º, 98 y 102 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, artículo 4º y por la que se fijan los módulos e índices correctores del régimen simplificado para 1992, correspondientes a los sectores comprendidos en el artículo 97.1.2º del Reglamento, artículo 4º (BOE 28-02-1992).

- Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1841/1991 de 30 de diciembre, por los que se modifica para el sector agrario el sistema de determinación de rendimientos en estimación objetiva, pasando a tributar por la modalidad de coeficientes.

- Ley 19/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 31/1990 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de Estado para 1991.
- Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.
- Ley 20/1989, de 28 de Julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas físicas, debido a la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Normas Forales 28/88 de Guipúzcoa, 8/88 julio de Álava y 6/88 de Vizcaya.
- Ley Orgánica 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el estatuto que regula las sociedades agrarias de transformación.
- Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Real Decreto 2933/1983 de 13 de octubre, que regula el Régimen de Estimación Objetiva Singular del IRPF. (Se cambia de forma importante el método de estimación objetiva singular simplificada para las actividades agrarias. Previamente, por Orden de 25 de marzo de 1981 ya se había modificado este sistema, si bien por sucesivas órdenes, se aplazaba en exclusiva para el sector agrícola tal modificación).
- Ley 44/1978, de 8 de Septiembre, del IRPF, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto, en los que por primera vez se plantea la posibilidad de utilizar sistemas de estimación objetiva para determinar el rendimiento.
- Constitución Española de 1978.

- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- DIRECTIVA SEXTA, 77/388/CEE 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.