

APLICACIÓN DE LA FISCALIDAD AGRARIA EN CASTILLA Y LEÓN ¿PROTECCIONISMO O BELIGERANCIA FISCAL?

Ernesto CASQUET MORATE

José A. GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ

Dpto. Economía Agraria. E.T.S.II.AA. Universidad de Valladolid.

Avda. Madrid, 57. 34071 PALENCIA. E-mail: *ecasquet@iaf.uva.es*

Para la tributación del IRPF e IVA en la agricultura se contemplan dos posibilidades claramente diferenciadas: una propia de dicha actividad y otra común al resto de actividades económicas. El objetivo de este trabajo es realizar un estudio cuantitativo de la neutralidad de los sistemas tributarios típicamente agrarios, determinando si la carga fiscal resultante es inferior (caso de proteccionismo fiscal) o superior (caso de beligerancia fiscal) a la que resultase de la aplicación de los regímenes generales. Los resultados obtenidos muestran que para todas las orientaciones productivas analizadas, los sistemas agrarios de tributación resultan ser más ventajosos que los ordinarios.

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

Prácticamente todos los impuestos del sistema tributario español son de aplicación en el sector agrario. No obstante, en el desarrollo de la actividad empresarial del sector, por su importancia cuantitativa, generalidad (prácticamente todos los productores agrarios son sujetos pasivos de los mismos) y periodicidad (devengo trimestral o anual), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) pueden considerarse como los más influyentes.

Para la tributación de ambos impuestos, IRPF e IVA, las autoridades fiscales contemplan en la actualidad sistemas de determinación de cuotas específicos para su aplicación en el sector agrario. Pasamos a continuación a exponer brevemente las características fundamentales de estos sistemas de tributación en que se basa la fiscalidad agraria.

1.1. La fiscalidad agraria

En la legislación actual del IRPF se proponen dos alternativas diferentes para el cálculo de los rendimientos procedentes de las actividades económicas del sector (rentas agrarias):

- a) **La Estimación Directa (ED).** El planteamiento general de la ED es la aplicación de las normas del Impuesto de Sociedades (IS), con matices eso sí, para la determinación de los rendimientos netos de las actividades económicas agrarias. De esta forma se logra unificar el tratamiento tributario para determinar rentas de las actividades económicas con independencia de que el sujeto pasivo que las genere sea persona física (tributación vía IRPF) o jurídica (tributación vía IS).
- b) **Estimación Objetiva por Signos, Índices o Módulos (EOSIM).** En líneas generales, el funcionamiento de este sistema de tributación del IRPF es el siguiente:
 1. El rendimiento neto se calcula aplicando un porcentaje a los *ingresos* obtenidos del ejercicio de la actividad, resultando el “*Rendimiento neto previo*”. Dicho porcentaje normalmente se denomina “módulo”, siendo éste variable según el tipo de cultivo o explotación y según que se sometan o no a procesos de transformación los productos obtenidos.
 2. El rendimiento calculado en la forma indicada se podrá minorar mediante la deducción de las *amortizaciones* de los elementos afectos a la actividad, con lo que se obtiene el “*Rendimiento neto minorado*”.
 3. El rendimiento neto minorado puede reducirse por aplicación de unos *coeficientes correctores* que persiguen como finalidad adaptarlo a ciertas circunstancias especiales o formas particulares de ejercer la actividad. Así, están previstos índices correctores que disminuyen el rendimiento cuando se utilizan exclusivamente medios de producción ajenos, por el empleo de personal asalariado, cuando los ingresos proceden de cultivos realizados en tierras arrendadas, en el supuesto de que el ganado se alimente fundamentalmente de piensos adquiridos a terceros y por pequeñas explotaciones, obteniendo el “*Rendimiento neto de módulos*”.
 4. Por último, al objeto de obtener el *Rendimiento definitivo*, se aplica una reducción general que varía según los años. Concretamente, para el ejercicio de 2000, esta reducción del rendimiento se ha establecido en el 7%. El resultado así obtenido puede considerarse como renta efectivamente a tributar.

Análogamente, son tres los regímenes operativos en el sector agrario para la tributación del IVA:

- a) **Régimen General (RG)**, aplicable como norma común a las actividades empresariales en general, siendo de gran rigor formalista y exigiendo el cumplimiento de numerosas obligaciones formales. El IVA grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice el agricultor en el ámbito de su explotación empresarial, con independencia de su habitualidad, e incluyen las entregas gratuitas y el autoconsumo. Sin embargo, esta cantidad recaudada (IVA compensado) no es la que se ingresa en Hacienda, sino que ésta se obtiene restando a dicha cantidad el IVA pagado en las compras de los factores productivos (IVA soportado).
- b) **Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP)**. Este régimen no requiere hacer los cálculos del IVA soportado y el IVA compensado. El agricultor abonará a los vendedores el IVA correspondiente a los insumos necesarios para su explotación, IVA que recuperará por la aplicación de un porcentaje a sus ventas, a modo de compensación a tanto alzado (5% de las ventas) por el IVA soportado en sus adquisiciones. Esta compensación es un derecho del agricultor, y constituirá un nuevo ingreso para éste, cada vez que venda sus productos o preste servicios. Para los adquirentes de éstos, por el contrario, el pago de esta compensación será una obligación. Una vez satisfecha se considerará como una cuota de IVA soportada, y podrá deducirse en su declaración-liquidación.
- c) **Régimen Simplificado (RS)**. Muy semejante al RG, del que tan sólo lo diferencian las menores exigencias administrativas y registrales. Es, sin embargo, únicamente aplicable a determinadas actividades pecuarias y servicios agrícolas, actividades que quedan excluidas del campo objetivo del REAGP.

Para un estudio detallado de cada uno de estos regímenes tributarios puede recomendarse entre otros a Codes *et al.* (2000), Agencia Tributaria (1999) y Sancho Calabuig (1999).

