

# GUIA FISCAL

*del sector agrario*



Unicaja

# Guía Fiscal del Sector Agrario

## Equipo de Trabajo:

---

**DIRECCIÓN :**  
*(Coordinación)*

Francisco Villalba Cabello

**INVESTIGACIÓN:**

José Sánchez Maldonado, Ana María Sánchez Tejeda  
*Dpto. Hacienda Pública. Universidad de Málaga*

**PRODUCCIÓN:**

Rosa María Díaz Montañez,  
M<sup>a</sup> Dolores Fernández-Ortega Jiménez.

**COORDINACIÓN GRÁFICA:**

*Analistas Económicos de Andalucía*

**PORTADA E ILUSTRACIONES:**

Portada: "Segadores". Óleo s/lienzo.  
Obra del pintor M. BARAHONA PEDROSA  
Tif. & Fax: (95) 440 81 48

IMPRIME: IMAGRAF

**PROYECTO, REALIZACIÓN Y COORDINACIÓN:**



Analistas Económicos de Andalucía  
c/ Ancla, 2 - 6<sup>a</sup> plta.  
29015 MÁLAGA

Tfno.: 95 222 53 05-06  
Fax: 95 221 20 73  
E-mail aea@cst.pta.e

© Analistas Económicos de Andalucía 1998

D.L.: MA - 914 / 98  
I.S.B.N.: 84-921576-8-2

*Las colaboraciones y monografías firmadas incluyen opiniones de los autores que no son, necesariamente, las de UNICAJA o Analistas Económicos de Andalucía.*

La *Guía fiscal del Sector Agrario*, es una obra que surge como una nueva aportación al bagaje de documentos y análisis que desde su inicio ha venido proporcionando el *Informe Anual del Sector Agrario en Andalucía*. El patrocinio de UNICAJA, ha hecho posible que esta publicación se constituya en una referencia obligada para el seguimiento de la coyuntura agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía, tanto por su continuidad en el tiempo (desde 1990 ininterrumpidamente) como por la homogeneización y síntesis de la información relativa al sector que incluye. En esta edición correspondiente a 1997, realizada por *Analistas Económicos de Andalucía* como las anteriores, se ha iniciado con este documento una nueva colección que trata de aportar al sector un conjunto de manuales prácticos que permitan a los profesionales profundizar en todas las áreas de la gestión económica de las explotaciones.

Para la elaboración de este documento, *Analistas Económicos de Andalucía* ha contado con la muy valiosa aportación de dos especialistas de la Universidad de Málaga. Así, la *Guía fiscal del Sector Agrario*, es fruto de la investigación realizada por Ana María Sánchez Tejeda, profesora Titular de Hacienda Pública y Decana de la Facultad de Ciencias Económicas y de José Sánchez Maldonado, Catedrático de Hacienda Pública. A ambos es necesario agradecerles el esfuerzo que han hecho para sistematizar y presentar de una forma fácilmente comprensible los áridos temas fiscales, habiendo concluido un documento que esperamos pueda ser de gran utilidad.

Por otra parte, el sector agrario es permanentemente foco de atención por el interés que suscita y en los momentos actuales, este interés es especialmente acusado a tenor de la asignación de recursos a los ámbitos rural y agrario en virtud de la reciente aprobación de nuevas OCMs que regulan cultivos importantes para Andalucía. Ciertamente, el sector agrario andaluz ha de tener presente cualquier modificación de los parámetros que definen su marco de referencia, por lo que el mejor conocimiento de su entorno normativo le permite un más firme avance en su desarrollo.

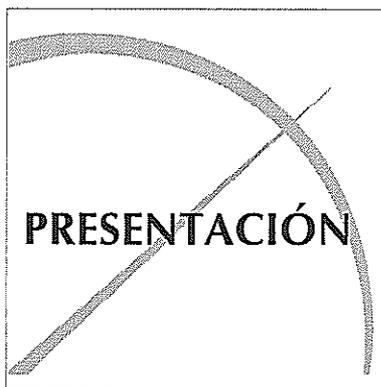
Creemos que con las ediciones anteriores del Informe Anual se ha alcanzado cumplidamente el objetivo planteado, como pone de relieve la buena acogida dispensada al mismo desde distintas instancias. Esperamos que la nueva iniciativa que supone esta colección, sea igualmente útil para el desarrollo del sector.

**Francisco Villalba Cabello**

Director de ANALISTAS ECONÓMICOS DE ANDALUCÍA

# Índice

	Págs.
<b>Presentación</b> .....	7
<b>Introducción</b> .....	9
<b>CAPITULO I. LA IMPOSICIÓN LOCAL</b> .....	13
<b>I. La imposición local</b> .....	15
<b>I.1. El impuesto sobre bienes inmuebles</b> .....	15
<b>I.2. El impuesto sobre actividades económicas</b> .....	21
<b>I.3. El impuesto municipal sobre gastos suntuarios</b> .....	25
<b>I.4. El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica</b> .....	27
<b>CAPITULO II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS</b> .....	29
<b>II. El impuesto sobre la renta de las personas físicas</b> .....	31
<b>II.1. Naturaleza y hecho imponible</b> .....	32
<b>II.2. El sujeto pasivo. La obligación de declarar la renta. Obligación personal y real</b> .....	33
<b>II.3. Estructura de liquidación del impuesto</b> .....	36
<b>II.4. La actividad agraria como subespecie de la actividad empresarial</b> .....	39
<b>II.5. Métodos para determinar los rendimientos agrarios</b> .....	47
<b>Anexo I</b> .....	120
<b>CAPITULO III. ENTIDADES ASOCIATIVAS AGRARIAS</b> .....	129
<b>III. Entidades asociativas agrarias</b> .....	131
<b>III.1. Régimen jurídico general de las cooperativas</b> .....	131
<b>III.2. El régimen fiscal de las cooperativas</b> .....	136
<b>III.3. Normas especiales del Impuesto sobre sociedades</b> .....	139
<b>III.4. Cooperativas e Impuestos sobre la renta y el patrimonio</b> ....	146
<b>III.5. Beneficios fiscales</b> .....	150
<b>III.6. Las sociedades agrarias de transformación</b> .....	153
<b>III.7. Las agrupaciones de interés económico</b> .....	155
<b>CAPITULO IV. EL SECTOR AGROPECUARIO Y EL IVA</b> .....	157
<b>IV. El sector agropecuario y el IVA</b> .....	159
<b>IV.1. Régimen simplificado</b> .....	159
<b>IV.2. Régimen general</b> .....	161
<b>IV.3. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca</b> .....	169
<b>IV.4. Actividades excluidas</b> .....	175
<b>IV.5. Las entregas a cooperativas</b> .....	177
<b>IV.6. Contenido del régimen especial</b> .....	177



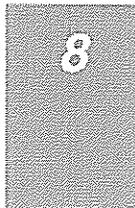
UNICAJA ofrece de forma complementaria a una nueva edición del *Informe Anual del Sector Agrario en Andalucía*, la presente ***Guía Fiscal del sector agrario***, que igualmente ha coordinado *Analistas Económicos de Andalucía*, destinada a la divulgación de los aspectos tributarios relacionados con el sector primario. Un sector, éste, cuya actividad presenta una importancia relevante en la economía y en la sociedad de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

El peso del sector agrario en el producto regional supera el 10 por ciento, lo que significa duplicar la participación que tiene en la media nacional, de forma que prácticamente una de cada cuatro pesetas de valor añadido generado en España en el sector corresponde a la Comunidad Autónoma de Andalucía. Además, más del 40 por ciento de las exportaciones que realiza la región corresponden a productos del sector agroalimentario.

Por otra parte, el sector agrario es siempre foco de atención por el interés que suscita. En los momentos actuales, el interés es especialmente acusado a tenor de la asignación de recursos a los ámbitos rural y agrario en virtud de las reformas en curso de distintas OCM de la Comunidad Europea que afectan de forma especial a la agricultura regional. Ciertamente, el sector agrario andaluz ha de tener presente cualquier modificación de los parámetros que definen su marco de referencia comunitario y mundial, por lo que el análisis que ahora se ofrece sobre el entorno fiscal que afecta al sector, viene a colaborar en la aclaración de alguna de las incógnitas que se ciernen actualmente sobre el sector.

En las próximas ediciones del Informe Anual, se continuará con esta tarea aportando nuevos documentos que contribuyan al conocimiento de todo lo relativo al sector. El objetivo final es difundir todos los aspectos relacionados con el mismo y, en este contexto se inserta esta línea de análisis, que tiene una demostrada vocación de permanencia, y un rigor metodológico reconocido. Estas aportaciones van permitiendo disponer de una importante base documental sobre diferentes aspectos de la actividad agraria andaluza, dentro de una eficaz y fructífera línea de trabajo ya consolidada.

***Braulio Medel Cámara***  
Presidente de UNICAJA





Aunque la importancia cuantitativa del total de impuestos recaudados en el sector agrario no es muy grande, apenas supera el uno por ciento del valor añadido neto generado en el sector, su importancia cualitativa sí es de destacar. En este sentido podemos afirmar que el grado relativo de presión fiscal indirecta en este sector, sí es considerable.

Por otra parte, el sector agrario español está conformado mayoritariamente por pequeños agricultores, con escasísima capacidad administrativa - recordamos que según datos de la Memoria de la Administración tributaria, en torno al 98 por ciento está en el Régimen de Estimación Objetiva del I.R.P.F. y en el Régimen Especial de la Agricultura Ganadería y Pesca del IVA.

Es también la actividad agraria dónde más ha crecido en términos relativos el número de declarantes por fuentes de renta: a lo largo de los 80 se han duplicado, pasando de 400.000 a más de 800.000, siendo probablemente pese a ello uno de los sectores donde, a juzgar por algunos estudios realizados, se da un mayor desconocimiento sobre los tributos que les afectan y

las obligaciones fiscales que se derivan, sin que podamos identificar responsabilidades de forma clara.

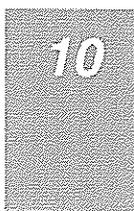
Lo que sí es evidente es la necesidad de más información y formación de los empresarios agrarios en materia fiscal, para lo que el propio sector, la Administración tributaria y la Universidad deberán impulsar actividades en este orden. Si bien son numerosas las publicaciones dedicadas a temas fiscales, si nos referimos a la fiscalidad del sector agrario nos encontramos con un déficit importante. Aunque en los últimos años existe una mayor preocupación por el estudio de la tributación en la actividad agraria.

En este sentido, la presente guía que lleva por título "*Guía Fiscal del Sector Agrario*" puede llenar un hueco en la literatura al respecto, tanto por su contenido como por la forma en la que está estructurada. A lo largo de la misma se abarca la problemática de aplicación de los principales tributos que afectan al agricultor y al ganadero, haciendo especial hincapié en las especialidades impositivas que algunos tributos contemplan para el sector agrario, así como las especificidades propias de la actividad agraria que en esta guía, a diferencia de otros manuales, tiene una mayor atención, contribuyendo a aclarar muchas dudas.