De lo expuesto anteriormente queda de manifiesto cómo la fiscalidad de las actividades agrarias para el IRPF e IVA presenta una clara dualidad. Ésta se muestra con dos posibilidades de tributación claramente diferenciadas:

- a) *Propia de la actividad agraria* (EOSIM del IRPF y REAGP o RS del IVA). Ambos regímenes están pensados para aquellos empresarios agrarios que sean titulares de pequeñas explotaciones de carácter familiar, con limitaciones en su capacidad de gestión burocrática y fiscal.
- b) *Común con el resto de actividades económicas* (ED del IRPF y RG del IVA). Se trata de los sistemas de tributación de aplicación general, pensados para aquellos empresarios agrarios que, por su tamaño u otras características subjetivas, no presenten dificultades administrativas para la llevanza de ambos

impuestos por estos regímenes ordinarios.

1.2. Proteccionismo y beligerancia fiscal en el sector agrario

La simplificación de los sistemas tributarios pensados para la actividad agraria tiene su contrapunto en su falta de precisión. Efectivamente, la tributación del IRPF e IVA por sus sistemas agrarios (EOSIM y REAGP) conduce a resultados normalmente diferentes a los que produce la aplicación de la ED y el RG respectivamente. Esta falta de igualdad de resultados entre ambas formas de tributación anula el principio de neutralidad fiscal (equiparación en el trato fiscal), que debería regir en los sistemas de tributación simplificados para la agricultura. Surgen así, en contraposición a la neutralidad, los conceptos de “proteccionismo” y “beligerancia” fiscal. El primero de ellos hace referencia a las situaciones en que la aplicación de estos sistemas de tributación de carácter agrario resulta más ventajosa que los sistemas generales, lo que puede traducirse en una subvención encubierta a los productores o subsectores de actividad afectados por dicha circunstancia. Por el contrario, la beligerancia fiscal ocurre cuando la aplicación de estos sistemas de tributación simplificados resulta desfavorable económicamente a los sujetos pasivos correspondientes, incurriéndose en una sobretasación.

No obstante, conviene aclarar que la falta de neutralidad fiscal de los sistemas agrarios de tributación es relativa, habida cuenta que, en cualquier caso, los afectados pueden renunciar a estos sistemas y optar por los generales.

1.3. Objetivo de la investigación

La totalidad de estudios realizados anteriormente con relación a la falta de neutralidad de los regímenes agrarios de tributación, se han hecho de forma separada para el IRPF y para el IVA. Este análisis por separado tenía su lógica, ya que hasta el 1 de enero de 2000 no ha existido un sistema rígido de incompatibilidades entre los diferentes sistemas de tributación de IRPF e IVA. Por tanto, la elección del régimen fiscal al que podían optar los productores se realizaba de forma diferenciada para cada impuesto, considerando individualmente su nivel de proteccionismo o beligerancia.

Esta situación ha cambiado, sin embargo, con la publicación del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, el cual, tras un período transitorio que ha durado 2 años, ha establecido que a partir del 1 de enero del 2000 exista una coordinación absoluta entre ambos impuestos, tal y como se apunta en el siguiente cuadro:

Cuadro 1. Coordinación entre los sistemas de IRPF E IVA

<i>IVA / IRPF</i>	<i>EOSIM</i>	<i>ED Simplificada</i>	<i>ED Normal</i>
<i>Régimen General</i>	Incompatible	Compatible	Compatible
<i>REAGP</i>	Compatible	Incompatible	Incompatible
<i>Régimen Simplificado</i>	Compatible	Incompatible	Incompatible

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación fiscal publicada en el BOE.

De esta manera, a partir de dicha fecha, no tiene mucha utilidad práctica el análisis de la falta de neutralidad de manera particularizada para ambos impuestos, ya que la elección del sistema de tributación por parte de los productores agrarios debe hacerse necesariamente de manera conjunta; o bien opta por los sistemas simplificados para la agricultura, o por lo regímenes generales de tributación.

Por este motivo, el objetivo principal de este trabajo es realizar un estudio cuantitativo de la neutralidad de los sistemas de tributación típicamente agrarios de IRPF e IVA de forma conjunta (EOSIM + REAGP o RS), determinando si la carga fiscal resultante de ambos es inferior (caso de proteccionismo fiscal) o superior (caso de beligerancia fiscal) a la que resultase de la aplicación de los regímenes generales (ED + RG). En concreto, trataremos de estudiar si los módulos publicados por la Administración tributaria para su aplicación en el año 2000 y el nuevo porcentaje de compensación a tanto alzado del 5% en el régimen especial de IVA, normativa que en todo caso tiene carácter nacional, suponen una variación significativa de la carga fiscal de los empresarios agrarios castellanos y leoneses con respecto a la resultante de aplicar la ED y el RG, así como el sentido de la misma. De igual forma, se realiza la oportuna comparación de la situación de Castilla y León con respecto a la que se presenta para el conjunto nacional.

2. METODOLOGÍA

2.1. Metodología de cálculo

El análisis sobre la fiscalidad en el sector agrario castellano y leonés que se pretende llevar a cabo en este trabajo, se basa en la cuantificación del proteccionismo (o beligerancia) fiscal que dicho sector recibe con la aplicación conjunta de los correspondientes regímenes especiales del IRPF y del IVA. Para ello calcularemos la diferencia entre las cargas fiscales globales que el empresario agrario tiene que soportar según los dos sistemas de tributación por los que puede optar. De acuerdo con lo que establece la normativa, a partir del año 2000, esos dos sistemas son:

- a) La ED para el IRPF junto con el RG para el IVA, como sistema general para el común de actividades económicas.
- b) La EOSIM para el IRPF junto con el REAGP (o el RS) para el IVA, como sistema característico del sector agrario.

Lógicamente, una diferencia positiva de las correspondientes cargas fiscales globales ($a - b > 0$) indicaría que el sistema de tributación que configura la fiscalidad agraria (EOSIM y REAGP) es menos gravoso que el sistema de tributación de ED y RG común al resto de actividades. En este caso podría hablarse de “proteccionismo fiscal”. Por el contrario, si la diferencia es negativa ($a - b < 0$), estaríamos ante un caso de “beligerancia fiscal”.

La diferencia entre cargas fiscales globales expresa un valor absoluto, que difícilmente permite comparaciones entre subsectores agrarios o grupos de dimensión económica. Por este motivo, se ha obtenido igualmente un indicador adimensional de la situación antes descrita. Este indicador adimensional lo denominaremos “*índice de proteccionismo fiscal agrario*” (IPFA), y determina el beneficio fiscal que el empresario agrario recibe si se inclina por la segunda opción en vez de la primera, por cada 100 pesetas de ingresos totales.