Por ello consideramos que este trabajo, no sólo es de utilidad para los empresarios agrarios, sino para los estudiosos de la fiscalidad agraria y para aquellos jóvenes universitarios que por su perfil formativo se interesen en el tema

El trabajo aparece organizado, de acuerdo con lo expuesto más arriba, de la siguiente forma:

Se distinguen cuatro grandes apartados. En primer lugar, y dado que la actividad agrícola, ganadera, forestal y pesquera está fiscalmente supeditada al ámbito territorial en el que dicha actividad se realiza, se pasa revista a la imposición municipal, contemplándose aquellas figuras tributarias que pueden ser de especial interés para el sector: el Impuesto sobre Bienes



Inmuebles, El Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios y por último el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica,

En segundo término, dado que la tributación de los agricultores también viene condicionada a la personalidad jurídica que adquieran en el desarrollo de la citada actividad, esta circunstancia nos lleva a tener que distinguir entre el agricultor como persona física y el agricultor, en su caso, como persona jurídica. Por ello a lo largo de este breve recorrido abordaremos la imposición personal principalmente en su vertiente de flujo o renta, por el mayor interés que ofrece. Es decir, nos referiremos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como principal figura impositiva que recae sobre la actividad económica del empresario agrícola.

En tercer lugar, abordaremos el tema de las entidades asociativas agrarias como modalidades de explotación agraria con personalidad jurídica. En este apartado se hará una especial consideración al régimen fiscal de las cooperativas .

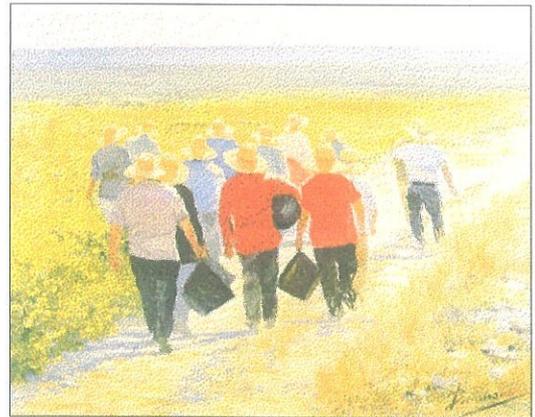
No podemos concluir este repaso al régimen fiscal de las actividades desarrolladas en el ámbito del sector primario sin analizar la imposición indirecta. Por ello, en la última parte nos ocuparemos del análisis del IVA donde profundizaremos especialmente en el Régimen especial para la Agricultura Ganadería y Pesca.

El análisis tiene como principal pretensión destacar y detenerse, en mayor medida, en todos aquellos aspectos característicos y diferenciadores de las actividades empresariales propias del sector agropecuario. Por ello, el recorrido por las distintas figuras impositivas no es exhaustivo en toda su problemática sino insistente en las dificultades fiscales propias de las citadas actividades.

Esperamos con estas aportaciones contribuir en algo, a esclarecer la compleja problemática fiscal de los referidos empresarios.

# Capítulo I

## LA IMPOSICIÓN LOCAL



## I. LA IMPOSICIÓN LOCAL

La principal referencia normativa la constituye la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y más específicamente su artículo 60, al regular los impuestos locales. En principio, y siguiendo el ya citado artículo 60, los Ayuntamientos pueden exigir, de acuerdo con la antedicha Ley, las disposiciones que la desarrollan y las respectivas ordenanzas fiscales, los siguientes impuestos:

1. *Impuesto sobre bienes inmuebles.*
2. *Impuesto sobre actividades económicas.*
3. *Impuesto sobre gastos suntuarios*
4. *Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.*

Sin perjuicio de que las Corporaciones Locales puedan establecer alguna otra figura impositiva, limitaremos nuestro comentario a los impuestos anteriormente citados por los efectos que, de manera más o menos directa, tienen en el desarrollo de la actividad agraria o ganadera principalmente.

### I.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles

#### Naturaleza y hecho imponible

Este impuesto entra en vigor el 1 de enero de 1990 con la pretensión de recaer sobre la propiedad o titularidad de los bienes inmuebles y no sobre las rentas que generan. Es un tributo directo de carácter real cuyo hecho imponible está constituido:

- Por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal.
- Por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie sobre los citados bienes.

- Por la titularidad de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que están afectados.

A su vez, el artículo 63 de la Ley 39/1988 define como bienes inmuebles rústicos los siguientes:

1. Los terrenos que no tengan la consideración de urbanos (según lo que en este sentido, establece el artículo 62 de la Ley 39/1988).
2. Las construcciones de naturaleza rústica, entendiéndose 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.

Precisa el mismo artículo que no tendrán la consideración de construcciones de naturaleza rústica, y por lo tanto no constituirán hecho imponible, aquellas que por su ligereza, pequeña entidad o provisionalidad sólo sirvan para usos secundarios o accesorios en el desarrollo de la actividad.

**Exenciones:** Destacan, siguiendo el artículo 64 de la citada Ley, y por lo que afecta a los bienes inmuebles rústicos, las siguientes exenciones de bienes:

- Los que sean de propiedad de los municipios en que estén enclavados, afectos al uso o servicio público, así como los comunales propiedad de dichos municipios y los montes vecinales en mano común.
- Los montes poblados con especies de crecimiento lento de titularidad pública o privada, cuyo aprovechamiento principal sea la madera.
- Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén

dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas.

- Los declarados expresa e individualmente, de acuerdo con las leyes respectivas que le son de aplicación, monumentos o jardines históricos de interés cultural.
- Los que, radicando en sitios o conjuntos históricos, cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y reúnan determinados requisitos previstos en la legislación protectora del Patrimonio Histórico Español.
- Los bienes de naturaleza rústica, referidos a un mismo sujeto pasivo, cuando la base imponible correspondiente a la totalidad de las mismas sitas en un mismo municipio, sea inferior a 200.000 pesetas. Este límite puede ser actualizado por las pertinentes leyes de Presupuestos.

### **Sujeto pasivo**

Siguiendo el artículo 65 de la Ley 39/1988, lo serán las personas físicas las jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria (herencias yacentes, comunidades de bienes, sociedades civiles sin personalidad, etcétera) que sean:

- a) Propietarios de bienes inmuebles gravados sobre los que no recaigan derechos reales de usufructo o de superficie.
- b) Titulares de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles gravados.
- c) Titulares de un derecho real de superficie sobre bienes inmuebles gravados.
- d) Titulares de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que se hallan afectados.

### **Base Imponible**

Será el valor de los inmuebles rústicos. Dicho valor será el catastral, el cual no podrá exceder, en ningún caso, del valor de mercado.

El valor catastral para los bienes de naturaleza rústica, de acuerdo con el artículo 68 de la Ley 39/1988, estará integrado por el valor terreno y el de las construcciones. Dos son las variables a tener en cuenta:

- a) Valor del terreno: Se calculará capitalizando al tipo de interés que reglamentariamente se establezca, las rentas reales o potenciales de los mismos.
- b) Valor de las construcciones: Para cuantificar el mismo se tendrán en cuenta las condiciones urbanístico - edificatorias, el carácter histórico-artístico de las mismas, su uso o destino, la calidad y la antigüedad de las mismas, así como cualquier otro factor que pudiera incidir sobre las mismas.

Los valores catastrales se actualizarán cada ocho años con carácter general, aunque es importante destacar que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán actualizar dichos valores catastrales por aplicación de coeficientes. Así la Ley de Presupuestos Generales para 1997 establece que, con efectos del 1 de enero de 1997, los valores catastrales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tanto de naturaleza rústica como de naturaleza urbana, se actualizarán mediante la aplicación de un coeficiente del 2,6 por ciento.

Por otra parte, para los bienes de naturaleza rústica el artículo 60.2 de la Ley de Presupuestos 1997, establece que : " El incremento de los valores catastrales de naturaleza rústica previsto en este artículo no tendrá efectos respecto al límite de

base imponible de las explotaciones agrarias que condiciona la inclusión Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social de los Trabajadores por cuenta propia, que seguirá rigiéndose por su legislación específica".

### **Cuota**

La cuota será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que, cuando se trate de bienes de naturaleza rústica, será del 0'3 por ciento.

No obstante lo anterior, los Ayuntamientos podrán incrementar los tipos de gravamen que en el mismo se señalan hasta los límites siguientes (art. 73.3 Ley 39/88);

<b><i>Municipios con población de derecho:</i></b>	<b><i>Porcentaje</i></b>
hasta 5.000 habitantes.	0,65
de 5.001 a 20.000 habitantes.	0,75
de 20.001 a 50.000 habitantes.	0,80
de 50.001 a 100.000 habitantes.	0,85
superior a 100.000 habitantes.	0,90

Además en aquellos municipios en los que concurra alguna de las circunstancias que a continuación se especifican, los Ayuntamientos respectivos podrán incrementar los límites fijados en el apartado anterior con los puntos porcentuales que, para cada caso, se indican.

<b><i>Bienes rústicos</i></b>	<b><i>Puntos porcentuales</i></b>
Municipios que sean capital de provincia o Comunidad Autónoma	0,06
Municipios con servicio de transporte público colectivo de superficie	0,05
Municipios cuyos Ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que están obligados según lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 7/1985	0,06

Además, y a efectos sólo de los bienes de naturaleza rústica, si los terrenos de esta naturaleza representan más del 80 por ciento de la superficie total del municipio, se podrán los porcentajes anteriores incrementar en 0,15 puntos porcentuales.

Los bienes inmuebles rústicos propiedad de Cooperativas (Ley 20/1990 de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, artículo 33 y siguientes) gozarán de una bonificación en la cuota del 95 por ciento.

Hay que resaltar que los Ayuntamientos, en cuyos municipios concurren más de una de las circunstancias especificadas en el apartado anterior, podrán incrementar los puntos porcentuales correspondientes a todas ellas, a varias o a una sola.

***Ejemplo:** Supongamos un sujeto pasivo propietario de bienes de naturaleza rústica cuya base imponible asciende a 5.250.000 pesetas. Dichos bienes radican en un municipio de 115.000 habitantes, capital de provincia y en donde se presta servicio de transporte colectivo público de superficie ¿Qué tipo de gravamen se le aplicará?*

**Solución posible.**

*En principio el tipo de gravamen a aplicar es, como se sabe, del 0,3 por ciento pero, al ser municipio con población superior a los 100.000 habitantes, dicho tipo se puede incrementar hasta el 0,90 por ciento, si bien el Ayuntamiento lo deja en el 0,45 por ciento. Ahora bien, al ser capital de provincia y prestar servicio de transporte público colectivo de viajeros, dicho tipo, el 0,45 por ciento, puede incrementarlo en 0,06 y 0,05 puntos porcentuales respectivamente, si bien sólo lo incrementa, por ser capital de provincia, en 0,06. Luego el tipo definitivo en esta hipótesis, será del 0,51 por ciento. Aplicando este tipo a la base resultará una cuota a ingresar de 26.775 pesetas.*

## **Devengo del impuesto**

Dos son las ideas básicas en esta materia:

1. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo coincidiendo éste con el año natural.
2. Las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en los bienes gravados tendrán efectividad en el período impositivo siguiente a aquel en que tuvieron lugar.

## **Gestión del impuesto**

- a) La formación del Padrón del impuesto (que está constituido por censos comprensivos de los bienes inmuebles, sujetos pasivos y valores catastrales, separados los bienes urbanos de los rústicos), así como la fijación, revisión y modificación de los valores catastrales se hace por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria.
- b) La liquidación y recaudación se llevará a cabo por los Ayuntamientos y comprenderá, entre otras, las funciones de concesión y denegación de exenciones, realización de liquidaciones, emisión de documento de cobro y resolución de expedientes de devolución de ingresos indebidos.

## **I.2. El Impuesto sobre Actividades Económicas**

Este impuesto que entra en vigor el 1 de enero de 1.992, se enmarca dentro del nuevo sistema impositivo municipal definido y regulado en la Ley 39/1988 (artículos 79 a 92). Su aparición implica la supresión de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, así como del impuesto sobre Radicación. Otros impuestos que son

suprimidos, vinculados a los de nueva creación, son los Impuestos Municipales de Publicidad y de Gastos Suntuarios en una de sus modalidades.