Los datos de partidas para el cálculo de este índice han sido los correspondientes a la Red Contable Agraria Nacional (RECAN), para cada una de las Orientaciones Técnico-Económicas (OTEs) y Unidades de Dimensión Económica (UDEs) consideradas.

El Cuadro 2 muestra la hoja de cálculo que permitirá estimar para cada año, orientación y dimensión, el indicador anteriormente referido. Para su elaboración se han seguido los pasos que se definen en los apartados desarrollados a continuación.

Cuadro 2. Hoja de cálculo para la obtención del índice de proteccionismo fiscal agrario resultante de la aplicación conjunta del IRPF y del IVA, con afiliación al REASS

Año: 1997	Comunidad Castilla y León	OTE: Raíces y Tubérculos (1210)	Dimensión: De 8 a 16 UDEs
------------------	----------------------------------	--	----------------------------------

DATOS EMPRESARIALES	Datos RECAN año 1997		Datos año 2000 EOSIM y REAGP (o RS)(*)		Id. sin IVA ED y RG
	.000 ptas.	IVA	.000 ptas.	.000 ptas.	.000 ptas.
Producción bruta total	3.782	5,0 %	3.971		3.782
Reempleo (-)	4	5,0 %	4		4
Subvenciones	406		406		406
INGRESOS	4.184		4.373		4.184
Semillas y plantas	283	7,0 %	303		283
Abonos	307	7,0 %	328		307
Fitosanitarios	188	7,0 %	201		188
Otros costes de los cultivos	2	7,0 %	2		2
Piensos comprados	14	7,0 %	15		14
Otros costes de los ganados	2	7,0 %	2		2
Trabajos 3º y alquiler de máquinas	127	16,0 %	147		127
Mto. de máquinas, edificios y mejoras ...	56	16,0 %	65		56
Energía	216	16,0 %	251		216
Agua	101	7,0 %	108		101
Otros costes no específicos	36	16,0	42		36
Amortizaciones	141	16,0	164		141
Salarios y cargas sociales	56		56		56
Cargas sociales propias del empresario ...	199		199		199
Arrendamientos	26		26		26
Intereses	23		23		23
Contribuciones e impuestos	30		30		30
Prov. y gastos difícil justificación (5%) ..					90
GASTOS	1.807		1.962		1.898
CÁLCULO DEL IRPF					
CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO					
Índice de rendto. neto según actividad			0,37		
Rendimiento neto previo			1.618		
Rendimiento neto minorado			1.454		
Índice por personal asalariado			1,00		
Índice por ingresos en tierras arrendadas			0,90		
Piensos reemplazados			0		
Índ. por piensos adquiridos a terceros			1,00		
Índice por pequeñas explotaciones			0,90		
Reducción general (7%)			0,93		

RENDIMIENTO NETO.....	1.196	2.286
CÁLCULO DE LA CUOTA		
Mínimo personal (-)	1.100	1.100
Reducciones (-)	0	0
Base liquidable general	96	1.186
Tipo medio de gravamen (estatal + autonómico)	18,00 %	20,91 %
Cuota líquida estatal	14	208
Cuota líquida autonómica	3	40
CUOTA LÍQUIDA TOTAL	17	248
RESULTADO DE LA APLICACIÓN DEL IVA REAGP		
IVA soportado	155	
IVA compensado (-)	189	
SOBRETASACIÓN DEL REAGP	-34	
RESULTADO COMPARATIVO DE LA IMPOSICIÓN FISCAL AGRARIA GLOBAL		
Importancia relativa del IRPF	231	(87,2%)
Importancia relativa del IVA	34	(12,8%)
Resultado global de proteccionismo	265	
ÍNDICE DE PROTECC. FISCAL AGRARIO (IPFA)	6,05%	

(*) En las OTEs acogidas al RS del IVA, los Ingresos y Gastos se consideran en su valor neto (sin IVA)

Fuente: Elaboración propia

2.2.1. Cálculo de los Ingresos y Gastos

A partir de los datos empresariales suministrados por la RECAN para cada uno de los años del período en estudio (1994 a 1997), se determinarán los Ingresos y los Gastos atribuibles al empresario en función del régimen de IVA al que se encuentre acogido. En el caso de estar acogido al REAGP, dichos Ingresos y Gastos se expresarán en pesetas brutas; valores que incluyen tanto el IVA soportado en las compras como el porcentaje a tanto alzado de compensación en las ventas. Sin embargo, para el RG o para el RS, se expresarán en pesetas netas, es decir, sin incluir IVA.

En este sentido conviene recordar que el objeto de este estudio es analizar la situación de la fiscalidad agraria en el año 2000, aunque los datos de partida sean correspondientes a años anteriores. Esta matización es importante para la determinación del valor de la cifra de ingresos (ventas) y gastos (compras) que fiscalmente hay que considerar para la tributación del IRPF por la EOSIM (incluye la compensación a tanto alzado del REAGP en el primer caso y el IVA soportado en el segundo). Como quiera que los datos de ingresos y gastos que nos suministra la RECAN son libres de IVA, en tales casos será preciso hacer la transformación correspondiente de acuerdo con los tipos impositivos y el porcentaje de compensación vigentes en el año 2000. Las fórmulas a aplicar serán las siguientes fórmulas:

$$\text{Compras "brutas"} = \text{Compras "netas"} \times (100 + t_{2000})/100 \quad [2]$$

$$\text{Ventas "brutas"} = \text{Ventas "netas"} \times (100 + c_{2000})/100 \quad [3]$$

siendo " t_{2000} ", el tipo impositivo del IVA vigente en el año 2000 y " c_{2000} ", el porcentaje de compensación en el mismo año.

2.1.2. Cálculo del IRPF

2.1.2.1. Cálculo del rendimiento neto

A) En Estimación Directa

Partiendo de las cifras obtenidas para el año 2000, aplicamos una metodología muy semejante a la que determina las "Disponibilidades Empresariales" en la propia RECAN para la obtención de la base imponible a efectos del IRPF por ED. Es necesario apuntar, sin embargo, que el resultado ofrecido por esta red contable difiere del rendimiento neto de las actividades económicas calculado por ED en que, entre los gastos que maneja ésta, no se contemplan:

1. Los importes de las cotizaciones a la Seguridad Social propias del empresario.
2. Las dotaciones a las provisiones.

Lógicamente, para calcular el rendimiento neto según la ED de forma adecuada, deberemos detraer ambos conceptos de los ingresos de la explotación como gastos fiscalmente deducibles, aunque no contemplados en la RECAN.

B) En Estimación Objetiva

En este caso partiremos de las cifras correspondientes a los "Ingresos", para a continuación ir aplicando sucesivamente el índice de rendimiento neto de cada actividad y los índices correctores correspondientes a las circunstancias que concurren en la explotación "tipo" representada en la RECAN para cada clase de la tipología empleada, y que suponemos representativa de la situación de dicho subsector productivo (OTE) y dimensión económica (UDE). El procedimiento a seguir es el siguiente:

1. *Rendimiento neto previo.* Es el resultado de aplicar a los Ingresos el índice de rendimiento neto de acuerdo con la clasificación de actividades que realiza la legislación vigente para el año 2000 (Orden de 7 de febrero de 2000). Para ello, y habida cuenta de la posibilidad de que existan varias actividades en una

misma explotación “tipo”, tomaremos en consideración el índice de la actividad más representativa.

2. *Rendimiento neto minorado*. Es el resultado de restar las “amortizaciones” al rendimiento neto previo. Para el cálculo de dichas amortizaciones existe una tabla oficial que establece un coeficiente máximo y un período máximo a aplicar a cada elemento del Inmovilizado.
3. *Rendimiento neto de módulos*. Para llegar a este resultado final habrán de aplicarse, por orden, los siguientes índices correctores:
 - a) *Por utilización de medios de producción ajenos*. Cuando la mano de obra y todos los elementos de producción empleados son ajenos, se aplica un índice corrector de 0,75.
 - b) *Por utilización de personal asalariado*. La legislación permite la aplicación de unos índices correctores aplicables cuando el coste del personal asalariado supere determinados porcentajes calculados sobre los ingresos.
 - c) *Por cultivos realizados en tierras arrendadas*. Cuando los cultivos se realizan, en todo o en parte, en tierras arrendadas, se aplicará el índice 0,90 sobre los rendimientos procedentes de dichas tierras arrendadas.
 - d) *Por adquisición de piensos a terceros*. Cuando en las actividades ganaderas se alimenta el ganado con piensos y otros productos alimenticios adquiridos a terceros, cuyo importe representa más del 80% del importe total de los consumidos, se aplica el índice 0,80.
 - e) *Por pequeña explotación*. Si la explotación tiene un rendimiento neto minorado (después de restar las amortizaciones) no superior a 1.500.000 ptas. anuales, se aplica un índice corrector de 0,9.
 - f) *Reducción general*. En aplicación de la Ley 55/1999 de 29 de diciembre, los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el rendimiento neto en un 7% con carácter general.

La aplicación sucesiva de los diferentes pasos descritos nos dará el rendimiento neto según el régimen EOSIM.

2.1.2.2. Cálculo de la cuota

La determinación de la cuota líquida conlleva un proceso de cálculo basado en criterios referidos a la situación concreta de cada declarante. No obstante, para poder llevar a cabo esta determinación de manera pragmática, dada la gran diversidad de situaciones particulares que en la realidad se presentan, haremos una serie de supuestos de partida que permitan asumir con carácter general los datos obtenidos.

La primera consideración que, a tal efecto, tendremos en cuenta será la de suponer que el empresario es agricultor a título principal, sin que perciba otras rentas que las estimadas a partir de la actividad agraria correspondiente a la orientación productiva que se analice.

A partir de la anterior hipótesis, los siguientes pasos serán comunes a ambos sistemas de tributación:

- a) *Cálculo de la base liquidable general.* Para ello se aplicarán unas reducciones sobre el rendimiento neto de acuerdo con las circunstancias propias del contribuyente. Para no llevar el análisis a un terreno particular, de acuerdo con la estructura más generalizada del sector, las citadas reducciones únicamente se limitarán a establecer que las explotaciones están llevadas por una unidad familiar integrada por los cónyuges no separados legalmente y sin hijos. La edad de la mayoría de los productores agrarios (más del 80% superan los 45 años), hace que la descendencia que puedan tener no dé lugar a reducción alguna. De la misma forma no se tendrán en cuenta situaciones particulares que den derecho a reducciones por aportaciones a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social. Únicamente se considerará, pues, una reducción por el mínimo familiar previsto con carácter general de 1.100.000 pesetas, que en ningún caso podrá hacer negativa la base imponible.
- b) *Cálculo de la cuota líquida total.* Los artículos 59 y 60 de la Ley 54/1999 de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, establecen las escalas general y autonómica del impuesto aplicables a la base liquidable cuyos límites y tipos de gravamen se han aplicado convenientemente.

Haciendo uso de esta información se pueden obtener, por tanto, las cuotas líquidas general y autonómica. La suma de ambas dará la cuota líquida total, que consideraremos como la carga que finalmente tiene que soportar el productor agrario en concepto de IRPF por ambos sistemas de tributación (ED y EOSIM).

2.1.3. Resultado de la aplicación del IVA en el REAGP

Como es sabido, en el RG o RS del IVA, las cantidades soportadas o repercutidas por ese concepto no suponen ni carga ni beneficio para el empresario, pues unas compensan a las otras y la diferencia, si es a favor del empresario, se ingresará a Hacienda y, en caso contrario, será Hacienda la que lo reintegre al mismo. Por tanto, la neutralidad fiscal de ambos sistemas de IVA nos permite ignorarlos de cara a obtener la carga fiscal total de las explotaciones tipo analizadas.

Sin embargo, este no es el caso en el REAGP, ya que su aplicación sí afectará al resultado de la actividad empresarial. En este caso (sujetos acogidos a la EOSIM y al REAGP), será necesario determinar la diferencia entre el IVA soportado y el compensado, como forma de calcular su carga (o ingreso) fiscal por IVA.