### **Naturaleza y hecho imponible**

Es un tributo directo de carácter real, objetivo y periódico cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, de una actividad económica cualquiera de carácter empresarial profesional o artístico empresariales».

Se considera que una actividad se ejerce de forma empresarial cuando se produce la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de producir y distribuir bienes y servicios.

Se incluyen entre las actividades anteriormente citadas las ganaderas cuando tengan carácter independiente, sin embargo no tienen consideración de actividades empresariales las agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, no constituyendo ninguna de ellas hecho imponible de este impuesto.

Así pues los titulares de actividades agrícolas y de ganadería dependiente no tienen que satisfacer cuota alguna en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE):

- Por el desarrollo de su actividad.
- Por la importación de material primas que integran en su proceso productivo.
- Por la venta al por mayor o al por menor, o la exportación de los productos objeto de su actividad
- Por la titularidad de almacenes y depósitos afectos a las actuaciones anteriores.

Sí, por contra, deberán tributar como mayoristas o minoristas en el IAE por las ventas de los productos obtenidos que realicen fuera lugar de producción, ya sea mediante establecimiento comercial permanente o sin establecimiento.

- La venta de productos desde puestos fijos tributa en el epígrafe 641.
- La venta de productos desde puestos ambulantes tributa en el epígrafe 663.

La ganadería independiente sí está sujeta al IAE y, en concreto, en las siguientes agrupaciones:

- Explotación de ganado bovino.
- Explotación de ganado ovino y caprino.
- Explotación de ganado porcino.
- Avicultura.
- Cunicultura.
- Otras explotaciones ganaderas NCOP.  
*(no comprendidas en otras partes)*
- Explotaciones mixtas.

Las Tarifas y Reglas aplicables a la actividad ganadera independiente fueron aprobadas por Real Decreto Legislativo 1.259/1991.

Se considera ganadería independiente, el conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes:

- a) Que pade o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.
- b) El estabulado fuera de las fincas rústicas.
- c) El trashumante o trasterminante.
- d) Aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.

La actividad ganadera independiente se considera desarrollada sin local, siendo el lugar de realización de la misma el término municipal en el que radique la explotación.

Las cuotas municipales, de sus distintos grupos de tributación se calculan, por lo general, en función del número de cabezas de ganado, entendiéndose referido a las que la explotación mantenga simultáneamente a lo largo del año. Existen diversos grupos de tributación para cada una de las actividades específicas y un grupo especial en el que han de clasificarse quienes ejerzan en más de una explotación más de una actividad que tenga tributación separada.

**Ejemplo:**

*Supongamos una actividad de ganadería independiente integrada por 50 vacas de leche y por 200 ovejas, en régimen de explotación intensiva la primera y extensiva la segunda. La actividad se desarrolla en un municipio que tiene aprobado un coeficiente 1,4 y un índice 1,3 para el lugar donde está situada la explotación.*

**Solución:**

*Precisamos, primeramente, distinguir entre:*

- *Ganadería extensiva que es la que dispone de pastos para la alimentación.*
- *Ganadería intensiva que es la que no dispone de pastos para la alimentación.*

*Al tratarse de una explotación mixta está clasificada en la agrupación 07 y la cuota total se obtiene por la suma de las cuotas correspondientes a cada una de las actividades. La explotación intensiva de ganado bovino de leche, grupo 012, tiene una cuota de 310 pesetas por cabeza y la explotación extensiva de ganado ovino, grupo 021, de 40 pesetas por cabeza.*

*Tenemos:*

<i>Grupo 012</i>	<i>= 310 x 50 =</i>	<i>15.500</i>
<i>Grupo 021</i>	<i>= 40 x 200 =</i>	<i>8.000</i>
	<i>Total =</i>	<i>23.500</i>
<i>Cuota tributaria</i>	<i>23.500 x 1,4 =</i>	<i>32.900</i>

*No procede aplicar el índice de situación por tratarse de una actividad desarrollada sin local.*

*Hay que hacer constar la existencia de una cuota mínima de 6.210 ptas. De no alcanzarse ésta no se tribute por el IAE.*

Es conveniente para concluir destacar tres circunstancias en relación de la regulación de la ganadería independiente en el IAE:

- a) El pago de la cuota correspondiente al ejercicio de actividades de ganadería independiente faculta para la venta al por mayor y al por menor de los productos, subproductos y residuos obtenidos como consecuencia de tales actividades.
- b) El pago de dicha cuota no faculta para el sacrificio del ganado. Si se pretende efectuar dicha actividad se debe dar de alta en el epígrafe 413.1 de la Sección 1ª "sacrificio y despiece de ganado".
- c) Las dehesas para crías de especies de caza tales como conejos, perdices, faisanes, etcétera, tributan como ganadería independiente dentro de la agrupación 06 "Otras explotaciones ganaderas NCOP" para cría de caza en cautividad, mientras que las dehesas para cacerías - los cotos de caza - están, no sujetas al IAE y sí al Impuesto municipal de Gastos Suntuarios.

### **I.3. El Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios**

#### **Naturaleza y hecho imponible**

Como se sabe dicho impuesto fue suprimido en todas sus modalidades a partir de 1 de enero de 1991, a excepción de la

que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca que se mantiene con vigencia indefinida.

Se trata de un impuesto indirecto, municipal y de carácter potestativo para los Ayuntamientos.

El hecho imponible está constituido por los aprovechamientos de los cotos privados de caza y pesca, con independencia de la forma de explotación y disfrute de los mismos.

### **Sujetos pasivos**

Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, los titulares de los cotos o las personas a las que por cualquier título corresponda el aprovechamiento de la caza o pesca en el momento del devengo. El propietario del coto tiene la condición de sustituto del contribuyente, pudiendo exigir de éste el importe del impuesto.

### **Base imponible y tipo de gravamen**

La base imponible está constituida por el valor del aprovechamiento, que será determinado por el Ayuntamiento mediante módulos que atiendan a la clasificación de fincas en distintos grupos, según su rendimiento medio por unidad de superficie. Para ello se tendrán en cuenta las licencias, el número de cacerías, las piezas cobradas, o cualquier otro módulo técnicamente adecuado.

El tipo de gravamen no puede exceder del 20 por ciento.

### **Devengo**

Se produce el 31 de diciembre de cada año

## **I.4. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica**

### **Naturaleza y hecho imponible**

Es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría. Está regulado en los artículos 93 a 100 de la Ley 39/1988.

Están exentos de este impuesto según el artículo 94.1.f de la Ley 39/1988, "los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provista de la Cartilla de Inspección Agrícola ". Esta exención es de gran importancia para el sector , y habrá de ser acreditada su concesión por la Administración municipal.

### **Sujeto pasivo**

Toda persona física o jurídica a cuyo nombre se expida el permiso de circulación del vehículo tendrá la consideración de sujeto pasivo.

### **La cuota**

Para los vehículos sujetos y no exentos, se obtiene mediante la aplicación de un cuadro de tarifas en función de la potencia y clase de vehículo. Este cuadro puede ser modificado por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Los Ayuntamientos tienen la potestad de incrementar las cuotas fijadas aplicando sobre las mismas coeficientes en función del número de habitantes.

### **El período impositivo y el devengo del impuesto**

Coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición que comienza el día en que se produzca.

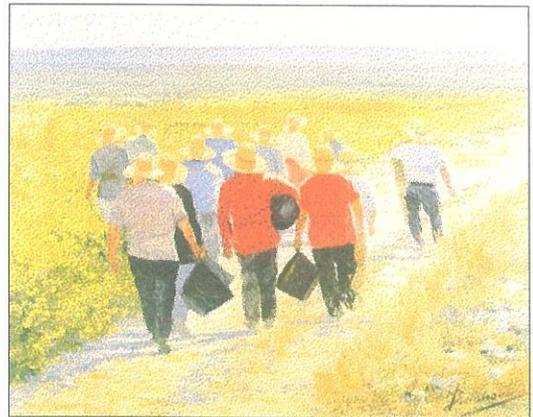
El devengo se produce el primer día del período impositivo, prorrateándose el importe de la cuota por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja.

### **La gestión del impuesto**

La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, corresponde al Ayuntamiento del domicilio donde conste el permiso de circulación del vehículo.

## Capítulo II

### EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS



## II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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.

Es por lo que es preciso dedicarle la necesaria atención desde este análisis, y lo haremos deteniéndonos esencialmente en las peculiaridades propias que afectan al sector objeto de nuestro estudio.

Para ello vamos a hacer un recorrido clásico a lo largo de la estructura impositiva del I.R.P.F. como sigue:

1. Naturaleza y hecho imponible
2. El sujeto pasivo. La obligación de declarar la renta. Obligación personal y real.
3. Estructura de liquidación del impuesto.
4. La actividad agraria como subespecie de la actividad empresarial.
  - a) Concepto de empresario agrario.
  - b) Individualización de sus rendimientos.
5. Métodos para determinar los rendimientos agrarios.
  - a) Estimación directa.
  - b) Estimación objetiva, modalidad coeficientes
  - c) Estimación objetiva por signos, índices o módulos.
  - d) Estimación indirecta.
6. La imputación temporal de ingresos y gastos en la actividad agraria.
7. Las deducciones y la actividad agraria.

## II.1. Naturaleza y hecho imponible

La Ley de este impuesto lo define como un tributo de carácter directo, de naturaleza personal y subjetiva, y con una tarifa progresiva en función del nivel de rentas de las personas físicas residentes en territorio español.

El hecho imponible lo constituye la obtención de renta por una persona física en cada período impositivo. El artículo 5.2 de la Ley del Impuesto señala dos puntualizaciones a la definición del hecho imponible:

1. la renta se entenderá obtenida en función de la fuente productora de la misma o de su origen,
2. el régimen económico del matrimonio es independiente en la determinación de la renta del sujeto pasivo aunque sí incide en la asignación individual de determinadas rentas según su origen.

Por otra parte conviene detenerse en las distintas modalidades de renta que el legislador pretende someter a gravamen y que están definidas bien la Ley bien en el Reglamento del I.R.P.F.

- a) Existe un concepto **real** de renta. Es el usual. Se trata de un flujo dinerario que entra en la economía del sujeto pasivo procedente de otros agentes económicos. Si un agricultor gana, por su actividad agraria, 4.100.000 pesetas al año, si percibe, como rendimiento de sus cuentas bancarias 300.000 pesetas, es obvio que, en ambos casos, nos encontramos ante una renta real.
- b) Existe, también, un concepto de renta **estimada**. Es la que se produce, por ejemplo, en la valoración de las retribuciones en especie. Si un agricultor entrega a un trabajador, como parte de su retribución, un coche, la Ley nos dice que el trabajador debe declarar como renta, y por tal concepto, el coste de

adquisición, incluido impuestos, que dicho vehículo tuvo para el agricultor.

- c) Parecido es el concepto de renta **presunta**. Es la que se produce en la valoración de inmuebles urbanos no arrendados. Si decimos que una persona propietaria de un inmueble genera como rendimiento íntegro de capital inmobiliario el 2 por ciento o el 1,10 por ciento del valor catastral, es evidente que dicha «renta» no ha tenido entrada en la economía del sujeto pasivo, sino que es la propia Ley la que «presume» que, en dichos casos, debe declararse como renta la citada cantidad. Este último concepto desaparecerá si prospera la modificación incluida en ese sentido en el proyecto de ley presentado en el Congreso en fechas recientes.

El artículo 9 de la Ley señala a su vez los supuestos de rentas que quedan exentas de tributación en este impuesto. De entre todos ellos queremos destacar, por su especificidad para el sector analizado, el supuesto recogido en el apartado m del citado artículo y que se refiere a "determinadas subvenciones de la política agraria comunitaria (D.A.5ª de la Ley 42/94)".

## **II.2. El sujeto pasivo. La obligación de declarar la renta. Obligación personal y real**

El sujeto pasivo del I.R.P.F. es siempre una persona física de nacionalidad española o no, que obtenga rentas sujetas al impuesto. Están obligados, según el artículo 96 de la Ley 18/1991, a presentar declaración:

- a) Los sujetos pasivos por obligación personal.*
- b) Los sujetos pasivos por obligación real.*

No obstante, y a efectos del ejercicio 1997 no estarán obligados a declarar los sujetos pasivos por obligación personal que

obtengan rentas inferiores a un millón doscientas cincuenta mil pesetas brutas anuales -1.250.000 en caso de tributación conjunta o si son perceptores de pensiones y haberes pasivos-procedentes de las siguientes fuentes:

- Rendimientos del trabajo y asimilados.
- Rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio que no superen conjuntamente las 250.000 pesetas brutas anuales.

A los efectos del citado límite - un millón o un millón doscientas cincuenta mil pesetas - no se tendrán en cuenta los rendimientos de la vivienda propia que constituya residencia habitual del sujeto pasivo o, en su caso, de la unidad familiar.

**Todo lo anterior sitúa a los agricultores en una situación tal que en todo caso habrán de presentar declaración.** Sin embargo, deberá declarar de acuerdo con alguna de las dos modalidades que contempla la Ley:

*1. Obligación personal de contribuir:*

Estarán sujetos a ella las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. El artículo 12 de la Ley 18/1991, entiende que se da dicha circunstancia, la residencia habitual, en cualquiera de estos dos casos:

- Que se permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español, computándose sus ausencias temporales. Para desvirtuar lo anterior el contribuyente debe presentar prueba en contra, es decir, prueba de su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural. Existe, por lo demás, la presunción *iuris tantum* de que el sujeto pasivo reside en territorio español cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

- Que radique en España el núcleo principal o base de sus actividades agrarias o de sus intereses económicos, término bastante análogo al de establecimiento permanente.

La Ley de Cesión de Tributos del Estado a Las Comunidades Autónomas, Ley 14/96, profundiza en el tema estableciendo Los criterios a tener en cuenta para dictaminar cuando una persona reside en una u otra Comunidad Autónoma. En principio Las personas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

- Cuando permanezcan en su territorio más días del período impositivo. Si no pudiere determinarse la permanencia se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses.
- Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

**La consecuencia básica de tributar por obligación personal es el gravamen de la totalidad de las rentas del agricultor, lo que se denomina «renta mundial».**

***Ejemplo:** Agricultor residente en España, pero que efectúa negocios en Francia, ganando en España unos 5.000.000 de pesetas por su actividad agraria y unos 2.000.000 en Francia por otros conceptos.*

***Solución:** Tributaría en España por 7.000.000 de pesetas, sin perjuicio de que, si ha tributado en Francia, se le aplique la pertinente devolución por doble imposición internacional.*

Todo lo anteriormente expuesto, sin embargo, puede quedar modificado o matizado por la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición.

**2. Obligación real de contribuir:** En esta modalidad están incluidos los agricultores no residentes y que no reúnan los requisitos para tributar por obligación personal. **Sólo tributan, como es lógico, por los rendimientos netos e incrementos de patrimonio que obtengan en España.**

Hablar de obligación real es hablar de no residentes, de fiscalidad internacional. Dicha compleja materia viene regulada, con alguna novedad, en los artículos 18 a 22 de la Ley 18/1991, y en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Su esquema de tributación se podría resumir del siguiente modo:

1. Si hay Tratado o Convenio Internacional prevalece éste.
2. Si no lo hay, se precisa distinguir si el agricultor no residente opera o no en España mediante establecimiento permanente.
  - a) Si mediante establecimiento permanente se aplica la normativa del Impuesto de Sociedades.
  - b) Si no emplea establecimiento permanente se aplican las normas contenidas en los artículos 16 a 22 de la Ley 18/1991, sin perjuicio de tener en cuenta la normativa del Impuesto de Sociedades.

### **II.3. Estructura de liquidación del Impuesto**

El hecho imponible en el I.R.P.F. es la obtención de la renta, pero la base imponible es la parte de esa renta generada por el sujeto pasivo que el legislador, por estimarla indicativa de su capacidad económica, somete a tributación. En concreto:

- Los rendimientos netos (ingresos-gastos) de trabajo personal.
- Los rendimientos netos (ingresos-gastos) de capital inmobiliario.
- Los rendimientos netos (ingresos-gastos) de capital mobiliario.

- Los rendimientos netos (ingresos-gastos) de actividades empresariales (se incluyen las agrarias).
- Los rendimientos netos (ingresos-gastos) de actividades profesionales
- Los rendimientos netos (ingresos-gastos) de actividades artísticas.
- Los rendimientos irregulares
- Los rendimientos en régimen de transparencia.
- Los incrementos de patrimonio menos las disminuciones de patrimonio.

La suma de todo ello es la base imponible.

**La base imponible**, en su configuración actual, se estructura en dos partes:

- a) La procedente de la renta regular.
- b) La procedente de la renta irregular.

El siguiente paso es hallar la base liquidable. Esta es el resultado de efectuar en la base imponible una serie de reducciones. Ahora bien, dichas reducciones sólo son operativas por lo que respecta a la parte regular de la base imponible, no así a la parte irregular de la misma. Así tenemos:

Parte regular - Reducciones = **Base liquidable regular**  
 Parte irregular = **Base liquidable irregular**

Halladas las pertinentes bases liquidables el siguiente paso es hallar las cuotas regulares y las cuotas irregulares.

Hecho lo anterior tenemos:

**Cuota regular + cuota irregular = Cuota íntegra**

De esta cuota íntegra efectuaremos las **deducciones** del artículo 78 la Ley 18/1991. La resultante nos dará la **cuota líquida**.

Las deducciones las sintetizaremos del siguiente modo:

**1. Familiares**

- Por descendientes.
- Por ascendientes.
- Sujeto pasivo mayor de 65 años.
- Por minusvalía física o psíquica.

**2. Por gastos personales**

- Por gastos de enfermedad.
- Por alquileres
- Por custodia de niños

**3. Por inversiones**

- En seguros de vida y mutualidades laborales.
- En vivienda.
- En bienes de interés cultural.
- En conservación de bienes de interés cultural.
- Inversiones empresariales (aquí destacaremos las aplicables en el sector agrario).

**4. Por donativos**

- De bienes de interés cultural.
- A Entidades Públicas y de utilidad pública.
- Los previstos en la nueva Ley de Fundaciones.

**5. Otras**

- Por dividendos.
- Por imputaciones a socios de entidades transparentes.
- Por Impuesto Incremento Valor de Los Terrenos.
- Por trabajo dependiente.
- Por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla.

Se ha de indicar que la *Ley de Cesión de Tributos del Estado a Las Comunidades Autónomas* posibilita:

- Establecer una tarifa autonómica, individual y conjunta, aplicable a la base liquidable regular, cuya estructura deberá ser progresiva y cuya cuota resultante no podrá ser ni superior ni inferior, en un 20 por ciento, a la cuota que resultaría de

aplicar a la misma base la tarifa establecida por el Estado -tarifa complementaria - para el supuesto de que la Comunidad Autónoma no aprobara, en un determinado período impositivo, la tarifa autonómica.

- Establecer deducciones de la cuota basadas en circunstancias personales y familiares, deducciones por inversiones no empresariales y por aplicación de renta.

Hallada la **cuota líquida** el siguiente paso, si ha lugar, es minorarla por los siguientes conceptos:

- Retenciones.
- Pagos fraccionados.
- Declaración por doble imposición internacional.

La resultante es la **cuota diferencial** que puede ser, como se sabe, **positiva**, o sea a ingresar, **negativa**, o sea susceptible de devolución, pudiéndose dar una tercera opción que es **negativa sin derecho devolución** que ocurrirá en los supuestos de que no existan ni retenciones ni pagos fraccionados.

#### **II.4. La actividad agraria como subespecie de la actividad empresarial**

No existen, propiamente hablando, unos rendimientos agrarios diferenciados de los rendimientos empresariales. El tratamiento que, tanto la Ley 18/1991 como el Reglamento aprobado por Real Decreto 1.841/1991 le otorgan, no deslinda en absoluto a los unos de los otros. Ahora bien, siendo cierto lo anterior, no lo es menos la especificidad de los rendimientos agrarios con respecto a los empresariales en general.

## Concepto de empresario agrario

Es de gran importancia precisar, a efectos fiscales, qué se entiende por empresario agrario, pues a él y sólo a él se le van a imputar los rendimientos de las actividades agrarias. Ahora bien, para llegar a ello es preciso acudir al derecho civil, y más específicamente al derecho agrario. Es preciso analizar las relaciones jurídicas que se dan en el medio rural para perfilar y delimitar claramente el concepto de empresario agrario a los efectos que nos interesan. De entre las modalidades que puede adoptar el empresario agrario destacan las siguientes:

***Es empresario agrícola el titular de una explotación agraria***, de una empresa agraria. Dicha explotación agraria se sustenta en una finca del mismo nombre, la finca agraria. Interesa destacar, en vía de principio, que no es lo mismo finca agraria que finca rústica. Ahora bien una explotación agraria, sustentada en una finca rústica, aparte del titular de la misma, debe reunir una serie de elementos, cuales son:

- **Los bienes** y, en especial, la tierra o fundo agrícola, bien inmueble por excelencia. Todos los demás bienes le están subordinados, son pertenencias o accesorios del suelo. Así completan los bienes de la empresa agraria las pertenencias agrarias, los accesorios de cualquier tipo, en sus múltiples variedades (casa principal, garajes, corrales, instalaciones de energía, cobertizos, etcétera). Desde el punto de vista económico los bienes son un todo compacto afecto a las fincas de la empresa, en este caso, de la empresa agraria.
- **Los servicios.** Entre ellos destaca el trabajo gestor, directivo, que puede ser desempeñado por el titular, normalmente así será en el medio rural, o por una persona delegada por él. Además está el trabajo de los jornaleros, conductores de cosechadoras, técnicos agrónomos, vigilancia jurada, etc.

- **Las relaciones económicas.** Es decir fundamentalmente, relaciones con proveedores, clientes potenciales y otros agentes económicos como instituciones públicas e intermediarios financieros , en el desarrollo de la actividad agraria.

***Es empresario agrícola el arrendatario de un arrendamiento agrícola.*** El arrendamiento es el contrato agrario por excelencia entendiéndose por arrendamiento agrícola el contrato por el cual el propietario de una finca rústica, o agraria si se prefiere, la cede a una persona arrendataria por tiempo determinado y precio cierto con el fin de la explotación agrícola de la misma.

Los arrendamiento rústicos se rigen por la Ley de Arrendamientos Rústicos de 31 de diciembre de 1980, en la que se especifican detalladamente los tipos de relaciones contractuales que están incluidas en su normativa. En la referida Ley se regulan desde la duración de los contratos hasta las modalidades de contraprestación o pago del arrendamiento, quedando excluidas las relaciones arrendaticias entre parientes. La otra parte contratante la constituye el **arrendador**. En principio lo que dicha parte contratante perciba por:

- Arrendamientos de fincas rústicas en sentido amplio.
- Arrendamientos de fincas rústicas conjuntamente con los inmuebles necesarios para la explotación y la maquinaria correspondiente.
- Arrendamientos de inmuebles preparados para las explotaciones ganaderas (granjas).