Para calcular el IVA soportado en las compras y el compensado en las ventas, aplicaremos las siguientes fórmulas:

$$IVA \text{ soportado} = \sum Compras \text{ "netas"} \times t / 100 \quad [4]$$

$$IVA \text{ compensado} = \sum Ventas \text{ "netas"} \times c / 100 \quad [5]$$

siendo “t” el tipo impositivo del IVA (7% y 16% según los casos), y “c” el tanto alzado de compensación en las ventas (5%), ambos expresados en tanto por ciento.

La diferencia entre el IVA soportado y el IVA compensado, nos dará lo que llamaremos “*sobretasación del REAGP*”. Si el resultado es positivo el empresario habrá sufrido efectivamente una sobretasación con el REAGP del IVA, ya que el tanto alzado aplicado en las ventas no habrá sido suficiente para compensar el IVA de las compras, mientras que, si es negativo, significará que el REAGP ha supuesto una sobrecompensación en el ejercicio correspondiente. En ambos caso el REAGP se habrá alejado de la neutralidad propia del RG del IVA, suponiendo en el primer caso una situación beligerante, mientras que en el segundo se trata de una situación proteccionista.

2.1.4. Resultado comparativo de la imposición fiscal agraria global

La última parte de la hoja de cálculo del Cuadro 2, efectuará la comparación entre las cargas fiscales que se derivan de las dos opciones consideradas.

En primer lugar se calculará la diferencia entre las cuotas líquidas del IRPF resultantes de la aplicación del régimen de la ED y de la EOSIM. Dicha diferencia, que denominaremos “*Importancia relativa del IRPF*”, representa la mayor carga fiscal que por este concepto se soportaría en la primera opción frente a la segunda.

La cifra que figura como “*Importancia relativa del IVA*”, representa la ventaja fiscal que en concepto de IVA se obtendría por su tributación en el REAGP. Dicha cifra será negativa cuando en concepto de IVA haya habido sobretasación en el REAGP, y positiva en caso contrario.

La suma de ambas cantidades (*Importancia relativa del IRPF + Importancia relativa del IVA*), contribuye a generar la cifra total del proteccionismo fiscal que proporcionan conjuntamente los regímenes especiales para la clase de OTE y UDE

consideradas en el año correspondiente. El valor así resultante es el que denominamos “*Resultado global del proteccionismo*”.

Como ya se comentó con anterioridad, nos interesa manejar un indicador adimensional referente a este último valor, de manera que sea posible realizar las comparaciones oportunas. Surge así lo que denominaremos “*Índice de proteccionismo fiscal agrario*” (IPFA), cuyo valor se determina con la siguiente fórmula:

[6]

El IPFA así expresado indicará el número de pesetas de beneficio (o pérdida cuando toma valores negativos) fiscal por cada 100 pesetas de Ingresos, que el agricultor recibe en caso de tributar IRPF e IVA por los sistemas especiales propios de la agricultura.

$$\text{IPFA} = \frac{\text{Resultado global del proteccionismo}}{\text{Ingresos}} \cdot 100$$

Como complemento al dato facilitado por

el IPFA, resulta interesante conocer en qué medida contribuyen cada uno de los componentes impositivos, IRPF e IVA, en su cuantía final. Tal contribución se refleja por los porcentajes que figuran junto a los resultados relativos al IRPF e IVA, y que se calcularán mediante las fórmulas siguientes:

$$\text{Porcentaje IRPF} = \frac{\text{Importancia relativa del IRPF}}{|\text{Importancia relativa IRPF}| + |\text{Importancia relativa IVA}|} \cdot 100 \dots\dots\dots[7]$$

$$\text{Porcentaje IVA} = \frac{\text{Importancia relativa del IVA}}{|\text{Importancia relativa IRPF}| + |\text{Importancia relativa IVA}|} \cdot 100$$

.....[8]

En este sentido conviene señalar asimismo que los valores positivos del porcentaje se corresponden con situaciones de proteccionismo, tanto en lo referente al IRPF como al IVA. Por el contrario, los valores negativos representan una situación de beligerancia en cada caso.

2.2. Ámbito de estudio

Aplicaremos la metodología expuesta a los datos microeconómicos correspondientes a las OTEs cuantitativamente más significativas recogidas por la RECAN en la Comunidad de Castilla y León y las mismas OTEs para el conjunto nacional durante los años 1994, 1995, 1996 y 1997.

Aunque en la mayoría de las explotaciones se integran varias actividades productivas diferentes, la RECAN clasifica éstas por OTEs que se denominan haciendo referencia exclusivamente a aquéllas actividades que contribuyen en mayor medida al margen bruto estándar. No obstante, para este análisis se han seleccionado las orientaciones que se caracterizan por una única actividad principal o por varias que son objeto de un mismo tratamiento fiscal.

3. RESULTADOS

Explicada la metodología seguida en el estudio, se exponen a continuación los resultados más relevantes del mismo, primeramente por subsectores de actividad (OTEs) y luego por su dimensión económica (UDEs).

3.1. Resultados por OTEs

El Cuadro 3 muestra los valores medios del IPFA obtenidos en el período considerado (1994-1997) para cada OTE y UDE analizada en Castilla y León.

Teniendo en cuenta los resultados del IPFA para el conjunto de explotaciones que conforman cada OTE, la primera conclusión a la que se llega es que los sistemas de tributación agrarios del IRPF e IVA son globalmente proteccionistas para la totalidad de

subsectores agrarios analizados (IPFA > 0). De esta manera, se comprueba cómo el sistema tributario ofrece un trato de favor en el ámbito de Castilla y León a esta actividad económica.

**Cuadro 3. Índice de proteccionismo fiscal agrario en Castilla y León
(valores medios de los años 1994 a 1997)**

Orientación productiva		Unidades de Dimensión Económica (UDEs)						
Nº	OTE	< 4	4 a 8	8 a 16	16 a 40	40 a 100	=> 100	TODAS
1110 S	Cereal. exc. arroz sec. (*)		-2,20	-0,19	3,94	1,46		1,31
1110 R	Cereal. exc. arroz reg. (*)			6,35				4,60
1210	Raíces y tubérculos (*)		2,62	5,18	5,05			4,58
4100	Bovino de leche (**)			2,53	3,57			2,96
4210	Bovino de cría (**)	2,52	8,19	8,49	7,15			7,36
4410	Ovino (**)		7,26	8,86				7,43
5011	Porcino de cría (**)							1,75

(*) Con afiliación al REASS. (**) Con afiliación al REA.