**Será considerado como rendimiento del capital inmobiliario.**

Ahora bien si lo que se cede en alquiler es una finca en explotación, o explotación agraria, lo que se percibe por este concepto será **rendimiento del capital mobiliario**, sujeto a retención, si ha lugar, por parte del arrendatario. Se trataría de un **arrendamiento de negocio** previsto en el artículo 37.3.d de la Ley 18/1991.

Sin embargo, si todo lo anterior se obtiene mediante una organización empresarial, los rendimientos serán considerados empresariales, no estrictamente agrarios, y no procedentes del capital inmobiliario o mobiliario.

El artículo 40.2 Ley 18/1991 delimita cuándo el arrendamiento de inmuebles se considera actividad empresarial, precisando que tienen que darse las siguientes circunstancias:

- a) «Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma».
- b) «Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral»

En cualquier caso, y al margen de todo lo anterior, siempre se declarará como actividad agraria lo que perciba el propietario o arrendador en:

- Los contratos de aparcería.
- Las prestaciones de servicios de cría, engorde y guarda de animales.
- El arrendamiento de maquinaria agrícola.

***En los contratos de aparcería serán empresarios agrícolas tanto el propietario como el aparcerero***

El contrato agrícola de aparcería, es aquél en virtud del cual el propietario de una tierra cultivable, a cambio de ceder a otro su explotación y de coadyuvar con algunos elementos a su cultivo, se reserva el derecho a percibir una parte alícuota de los frutos que obtenga. Nuestro Código Civil (CC) contempla la aparcería como un contrato *sui generis*. También es la aparcería un concepto regulado en el Título II de la Ley de Arrendamientos Rústicos (LAR).

Ahora bien, la aparcería no solo viene regulada en el CC y en la LAR, sino que se pueden hallar claras referencias a esta modalidad de contrato en los derechos forales o especiales. Ello ocurre en Cataluña, en Galicia, y en Aragón.

#### Individualización de sus rendimientos

Se trata de imputar los rendimientos derivados de una actividad agraria, a un sujeto pasivo determinado, a quien realmente sea empresario agrario. Evidentemente es así tratándose de un contribuyente que tribute individualmente, y la cuestión se complica por el régimen económico-matrimonial cuando se trate de un contribuyente casado, y por la existencia de determinados regímenes forales especiales.

Las ideas fundamentales en torno a esta cuestión provienen de la Ley 20/1989, si bien la Ley 18/1991, concretamente en su artículo 43, ha introducido matices nada desdeñables. Resumiremos lo más sobresaliente en esta materia del siguiente modo:

***En principio se considerará que obtiene dichas rentas quien realmente sea empresario agrario.*** En este sentido el artículo 43.1 de la Ley 18/1991 dice textualmente: «Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad».

Además ***«Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuran como titulares de las actividades empresariales o profesionales».*** La filosofía de la Ley es clara: en principio se considera empresario, y en este caso empresario agrícola, al que figura como titular a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, imputándosele a él los rendimientos. Pero dado que los empresarios agrícolas, en principio, no están sujetos a dicho impuesto, la titularidad, en su

caso concreto, viene referida al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

La Ley 18/1991 va más allá, en su regulación de la imputación de los rendimientos agrarios en el seno de la unidad familiar, estableciendo los oportunos preceptos legales para evitar que se produzcan transferencias de rentas entre distintos miembros de la unidad familiar.

*Todo ello implica que:*

- 1º. Según establece el artículo 43.2 de la Ley 18/1991, los titulares de actividades agrarias, para la determinación de los rendimientos de las mismas, pueden deducirse las retribuciones pactadas con cónyuges e hijos menores siempre que concurren las circunstancias siguientes:
  - a) Que exista contrato laboral ,aunque la exigencia legal en este aspecto habrá de ser flexible dada la indiosincrasia del sector.
  - b) Afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, es decir al Régimen Especial Agrario. En teoría el cónyuge e hijos menores pueden ser trabajadores por cuenta ajena del titular.
  - c) Convivencia que debe entenderse en sentido amplio, abarcando no la física sino también la alimenticia no física, es decir, comprendiendo casos en que no se convive bajo el mismo techo, porque así lo imponga la actividad del titular.
  - d) Habitualidad y continuidad. En el ámbito del Derecho del Trabajo, se entienden éstas como sinónimos, equivaliendo a la idea de que el trabajo se realice como, constitutivo de una profesión que sirve para obtener unos ingresos como

medio de vida. Esta condición que ya viene reconocida en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, encuentra su versión última en la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias, Ley 19/95, al explayarse en los conceptos de agricultor profesional y agricultor a título principal.

- e) Retribución correspondiente a la de mercado para la categoría profesional y trabajo desempeñado. Este requisito es claramente teórico y de difícil cumplimiento dado que las categorías profesionales no tienen existencia reconocida en el sector agrícola.
- f) Las cantidades obtenidas por el cónyuge e hijos, dándose los requisitos anteriores, se consideran rendimientos del trabajo a los efectos tributarios, debiendo efectuar el pagador las oportunas retenciones.

**Ejemplo:**

*Matrimonio que explota una finca agraria, siendo titular el marido y en donde trabaja un hijo menor de edad. Se dan los requisitos antedichos. La empresa agrícola emplea a dos trabajadores que por idéntico trabajo al que desempeñan la mujer e hijos, cobran 1.500.000 pesetas anuales. El marido compensa a la mujer por su trabajo con un sueldo de 2.000.000 pesetas, y al hijo con un sueldo de 1.200.000 pesetas.*

**Solución:** *El marido puede considerar como gasto deducible de la actividad agraria 1.500.000 pesetas de la mujer y 1.200.000 pesetas del hijo.*

*Dichas cantidades son rendimientos del trabajo, sujetos a retención, para la mujer e hijo respectivamente.*

2º. En el apartado anterior se ha desarrollado el tratamiento fiscal a las contraprestaciones derivadas del trabajo entre los miembros de la unidad familiar. Contemplamos a

continuación el supuesto de cesiones de bienes o derechos entre miembros de la unidad familiar, (artículo 43.3 de la Ley 18/1991) : "Cuando el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad empresarial, se deducirá para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad la contraprestación estipulada siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella podrá deducirse este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges."

***Ejemplo:** Matrimonio, en régimen de separación de bienes, que explota una finca agraria, siendo ésta, la finca agraria, bien privativo de la mujer. El alquiler normal de mercado de una finca de análogas características y situación es de 1.500.000 pesetas anuales. El titular de la explotación, el explotador de la finca, es el marido.*

***Solución:** El marido puede y debe considerar dichas 1.500.000 pesetas como gasto deducible de su actividad, siendo, al mismo tiempo rendimiento de capital inmobiliario para la mujer.*

Para concluir este apartado hemos de puntualizar que la Ley no establece límites en la actualidad y el rendimiento así determinado, una vez deducidas las aludidas contraprestaciones, podrá ser positivo o negativo sin ninguna problemática especial.

## **II.5. Métodos para determinar los rendimientos agrarios**

Según viene regulado en la Ley General Tributaria y en la propia Ley del I.R.P.F, tres son los sistemas para la determinación de los distintos rendimientos que componen la base imponible: estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta. Los tres regímenes resultan incompatibles entre sí en cuanto inciden sobre un mismo rendimiento, que únicamente podrá cuantificarse por uno de ellos.

Todos ellos, sin embargo, serán utilizables en la cuantificación de la base imponible de un mismo sujeto pasivo. Es decir, que respecto a un determinado sujeto pasivo pueden, por ejemplo, determinarse los rendimientos del capital en estimación directa, Los rendimientos agrarios en estimación objetiva y rendimientos empresariales en estimación indirecta.

### **La estimación directa**

El régimen de estimación directa es el régimen general por antonomasia o ideal, a cuya aplicación generalizada debe tenderse, pues los otros dos regímenes sólo ocupan una posición subsidiaria y excepcional dentro de dicho sistema.

Con ella se pretende la certidumbre en la medición de la base imponible, mientras que con los otros dos métodos se renuncia, por distintas razones, a tal certidumbre, al conocimiento cierto de la base aspirándose, a lo sumo, a una base lo más aproximada posible.

La aplicación del régimen de estimación directa exige la colaboración por parte del sujeto pasivo, y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y no sólo de la principal (el pago de la deuda tributaria) sino también de las llamadas obligaciones

accesorias, que vienen reguladas en el artículo 35 de la Ley General Tributaria.

Tales obligaciones son las de formular las declaraciones y comunicaciones que se exijan, llevar y conservar los libros y registros contables requeridos al efecto, facilitar la práctica de inspecciones y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

Como se ve el régimen de estimación directa tiene como principal ventaja la perfección técnica y justicia tributaria que se alcanza. Su principal inconveniente radica, en cambio, en la presión fiscal indirecta que supone para el contribuyente (y, en especial, para el pequeño empresario) la llevanza especialmente rigurosa de registros contables y el cumplimiento de otras obligaciones formales accesorias.

Las circunstancias que aconsejan o en su caso hacen necesaria la aplicación del método de estimación directa para la determinación de los rendimientos de una actividad empresarial son las siguientes:

- a) cuando en el ejercicio anterior tuviera el agricultor ingresos superiores a cincuenta millones de pesetas.
- b) Siempre que se renuncie a la Estimación Objetiva, cualquiera que sea el volumen de operaciones.

Según el artículo 41.1 de la Ley del I.R.P.F., el rendimiento neto de las actividades económicas empresariales se calculará por diferencia entre la totalidad de los ingresos -incluidos el autoconsumo, las subvenciones y demás transferencias- y los gastos necesarios para su obtención, incluido el importe del deterioro sufrido por los bienes de que procedan los ingresos. Para su determinación serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/95, aplicable a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1996, el beneficio o rendimiento neto, es el resultado contable corregido o ajustado mediante la aplicación de los preceptos de la propia Ley. Esta definición plantea serias dificultades con los sujetos pasivos, como los agricultores y ganaderos, que no están obligados a llevar contabilidad. Lo anterior se salva a partir de los libros registro obligatorios que recogen todos los ingresos y gastos producidos, y reflejan los elementos del inmovilizado material e inmaterial. Los citados libros facilitan la confección de una cuenta de pérdidas y ganancias de la que se obtiene un resultado «cuasi contable». Dicho resultado «cuasi contable» podrá, en su caso, ajustarse, mediante la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades.

### ***Ingresos***

En aplicación del artículo 41.1. de la Ley del I.R.P.F. se incluyen entre los mismos los siguientes:

### ***Ventas***

Son todos los ingresos procedentes del desarrollo de la actividad, tanto de las entregas de productos, como de la prestación de servicios (como arrendamiento de maquinaria agrícola obradas de tractor), por parte de los agricultores. En principio hay que computar por dicho concepto todo lo que se percibe. Se incluyen también en este apartado genérico de «ventas» las cantidades abonada por las Compañías de Seguros en virtud de siniestros ocasionados en lo productos de la explotación, ya que no son, estrictamente hablando subvenciones.

Ahora bien habrá que tener en cuenta las siguientes precisiones:

1. Agricultor que tribute, por el IVA, en régimen general. En este caso el IVA repercutido a los clientes no formará parte de la

ventas, ya que dicho IVA repercutido, una vez deducido el soportado en sus adquisiciones varias, deberá ser ingresado en Hacienda.

2. Agricultor que tribute por el **Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca**. Deberá incluir en el importe de sus ventas las compensaciones del 4 por ciento que percibe por lo que venda. **Dicha compensación constituye un ingreso más de su actividad.**

3. **Las tasas de corresponsabilidad** que satisfacen los agricultores y ganaderos. Al tener carácter obligatorio para éstos se consideran menor importe de las ventas. Dichas tasas impuestas por la Política Agraria Común de la CEE, que gravan a los agricultores -en el sector cerealista- y a los ganaderos -en el sector leche y productos lácteos- están destinadas a recaudar fondos con destino a sufragar la eliminación de los excedentes existentes, ya que la CEE es autosuficiente y excedentaria en ambos sectores.

4. Los descuentos. **La cifra de ventas se verá reducida en los descuentos**, incluso los efectuados con carácter diferido (rappels) y los por pronto pago, **siempre que resulten normales**, atendiendo a las circunstancias del caso.

*Ejemplo: Producto que debería venderse a 100.000 pesetas pero que, por razones de coyuntura, se vende a 85.000 pesetas. El agricultor vendedor declarará como ingreso 85.000 pesetas. Cuestión distinta, y que será abordada a continuación, es que el agricultor, en lugar de venderlo por 85.000 pesetas, lo hiciera por, pongamos por caso, 50.000 pesetas. No sería descuento normal, sería autoconsumo, y el agricultor declararía como ventas 100.000 pesetas.*

### ***Autoconsumo y cesiones gratuitas***

Para los agricultores todo aquello que consumen para sí o regalan a terceros constituye ingreso por su valor de mercado. Al mismo tiempo el coste de lo consumido es gasto deducible. Igualmente constituye ingreso la diferencia entre lo percibido y el valor normal de mercado, cuando ambas cantidades sean notoriamente divergentes. Todo ello es autoconsumo, previsto en el artículo 41.5 de la Ley 18/1991.

### ***Subvenciones v demás transferencias***

Es esta la partida de mayor relevancia y complejidad a la hora de determinar el volumen de ventas. Por un lado nos referiremos a las subvenciones cuyo objetivo primordial es el de mejorar las estructuras agrarias. El R.D. 204/1994 establece un régimen de ayudas para inversiones en la mejora de las estructuras agrarias y la modernización de las explotaciones a fin de lograr una mayor eficacia productiva y mejorar la competitividad de la agricultura.

Las ayudas a las inversiones se concretan en una doble dirección:

1. la subvención directa, limitada a tramos reducidos de inversión como mecanismo para estimular ésta.
2. la bonificación de los intereses de préstamos que financien inversiones no subvencionadas, como una ayuda o subvención indirecta que facilite la necesaria capitalización de las explotaciones agrarias.

En cuanto a la financiación de las ayudas, y dado que las Comunidades Autónomas son titulares de competencias en materia de agricultura, se utiliza un modelo de corresponsabilidad en el que participan, por una parte, el Ministerio de Agricul-

tura, Pesca y Alimentación y, por otra, Las Comunidades Autónomas afectadas.

En cuanto a los tipos de ayuda, el art. 3.º del R.D. 204/1994 establece las siguientes:

- a) Las inversiones en las explotaciones agrarias mediante planes de mejora.
- b) La primera instalación de agricultores jóvenes.
- c) La introducción a la contabilidad.
- d) Las agrupaciones de servicios.
- e) Las inversiones colectivas.
- f) La cualificación profesional.
- g) La adquisición de tierras.
- h) Los arrendamientos rústicos de mayor duración.

Fiscalmente hablando las subvenciones, en sus diferentes manifestaciones, constituyen un ingreso para el agricultor. El Plan General de Contabilidad, en concreto la norma 20 de valoración, distingue entre:

- **Subvenciones corrientes:** son las que tienen por objeto asegurar una rentabilidad mínima o compensar el déficit de explotación. Se computan como ingreso en el ejercicio en que se producen.
- **Subvenciones de capital:** son las otorgadas a la empresa con la finalidad de favorecer la instalación, el inicio de actividades o la realización de inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual y siempre que sean a fondo perdido, es decir no reintegrables.

Se considerarán como ingreso a medida que se van amortizando las inversiones realizadas con cargo a dicha subvención. Es decir que se llevará a ingresos el mismo porcentaje de la subvención que el de la amortización anual de los bienes subvencionados.

En el supuesto de activos no depreciables, como la tierra, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca su enajenación o baja en inventario.

Por lo demás se ha de indicar que dichas subvenciones de capital se reflejarán en el balance cuando sean efectivas y por el importe reconocido, aun cuando no se hayan cobrado siempre que se haya concedido la subvención y cumplidos los requisitos para su percepción. Esto quiere decir que si una subvención de capital se concede en 1996, y no se cobra hasta el 1997 debe imputarse, en la línea de lo expuesto, al ejercicio 1996.

Sin ánimo de ser exhaustivo, hay que destacar sin embargo las excepciones a la normativa general y que se hallan contempladas en la Ley 42/94 de medidas fiscales, administrativas y de orden social, por lo que se refiere al tratamiento fiscal de las subvenciones de la política agraria comunitaria, dada la trascendencia que puedan tener.

Concretamente, el tratamiento, a partir del 1 de enero de 1995, es como sigue:

- a) No se considerará renta, el importe que se perciba de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:
- Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
  - Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
  - Prima al arranque de plataneras.
  - Abandono definitivo de la producción lechera.
- b) Asimismo, tampoco serán renta la percepción de ayudas públicas, no estrictamente comunitarias, que tengan por objeto reparar la destrucción -por incendio, inundación o hundimiento- de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades empresariales.

c) Para calcular el importe de la renta que no tributará se tendrán en cuenta tanto el importe de las ayudas como el de las pérdidas, que en su caso, se produzcan.

- Si el importe de las ayudas es inferior al de las pérdidas, la diferencia podrá ser considerada renta negativa, o sea minoración de rendimientos.

**Indemnización por pérdida de la cosecha:** La cosecha es el producto de la explotación por antonomasia del agricultor. Por tanto la indemnización percibida no será una alteración patrimonial, sino que se computará como ingreso de la actividad y en el ejercicio en que se produzca. Se trataría de una subvención corriente.

**Indemnizaciones por sacrificio obligatorio de ganado** (por enfermedades como la peste porcina, brucelosis, etcetera). Hay que distinguir:

- a) Si el objeto de la actividad es la venta del ganado la indemnización percibida por su sacrificio se trataría como una subvención corriente, declarándose en el ejercicio en que se percibe.
- b) Si la venta del ganado no fuera el objeto de la actividad la indemnización percibida originaría un incremento o una disminución de patrimonio por la diferencia entre dicha indemnización y el valor de adquisición del ganado determinado de acuerdo con la normativa del impuesto. A la resultante se le aplicarían los coeficientes reductores.

**Subvenciones por abandono temporal de la producción.** Se consideran subvenciones corrientes, imputándose como rendimiento de la actividad en el ejercicio en que se produzcan las circunstancias que las originen.

### **Indemnizaciones por cese anticipado en la actividad agraria.**

- a) Dichas indemnizaciones tienen la consideración de rentas regulares agrarias.
- b) Dichas rentas no estarán sujetas a retención, al no ser contraprestación de actividad agraria.
- c) El perceptor de las mismas, al haber cesado efectivamente en la actividad, no estará obligado a efectuar pagos fraccionados.
- d) El rendimiento neto no podrá ser determinado por módulos, dado que, en sentido estricto no es agricultor, sino en estimación directa o, en su caso, objetiva por coeficientes, siendo el porcentaje de gastos teóricos del 15 por ciento y no pudiéndose beneficiar de la reducción del 15 por ciento.

**Cantidades percibidas del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo (MOPU) por servidumbres de paso.** Tienen la consideración de rendimiento de la actividad agraria, siendo renta regular del ejercicio.

**Enajenación de «cupos lácteos».** Estos tienen la consideración activo fijo inmaterial, ya que son elementos patrimoniales intangibles susceptibles de valoración económica y de tráfico entre los productores. Su enajenación constituirá una alteración de patrimonio derivada de un elemento afecto a la actividad, que deberá añadirse al rendimiento neto previamente calculado, tanto en estimación directa como en estimación objetiva.

**Subvención por gasoil en la agricultura.** Son subvenciones corrientes.

**Subvenciones para la forestación de superficies agrarias y para el desarrollo y aprovechamiento de los bosques en zonas rurales, de acuerdo con el R.D. 153/1996.** Hay que distinguir:

- a) Si las ayudas son destinadas a compensar los gastos de forestación, de mantenimiento o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes o de explotación.
- b) Si las ayudas vienen referidas a mejorar las superficies forestales, se consideraran subvenciones capital.

**Indemnizaciones que perciben los titulares de explotaciones agrarias incluidas dentro de las zonas de agricultura de montaña, áreas rurales desfavorecidas o similares:** Lo que perciben integra el volumen de ventas de su actividad. Son subvenciones corrientes.

### ***Incrementos y disminuciones del patrimonio empresarial***

Las variaciones patrimoniales de los bienes afectos a la actividad empresarial se integran junto con los demás rendimientos para determinar el rendimiento neto de la actividad según el artículo 41.2 de la Ley del I.R.P.F.

Cuestión previa es el análisis del concepto de afectación. El concepto de elemento patrimonial afecto viene regulado en el artículo 1 del Reglamento del I.R.P.F. aprobado por Real Decreto 1.841/1991 de 30 de diciembre. Tienen esta consideración, independientemente de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad (como la finca agraria).
- los bienes destinados a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos (un tractor, una maquinaria agrícola).

En cambio, no se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad agraria:

- Los destinados al uso particular del titular de la actividad, también los de esparcimiento o recreo.
- Los que no estén exclusivamente afectos a los fines de la actividad, entre los que se encuentran los utilizados simultáneamente para necesidades privadas (pensemos en un chalet, que sea al mismo tiempo, una finca agraria) y los que no figuran en la contabilidad registros oficiales de la actividad del sujeto pasivo.

En caso de utilización parcial de los elementos patrimoniales en el desarrollo de la actividad, se entenderán afectos únicamente por la parte de los mismos que realmente se utilicen en la actividad de que se trate siempre que dicha parte sea susceptible de un aprovechamiento separado del resto.

Es preciso señalar además, que las normas de tributación en los casos de afectación y desafectación atienden a las siguientes circunstancias:

- se entenderá a todos los efectos que no ha existido afectación de elementos patrimoniales a la actividad empresarial si se llevase a cabo la enajenación de dichos elementos antes de transcurridos tres años desde su contabilización, sin que se produzca reinversión en los términos establecidos en la Ley.
- no existirá fiscalmente desafectación de elementos empresariales, salvo en los supuestos de cese en la actividad, si se enajenan los bienes antes de transcurridos tres años desde la fecha de desafectación .

Una vez acotado el tema de la afectación de los elementos patrimoniales, pueden darse las tres situaciones siguientes en el ámbito de la actividad agrícola:

1. *Enajenación de una finca rústica, o de cualquier otro elemento afecto en la que se ejerza una actividad agraria.*

Se procederá del siguiente modo:

- la plusvalía o minusvalía será la diferencia entre el valor de enajenación y el valor contable corregido. El valor contable corregido se determinará de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, con independencia que haya o no que llevar contabilidad. En el supuesto de terrenos, bienes no amortizables, el valor neto contable estará constituido por el valor de adquisición más las mejoras realizadas.
- la resultante se incluirá entre los rendimientos de la actividad agraria y no se considerará renta irregular.
- Dicha plusvalía no podrá tributar a un tipo de gravamen superior al 35 por ciento (como el general del Impuesto sobre Sociedades). Si se supera dicho tipo, y en virtud del artículo 76 de la Ley 18/1991, «la cuota íntegra se reducirá en la cuantía resultante de aplicar la diferencia entre el citado tipo medio y el tipo general del Impuesto sobre Sociedades al importe de los incrementos de patrimonio que forman parte del rendimiento neto positivo de las actividades empresariales o profesionales» Dicho en términos más claros: las plusvalías resultantes tributan como máximo al 35 por ciento.