Fuente: Elaboración propia.

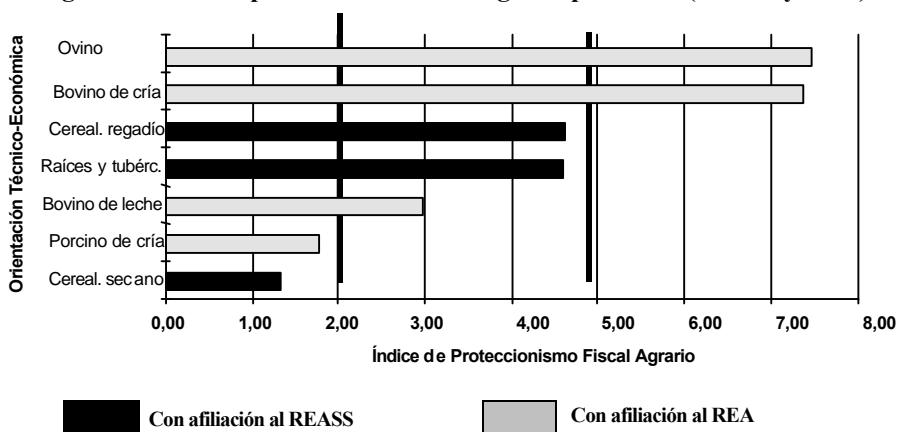
Esta discriminación positiva motivada por el ventajoso tratamiento fiscal de la EOSIM y REAGP puede considerarse, a su vez, como un proteccionismo fiscal generalizado para el sector agrario regional, dado que la gran mayoría de productores del mismo están sujetos a estos sistemas de tributación de IRPF e IVA respectivamente. Efectivamente, este tratamiento, a pesar de las tradicionales quejas de las organizaciones profesionales agrarias, puede suponer un agravio comparativo con respecto a otros sectores, donde la estimación objetiva del IRPF o el régimen especial del IVA habilitado no sean tan ventajosos, o bien, donde la sujeción a la ED y al RG sea obligatoria. En esta línea, podría ser interesante la realización de estudios fiscales intersectoriales al objeto de determinar tal circunstancia.

Por las características de los datos empleados, no puede obtenerse un valor medio del nivel de proteccionismo fiscal otorgado al sector agrario regional. No obstante, en Castilla y León dicho valor medio se puede acotar entre el 1,31% de los ingresos para los "Cereales excepto arroz de secano" (OTE 1110 S), y el 7,43% que alcanza el "Ovino". Este amplio rango del IPFA pone de manifiesto el desigual trato fiscal a las distintas actividades agropecuarias. Efectivamente, el nivel de proteccionismo otorgado a cada una de ellas permite clasificar las distintas OTEs en tres niveles diferenciados (ver conjuntamente con la Figura 1):

1. *OTEs con IPFA cercano a la neutralidad* ($IPFA \leq 2\%$). Dentro de esta primera categoría, la menos ventajosa para los productores, entrarían las OTEs de "Cereal de secano" y "Porcino de cría".
2. *OTEs con IPFA moderadamente proteccionista* ($2\% < IPFA \leq 5\%$). Se incluyen en esta clase intermedia las OTEs "Bovino de leche", "Raíces y tubérculos" y "Cereales de regadío".
3. *OTEs con IPFA muy proteccionista* ($5\% < IPFA$). Este grupo de OTEs, que goza del

trato más proteccionista, engloba las explotaciones de "Bovino de cría" y "Ovino".

Figura 1. Índice de proteccionismo fiscal agrario por OTEs (Castilla y León)



Fuente: Elaboración propia.

Los valores medios del periodo estudiado y para el conjunto de todas las dimensiones, se superan por ambos extremos cuando se contemplan individualmente las dimensiones de cada OTE. Así, en el Cuadro 3, podemos encontrar valores algo más proteccionistas, como en el caso del "Ovino" y en la dimensión de 8 a 16 UDEs que llega a un IPFA de 8,86%, e incluso alguno beligerante, como en los "Cereales de seco", y en la dimensión de 4 a 8 UDEs, que toma un valor de IPFA de -2,20%.

De la observación de este amplio rango de resultados se aprecia cómo el sistema de aplicación de la EOSIM y el REAGP genera una cierta discrecionalidad en el tratamiento de las actividades productivas agrarias. Esta discrecionalidad queda de manifiesto cuando se observa que las tres agrupaciones realizadas, con grupos de OTEs repartidas casi por igual en número, no reúnen actividades que pudieran ser equiparables por su estructura productiva o financiera. Parece, por tanto, que se ajustan más a un comportamiento "aleatorio" que a una discriminación justificada por motivos de política fiscal o económica (protección fiscal de sectores sensibles, actividades predominantes en zonas desfavorecidas, etc.).

También dentro de los resultados por OTEs debemos hacer mención a la importancia relativa que sobre el proteccionismo fiscal global tienen los regímenes especiales del IRPF e IVA de forma individualizada. A este respecto, los resultados obtenidos en este trabajo, en valores absolutos, pueden contemplarse en el Cuadro 4.

De estos resultados puede apreciarse cómo en todos los casos analizados (OTES), el régimen de EOSIM del IRPF supone un ahorro fiscal para las correspondientes explotaciones “tipo” (valores positivos de “importancia relativa del IRPF”). Este ahorro fiscal oscila entre las 86.000 ptas. anuales por explotación en el caso del porcino de cría y las 376.000 ptas. en el de ovino.