La enajenación de los elementos afectos del activo fijo tendrán exención por reinversión, de acuerdo con el artículo 41.4 de la Ley 18/1991, si el importe total de la enajenación se reinvierte en elementos materiales de activo fijo afectos a actividades empresariales o profesionales, no exactamente bienes de la misma naturaleza y destino. En caso de que no se reinvierta el total de la enajenación, habrá lugar una exención parcial por reinversión. Ahora bien dicho beneficio fiscal sólo será operativo, haciendo abstracción del sistema de diferimiento de impuesto, de acuerdo con la nueva Ley del Impuesto de Sociedades, si se cumplen, entre otros, los dos siguientes requisitos:



- Que se trate de empresas de reducida dimensión, considerándose como tales a las que, en el período impositivo inmediato anterior, el importe neto de su cifra de negocios sea inferior a 250 millones de pesetas.
- Que el importe de la renta obtenida en la transmisión (valor de enajenación menos valor neto contable) no supere la cuantía de 50 millones de pesetas.

## 2. Enajenación de una finca rústica arrendada

- la plusvalía o minusvalía resultante será considerada a todos los efectos como alteración patrimonial, como incremento o disminución de patrimonio (artículos 44 a 51 de la Ley 18/1991).
- A dicha alteración patrimonial le serán aplicables los coeficientes de actualización.
- No habrá exención por reinversión.
- No habrá tributación máxima del 35 por ciento.

## 3. Enajenación de una finca desafectada. La desafectación tiene que ser «objetiva», no bastando la voluntariedad en la desafectación

Se discute sobre si el incumplimiento del requisito reglamentario del registro de una finca rústica en el Libro Registro de Bienes de Inversión supone la no afectación de la misma. En puridad, y siguiendo el artículo 1º del Reglamento del I.R.P.F. ya citado que establecía que no se entenderán exclusivamente afectados los bienes que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial, dicho incumplimiento implicaría la no afectación, pero el criterio de la Dirección General de Tributos es que siempre que el bien se encuentre realmente afecto a una actividad agraria, el incumplimiento voluntario del requisito del registro (ya veremos por qué los agricultores no tienen que llevar contabilidad) no puede obviar la situación económica que

efectivamente existe, con independencia de la configuración que pretenda darle el contribuyente.

Pues bien la venta de una finca rústica desafectada se liquida como una alteración patrimonial con aplicación de coeficientes de actualización, sin exención por reinversión y sin tributación máxima del 35 por ciento.

#### 4. *Enajenación de elementos afectos y régimen matrimonial*

En el supuesto de sociedad legal de gananciales, régimen más difundido y que más problemas plantea, pueden darse las siguientes hipótesis que son resueltas por la Dirección General de Tributos del siguiente modo:

- A. Venta bien privativo afecto a la actividad del titular del mismo. La plusvalía o minusvalía resultante se imputa, cómo no, al titular del mismo.
- B. Venta bien privativo afecto a la actividad del otro cónyuge. La plusvalía o minusvalía resultante se imputa al propietario, y no al cónyuge que ejerce la actividad. En consecuencia su enajenación genera un incremento o disminución patrimonial con aplicación de coeficientes de actualización, sin exenciones por reinversión y sin tributación máxima del 35 por ciento.
- C. Venta de una finca con propiedad dividida. La variación patrimonial, incremento o disminución de patrimonio, corresponde al nudo propietario, toda vez que el usufructuario no ostenta la propiedad del bien, sino sólo el derecho a su utilización.
- D. Venta de un bien común afecto a la actividad de uno solo de los cónyuges, es decir, el adquirido por la sociedad de gananciales y también los adquiridos en proindiviso por los cónyuges en régimen de separación de bienes. En estos casos el incremento o la disminución de patrimonio se imputará íntegramente al titular de dicha actividad, determi-

nándose el mismo conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, siendo de aplicación la exención por reinversión, así como la reducción de la cuota cuanto el tipo de gravamen supere el 35 por ciento.

#### 5. *Traspaso del patrimonio agrario al patrimonio particular*

En principio dicha operación, siguiendo el artículo 41.3 párrafo primero, no constituye alteración patrimonial. Dice literalmente el citado artículo: «La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el sujeto pasivo no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio»particular. Ahora bien, en estos casos, de cara a futuras enajenaciones, su valor de adquisición no sería el que tuviera sino el valor neto contable (valor de adquisición-amortizaciones) en el momento de producirse la desafectación. Todo ello en la línea del artículo 41.3 párrafo 2 de la Ley 18/1991.

#### 6. *Traspaso del patrimonio personal al patrimonio agrario*

Como en el supuesto anterior dicha operación, en principio, no constituye alteración patrimonial. Ahora bien el valor contable por el que se incorporará a la contabilidad, registro de bienes de inversión en los agricultores, será el que debería computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio (artículo 41.3 párrafo 4).

#### 7. *La transmisión total del negocio agrario*

Ya sabemos que el artículo 41.2 de la Ley 18/1991 establece que: «Para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se incluirán los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de cualquier elemento patrimonial afecto a las mismas y, en su caso, el que resulte de la transmisión inter-vivos de la totalidad del patrimonio empresa-

rial o profesional del sujeto pasivo. Las implicaciones fiscales serán las siguientes:

- cuando se produce la transmisión inter-vivos del negocio agrario, ello se entiende como una enajenación de elementos patrimoniales afectos, con tributación máxima del 35 por ciento y, dándose determinadas condiciones, con posibilidad de exención por reinversión. La plusvalía o minusvalía resultante de la transmisión inter-vivos del negocio, caso de sociedad conyugal, se imputará a ambos cónyuges, si realmente son los dos agricultores, y, caso de no ser así, sólo al que realmente lo sea, aunque el negocio sea de titularidad ganancial.
- cuando se enajena el negocio desafectado se conceptúa como una alteración patrimonial, con aplicación de coeficientes de actualización sin tributación máxima del 35 por ciento y sin la posibilidad de exención por reinversiones.

#### ***Gastos fiscalmente deducibles***

En principio todos los gastos justificados (es decir soportados documentalmente en una factura que cumpla los requisitos del R.D. 2042/15 modificado por R.D. 1624/1992) y contabilizados, o registrados en agricultores, son deducibles. La justificación y la contabilización requisitos que se pueden analizar más o menos objetivamente. Desaparece el concepto de gasto necesario que es concepto subjetivo y variable. También se piensa que es necesario que los gastos sean imputables al ejercicio de acuerdo con el criterio de imputación utilizado (devengo o caja). En actividades agrarias, forestales o ganaderas es muy común utilizar el criterio de caja que supone considerar los ingresos y gastos el momento de su cobro o pago respectivo. Para utilizar dicho criterio debe señalarse dicha opción en el impreso de declaración. Sin pretender agotar el tema citaremos los siguientes:

1. **Tributos.** Dentro de este apartado, y a efectos de la actividad agraria, destacan:

- El Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Tributos municipales, como arbitrio por canaleras, arbitrio por ganado lanar, arbitrio por instalación de colectores.
- La cuota pagada al Servicio Nacional de Plagas.

Todo ellos son «tributos y recargos no estatales». El IAE por no afectar a la actividad agraria, salvo a la ganadería independiente, no se contempla en principio.

En cuanto a los impuestos estatales indirectos se ha de decir que, en principio, el IVA no es deducible si el agricultor tributa en el régimen general del citado impuesto. Ahora bien si el agricultor tributa en régimen especial de la agricultura, o, aun tributando en régimen general, el agricultor realiza operaciones exentas o el IVA soportado no fuera deducible del repercutido en estos casos de mayores costos de la operación, dicho IVA sí sería deducible.

## 2. **Cuotas satisfechas a**

- Corporaciones,
- Sindicatos agrarios,
- Asociaciones empresariales,
- Sindicatos de regantes.

## 3. **Amortizaciones**

Son deducibles las cantidades destinadas a la amortización que constituyen el inmovilizado -material o inmaterial-, y del ganado de labor o producción, afecto a la actividad, siempre que los bienes a los que se refieran sean depreciables y las amortizaciones reúnan los dos siguientes requisitos:

- **Que sea efectiva** la depreciación del bien.

- **Que se halle contabilizada.** El requisito de la contabilización no es aplicable a los agricultores dado que éstos, como veremos en el tema de las obligaciones formales, no tienen obligación de llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio. Al ser ello así, dicho requisito pensamos que se cumple con la consignación del bien que se amortiza en el Libro Registro de Bienes de Inversión. En dicho Libro se anotará, además, la cuota anual de amortización. Confirma lo anterior la **Orden de 31-10-96** por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registros en el I.R.P.F.

**La efectividad de la depreciación debe ser probada por el sujeto pasivo.** No obstante se considera que dicho requisito se cumple:

- a) Cuando no exceda de los porcentajes señalados por la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993. En dicha Orden están clasificados por ramas de actividad los coeficientes aplicables a cada tipo de bienes, indicando, además, el período máximo de amortización. Los referentes a la actividad agraria se encuentran en la División 0-Agrupación 01- en los elementos comunes del anexo de la Orden de 12 de mayo de 1993.

Por último conviene aclarar que el sujeto pasivo aplicará el coeficiente de las tablas del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento. En su defecto el coeficiente máximo de amortización aplicable será del 10 por 100 y el período máximo de 20 años. También podrá el titular de la actividad formular un plan especial de amortización que deberá ser aceptado por la Administración Tributaria.

Por lo demás, y en relación a este tema, habrá que tener en cuenta lo siguiente:

- el valor sobre el que se aplican los coeficientes de amortización será el precio de adquisición + los gastos adicionales facturados por el vendedor, excepto intereses por pago aplazado. El IVA soportado, si es deducible del repercutido, no formará parte de dicho valor. En caso contrario, supuesto de no deducibilidad, se incorpora al precio de adquisición del bien, siendo este precio el que servirá de base para practicar las amortizaciones que correspondan.
- No tendrán carácter de gastos deducibles las dotaciones a amortizaciones que correspondan a ejercicio distinto y las practicadas una vez transcurrida la vida útil o gasto de que se trate, o que no figuren contabilizadas.
- En las explotaciones ganaderas es amortizable el **ganado de reproducción** según su vida útil. **La compra de dicho ganado no es gasto deducible sino amortizable**, si bien, en algún caso, dicha amortización será del 100 por cien.

*Ejemplo: Compra de reproductores de conejo, «conejas», con una vida media útil de un año. Será inversión amortizable al 100 por ciento.*

- La amortización de ganado vacuno productor de leche, al no contemplarse como tal en las vigentes tablas de amortización, habrá de realizarse de acuerdo con un plan formulado por el titular de la actividad y aceptado por la Administración Tributaria o bien probando, año a año, la efectividad de las amortizaciones practicadas, lo que se nos antoja harto difícil. Con carácter residual siempre queda el recurso de aplicar, como se sabe, durante veinte años el coeficiente máximo del 10 por ciento.
- En cuanto a la amortización de olivos y vides, al no contemplar como en el supuesto anterior, las vigentes tablas de amortización los elementos de activo aludidos y exigirse el

requisito de la efectividad, éste al margen de probarse mediante la formulación de un «plan especial», se entiende cumplido, aplicando, como en el caso anterior, el coeficiente del 10 por ciento durante veinte años.