Cuadro 4. Contribución del IRPF y del IVA al resultado global de la fiscalidad agraria en Castilla y León (valores medios de los años 1994 a 1997 en miles de pesetas)

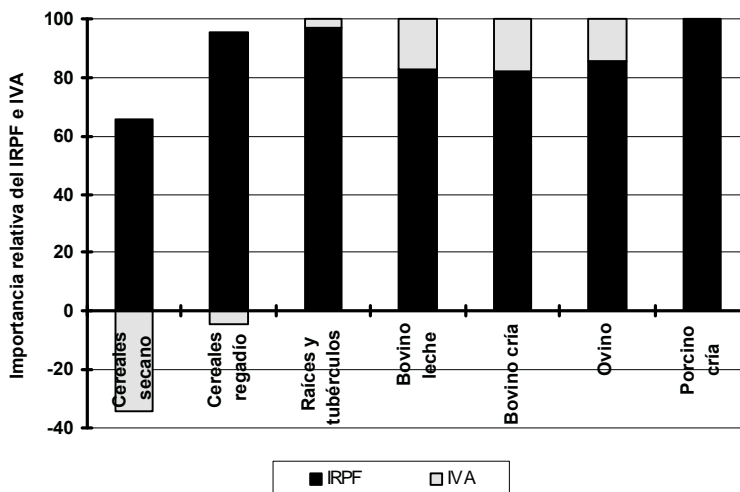
Orientación productiva		Import. relativa	Unidades de Dimensión Económica						TODAS
Nº	OTE		< 4	4 a 8	8 a 16	16 a 40	40 a 100	=> 100	
1110 S	Cereal. exc. arroz sec. (*)	Del IRPF			99	426	584		175
		Del IVA		-50	-77	-111	-358		-92
1110 R	Cereal. exc. arroz reg. (*)	Del IRPF			287				179
		Del IVA			-8				-9
1210	Raíces y tubérculos (*)	Del IRPF		54	209	456			198
		Del IVA		15	13	-13			6
4100	Bovino de leche (**)	Del IRPF			83	339			181
		Del IVA			34	61			38
4210	Bovino de cría (**)	Del IRPF	13	254	307	330			222
		Del IVA	39	52	55	49			49
4410	Ovino (**)	Del IRPF		302	530				376
		Del IVA		53	91				63
5011	Porcino de cría (**)	Del IRPF							86
		Del IVA							

(*) Con afiliación al REASS. (**) Con afiliación al REA.

Fuente: Elaboración propia.

Para todas las OTEs, este ahorro fiscal por IRPF es el que más contribuye a que exista, de forma generalizada, un proteccionismo de la fiscalidad agraria (IPFA > 0). Ello puede observarse en la Figura 2, donde se disponen los resultados del cuadro anterior en porcentajes sobre el volumen de ingresos brutos. Efectivamente, esta importancia relativa del IRPF sobre el nivel alcanzado por el nivel de proteccionismo marcado por el IPFA, oscila entre el 65% de la explotación “tipo” de cereales excepto arroz seco y el 100% de la OTE porcino de cría, excluida del REAGP y que necesariamente tributan el IVA por el RS. Lógicamente este último régimen de IVA, al ser perfectamente neutral, provoca que la situación de proteccionismo fiscal se deba únicamente a la EOSIM del IRPF.

Figura 2. Contribución del IRPF y del IVA al proteccionismo fiscal agrario



Fuente: Elaboración propia.

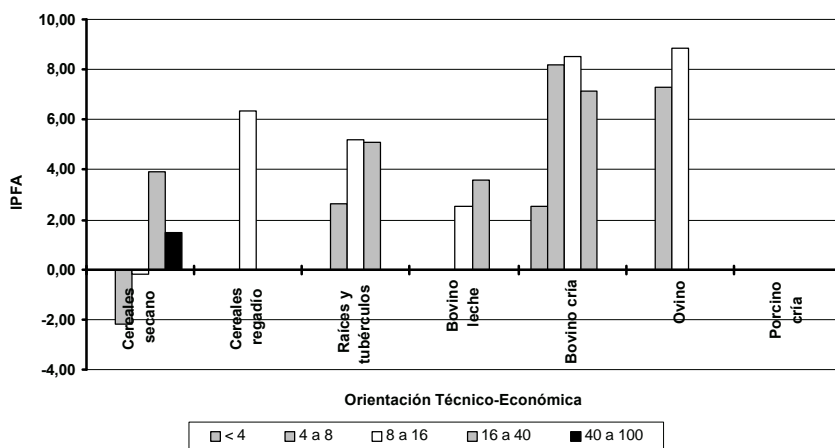
En cuanto a la importancia relativa del IVA, también hay que reseñar cómo para casi todas las OTEs, el REAGP se presenta proteccionista (valores positivos de la “importancia relativa del IVA”), contribuyendo igualmente al proteccionismo global (IPFA > 0). La única excepción son las explotaciones de cereales, tanto de secano como de regadío, para las cuales la aplicación de este régimen especial del IVA produce una sobretasación. Para el resto, la subvención encubierta que este régimen supone oscila, en valores absolutos, entre un máximo de 63.000 ptas. anuales para la explotación “tipo” ovino y las 6.000 ptas. de media para las explotaciones de raíces y tubérculos. En términos relativos, la importancia relativa del IVA oscila entre el 18% de la explotación “tipo” de bovino de cría y el 3% que como media presentan las explotaciones de raíces y tubérculos.

3.2. Resultados por UDEs

No ha sido posible realizar este análisis de manera individual por UDEs, a semejanza del realizado para las OTEs, ya que los datos agregados que nos suministra la RECAN en este sentido incluyen para cada clase de UDE explotaciones de todas las OTEs, formando unas clases agregadas sobre las cuales es imposible calcular el rendimiento de módulos (multiplicidad de actividades, imposible de asignar un único módulo de la EOSIM). No obstante, sí se ha podido realizar un análisis en base a la dimensión económica para cada OTE

individualmente. En esta línea, los valores del IPFA recogidos en el Cuadro 3 pueden observarse en la Figura 3 para su análisis en este sentido.

Figura 3. Índice de proteccionismo fiscal agrario por OTEs y UDEs (Castilla y León)



Fuente: Elaboración propia.

Los resultados del análisis por UDEs son, en principio, poco clarificadores, aunque en general se observa una tendencia a un mayor proteccionismo a medida que la dimensión de la explotación “tipo” es mayor. De esta manera, podría concluirse que existe una influencia de la dimensión de las explotaciones en el proteccionismo fiscal que proporcionan los regímenes agrarios de tributación del IRPF e IVA.

3.3. Resultados comparativos con el ámbito nacional.

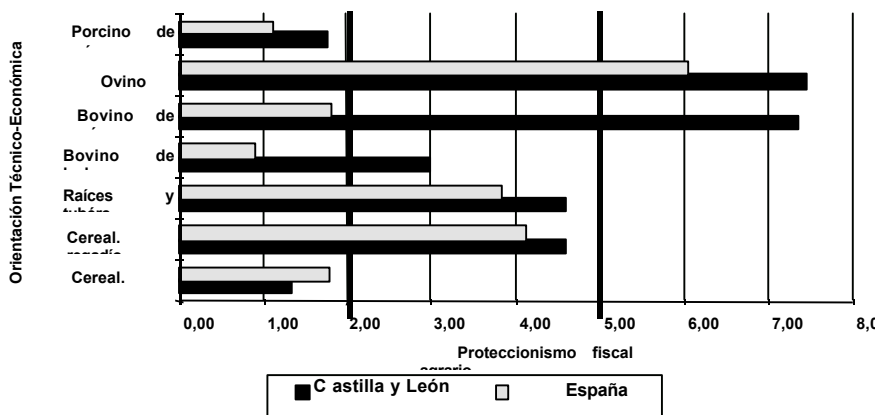
De la observación de los datos del IPFA correspondientes a las OTEs estudiadas en Castilla y León, pero para el conjunto de las explotaciones españolas, se puede extraer los siguientes comentarios (Figura 4):

- Al igual que en el caso de Castilla y León, la totalidad de las OTEs consideradas muestran un IPFA superior a cero, de lo que se deduce que el tratamiento fiscal proteccionista está extendido al conjunto del sector agrario nacional.
- Se confirma el alto grado de heterogeneidad en el tratamiento fiscal entre las

diferentes OTEs, con un especial proteccionismo para el ovino, como sucede en el caso de las explotaciones de Castilla y León. No ocurre lo mismo con el bovino de cría que, de recibir una fuerte protección a través de la fiscalidad en esa Comunidad, pasa a situarse en la banda más próxima a la neutralidad cuando se tiene en cuenta la explotación media nacional.

- Se puede apreciar una fuerte correlación entre los valores del IPFA resultantes en Castilla y León y en el conjunto de las explotaciones nacionales. Esta circunstancia explica que en la mayoría de los casos, los valores de IPFA para las OTEs nacionales y castellano-leonesas se adscriban al mismo grupo de proteccionismo, tal y como antes se definieron.
- En general existe un mayor proteccionismo fiscal para las explotaciones castellano-leonesas. Únicamente en la OTE de cereales de secano el proteccionismo es superior en el ámbito nacional.
- A pesar de la correlación antes señalada debe destacarse que las mayores diferencias en el IPFA que se dan cuando se comparan los resultados de las explotaciones ganaderas. Tal circunstancia cabría achacarla al carácter extensivo de las explotaciones de la región que, con menores necesidades de inversiones en bienes de capital, cuentan con un tratamiento fiscal más favorable.

Figura 4. Índice de proteccionismo fiscal agrario por OTEs (España)



4. CONCLUSIONES

El presente artículo ha permitido llevar a cabo un análisis comparativo de los sistemas de tributación de IRPF e IVA característicos de la agricultura (EOSIM y REAGP) con respecto a los de carácter general, comunes al resto de actividades económicas (ED y RG respectivamente). Para ello se ha hecho uso de una sencilla metodología de cálculo, basada en el índice de proteccionismo fiscal agrario (IPFA). A la luz de los resultados así obtenidos, se deducen las siguientes conclusiones:

1. Para todas las orientaciones productivas y dimensiones económicas analizadas para el conjunto de Castilla y León, los sistemas propios de la fiscalidad agraria han resultado ser mucho más ventajosos para los titulares de las explotaciones agrarias que los regímenes ordinarios, ya que les proporcionan un importante ahorro fiscal (ventaja económica), además de suponer una menor carga de obligaciones formales (ventaja administrativa).
2. Teniendo en cuenta que la EOSIM y el REAGP son, con mucho, los sistemas más utilizados por los agricultores y ganaderos en su tributación de IRPF e IVA, esta situación se traduce en un proteccionismo fiscal generalizado para el conjunto del sector a nivel autonómico.
4. Los resultados obtenidos para cada orientación productiva analizada han evidenciado un alto grado de discrecionalidad en la determinación de módulos aplicables a las diferentes actividades. Dichos resultados muestran una gran irregularidad en el tratamiento fiscal de las distintas OTEs, oscilando entre valores mínimos del IPFA del 1,31% para los cereales de secano y el 7,43% para las explotaciones de ovino. Sin embargo, los valores del IPFA calculados para el análisis no se corresponden con ninguna otra lógica apreciable.
5. Un análisis particularizado de la aplicación del EOSIM y del REAGP ha puesto de manifiesto cómo el proteccionismo global que gozan todos los subsectores agrarios analizados es fruto del proteccionismo individualizado de ambos regímenes. Tan sólo en un caso, concretamente el régimen especial de IVA, se ha mostrado beligerante para las explotaciones de cereales y alguna dimensión de raíces y tubérculos. No obstante, esta beligerancia del REAGP es compensada con creces en este caso concreto por la aplicación de la EOSIM, haciendo el resultado global igualmente proteccionista ($IPFA > 0$).
6. En cuanto al análisis por dimensiones económicas, no se obtienen evidencias sobre una influencia uniforme en el tratamiento fiscal sobre el tamaño de las explotaciones.
7. La comparación del tratamiento de la fiscalidad agraria en Castilla y León y en el conjunto del Estado refleja un mayor grado de proteccionismo hacia la primera en todas las OTEs estudiadas, excepto en la de cereales de secano. Este trato fiscal más ventajoso para los productores de la región puede achacarse al carácter extensivo de

sus sistemas de producción.

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA Manual práctico. IVA 9X, Agencia tributaria, Madrid, varios años.

AGENCIA TRIBUTARIA Manual práctico. Renta 9X, Agencia tributaria, Madrid, varios años.

CABALLER, V. y JULIA, J.F. "Posibles repercusiones del IVA en las cooperativas agrarias". II Congreso Asociación Europea de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Puerto de la Cruz, 1983.

CODES, J.L.; MARÍN, V.; PANIAGUA, J. y ROMERO, P. El agricultor ante Hacienda, Caja Rural de Córdoba, Córdoba, varios años.

MAPA Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales, MAPA, Madrid, varios años

SANCHO, J. Tributación de agricultores y ganaderos, CISS, Valencia, varios años.