- Con carácter general se ha de decir que para que los árboles sean amortizables tienen que tener la consideración de inmovilizado material y lo tienen sólo los que se destinen a la producción y desde el momento en que entren en funcionamiento, es decir empiecen a considerarse producción vendible, siendo válido lo dicho para la amortización de los olivos y vides. Durante la fase de crecimiento serán inmovilizaciones en curso no amortizables. Si los árboles, por contra, no están destinados a la producción sino a servir de masa forestal no tendrán la consideración de inmovilizado material, sino de existencias, no siendo, en ese caso, amortizables.

#### **4. Adquisiciones corrientes de bienes**

Se entenderán por adquisiciones corrientes de bienes los de elementos patrimoniales:

- a) Destinados a la venta en iguales o similares condiciones en que se adquirieran.
- b) Aplicadas, mediante cualquier proceso técnico, a los productos obtenidos por la empresa.

Dentro del apartado a) se incluyen las compras de bienes que sirvan para la obtención de ingresos y siempre que se consuman en el ejercicio es decir que no formen parte de las existencias finales. Es decir que  $\text{compras consumidas} = \text{compras} + \text{existencias iniciales} - \text{existencias finales}$ .

Dentro del apartado b), y siempre que dichos elementos no se destinen a elementos del inmovilizado o activo fijo, tenemos las adquisiciones de combustible, piensos, semillas, plantas, abonos



orgánicos, abonos minerales, plántones. En relación a estos últimos pensamos que el considerarlos como gasto del ejercicio o como gasto amortizable obviamente dependerá del tipo de plántón. Así los plántones de plantas de ciclo anual serán gasto del ejercicio, las de ciclo plurianual serán gasto de inversión, deducibles vía amortización.

## 5. *Gastos de personal*

Los esquematizaremos del siguiente modo:

- a) Tienen esta consideración las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos a las actividades económicas productivas, comerciales o de servicios desarrolladas por el agricultor titular de la explotación agraria.
- b) Se integrarán en los gastos de personal:
  - Los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole, incluso en especie, del personal asalariado.
  - Las cargas sociales de todo tipo, destacando Seguridad Social Agraria.
  - Los sueldos de los miembros de la unidad familiar, con los límites y requisitos ya expuestos.
- c) Se incluyen dentro de los gastos de personal toda las contraprestaciones directas o indirectas derivadas de la relación laboral, destacando dentro de éstas últimas las siguientes:
  - Dietas y gastos de representación.
  - Indemnizaciones satisfechas por la suspensión o rescisión de relaciones laborales.
  - Gastos de formación del personal.
  - Gastos derivados de la aplicación de programas de seguridad higiene en el trabajo.

## 6. *Gastos financieros*

Se consideran como tales los derivados de la utilización de recursos financieros ajenos para la financiación de las actividades de la empresa, tales como intereses de préstamos, gastos de descuento de efectos, gastos de formalización de operaciones financieras, etc.

## 7. *Las dotaciones por provisiones fiscales*

Se entiende como tal las cantidades que el agricultor estime oportuno establecer para cubrir pérdidas o deudas claramente especificadas en cuanto a su naturaleza siempre que, a la fecha de cierre del ejercicio fiscal, reúnan la condiciones de probables o seguras, aunque indeterminadas en cuanto a su importe o la fecha en que se producirán. De entre las dotaciones fiscales previstas en las normas contables, destaca «provisión por insolvencias» que da lugar a los famosos «saldos de dudoso cobro» (artículo 82 RIS). Dichos saldos son deducibles siempre que se justifique dicha circunstancia. Se considerará justificada:

- a) Cuando el deudor esté en quiebra, suspensión de pagos, concurso de acreedores o situación análoga.
- b) Cuando el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- c) Cuando se reclame judicialmente el crédito.
- d) Que haya transcurrido un año desde el vencimiento de la operación.

## 8. *Servicios exteriores*

Dentro de este apartado se engloban:

- a) Las cantidades satisfechas por arrendamientos relacionados con la actividad agraria, tales como:



- Obradas de un tractor.
- Alquiler de una cosechadora.
- Alquiler de una secadora de sorgo o maíz.
- Alquiler de una máquina frigorífica.
- Alquiler de naves agrícolas.
- Canon arrendaticio.

- b) Dentro del apartado anterior destacar las cuotas de arrendamiento financiero (leasing). Según la Disposición Adicional 7ª de la Ley sobre Disciplina e Intervención de Las Entidades de Crédito de 29-7-1988 que regula esta materia, se distingue, de entre las cuotas que el empresario paga en concepto de leasing, de un lado, la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora y, de otro, la carga financiera exigida por la misma, siendo esta última siempre deducible, así como también la parte de cuota de recuperación del coste del bien, excepto que el contrato de leasing tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables.
- c) Las primas satisfechas por seguro de pedrisco, seguro de incendio, seguro de vehículos afectos a la explotación, etc.
- d) Gastos de conservación y reparación. La problemática de dichos gastos radica, básicamente, en su distinción con los gastos de ampliación y mejora. Los primeros son aquéllos que se limitan a mantener el bien en condiciones normales de funcionamiento y no implican un mayor valor del mismo. Son deducibles los de ampliación y mejora, por contra, forman parte del coste de adquisición del bien y son amortizables a lo largo de su vida útil. Así, por ejemplo, el arreglar una tubería sería un gasto de conservación; el sustituir el sistema de tuberías sería una mejora.
- e) Cantidades referentes a los consumos de agua, gas, electricidad o abastecimientos similares.

- f) Cantidades satisfechas por servicios profesionales relacionados con la actividad, como: un ingeniero agrónomo, un topógrafo o un asesor fiscal.
- g) Cantidades satisfechas por servicios personales de carácter eventual, jornaleros, por ejemplo, que no se incluyen entre los gastos de personal.
- h) Importe del material de oficina, propaganda, relaciones públicas y gestión de asuntos jurídicos y contenciosos, entre otros.

### **9. Pérdidas en valores de explotación**

Serán gasto deducible en el ejercicio en que se produzcan, si están debidamente justificadas, las disminuciones de valor experimentadas por elementos del patrimonio de la empresa agraria, distintos del inmovilizado y la cartera de valores, que tengan por causa siniestros u otras circunstancias no derivadas de su normal utilización en el desarrollo de la actividad. Pensemos en el deterioro de una cosecha de trigo, por ejemplo, por causas climáticas . Ahora bien, lo anterior se matiza en un doble sentido:

- a) Si el valor de dicho elemento de la explotación agraria estuviese asegurado, y la causa de la pérdida contemplada en el contrato de seguro, el agricultor sólo computará como pérdida, si la hubiese, la diferencia entre la pérdida sufrida y la indemnización previsible a percibir. En el momento en que ésta queda definitivamente cuantificada se reflejará como ingreso o gasto, según proceda, la diferencia entre la cuantía de la indemnización y el valor neto de los bienes, siendo éste igual a la resultante de minorar del valor contable del bien el valor residual, si lo hubiera.

- b) Si el valor del elemento de la explotación agraria no estuviese asegurado, se reflejará la cuantía de la disminución en el debe de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

### ***Gastos no deducibles***

Además de los que no estén debidamente justificados o registrados, el legislador considera como tales y de forma generalizada para todo tipo de actividades:

- a) Los donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las transferencias realizadas por el sujeto pasivo que no sean obligatorias para éste.
- b) Los pagos entre miembros de la unidad familiar cuando no sean ingreso, por no reunir los requisitos ya analizados, en el que los recibe. Por ejemplo pagos de un agricultor a su cónyuge que no tenga contrato laboral ni esté afiliada a la Seguridad Social Agraria como trabajadora por cuenta ajena. En estos casos ni es gasto para el pagador ni ingreso para el receptor.
- c) Las multas y sanciones establecidas por un ente público y que no tengan origen contractual. Por ejemplo, las sanciones impuestas en una Inspección de Hacienda.

### ***Retenciones y pagos fraccionados***

Los agricultores, como empresarios que son, siempre que satisfagan retribuciones, dinerarias en especie, a sus trabajadores o profesionales que con él se relacionen han de efectuar las correspondientes retenciones e ingresos a cuenta del trabajo.

#### *A) Retenciones sobre las rentas agrícolas o ganaderas*

Novedad trascendental para el sector ha sido el R.D. 2414/94 que, entre otros aspectos, ha introducido la obligatoriedad de la retención sobre los rendimientos agrícolas y ganaderos.

1. El citado R.D. 2414/94 modifica el artículo 43 del Reglamento del I.R.P.F. especificando con claridad que, entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, se encuentran "Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas".
2. Dicha obligación de retener recae, básicamente, según el artículo 42 del Reglamento en:
  - Las personas jurídicas y las entidades en régimen de atribución de rentas.
  - Los empresarios individuales cuando satisfagan o abonen rentas en el ejercicio de sus actividades.
  - Las cooperativas agrarias cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.
3. **Cuantía de la retención.** El artículo 51 el Reglamento del I.R.P.F. también modificado, aparte de definir lo que se entiende por actividades agrícolas o ganaderas, en la línea del REAGP del IVA establece los siguientes porcentajes de retención:
  - Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por ciento.
  - Restantes casos: 2 por ciento.

*Los citados porcentajes se aplicarán:*

- Sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

- Dentro de los ingresos íntegros debe incluirse la compensación del 4 por ciento del IVA, dado que supone un mayor ingreso de la actividad y dicha compensación no puede calificarse ni como subvención ni como indemnización.

Por lo demás el citado artículo precisa que se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

- a) La ganadería independiente.
- b) La prestación, por agricultores y ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones.
- c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

#### *B. Retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal*

En el supuesto de retribuciones dinerarias el importe de la retención viene determinado, a título general, por la aplicación de un porcentaje a la totalidad de los ingresos íntegros satisfechos. En principio, y siguiendo el artículo 46 del Reglamento del I.R.P.F., dicho porcentaje es el que resulta de la aplicación de las tablas previstas en el 46-1 y modificadas periódicamente, por razones de coyuntura económica, siendo los dos parámetros básicos los rendimientos percibidos y las circunstancias personales del sujeto pasivo.

- En el caso de que el trabajador esté ligado al agricultor por un contrato o relación laboral de duración inferior a un año, dicho porcentaje **no podrá ser inferior del 2 por ciento** (art. 46-2-4 del Reglamento del I.R.P.F. )
- Para los trabajadores manuales que perciben sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, el volumen de las retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la

tabla correspondiente será el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario percibido (art. 46-3-2 Reglamento del I.R.P.F.).

C) *Ingreso a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo*

Según el artículo 26 de la Ley 18/1991 se entiende por retribución en especie la «utilización, consumo u obtención para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quien la concede». **La cuantía del ingreso a cuenta**, se calculará según el artículo 53 del Reglamento, modificado por R.D. 753/1992, aplicando a su valor, establecido en el artículo 27 del Reglamento, el porcentaje que, según las tablas de los rendimientos del trabajo, corresponde al perceptor, en función de todas las retribuciones percibidas del mismo pagador, del mismo agricultor. Dicho porcentaje no puede ser inferior al 15 por ciento.

- Cuando el valor de las retribuciones en especie del trabajo no exceda de 50.000 pesetas anuales por perceptor, no existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta.

D) *Retenciones sobre rendimientos de actividades profesionales*

En principio, y como en el caso de las contraprestaciones derivadas del trabajo, las entregas realizadas a estas personas -ingenieros agrónomos, peritos agrícolas, topógrafos, etc.- pueden ser dinerarias o en especie y están ambas sujetas a retención.

- En el supuesto de **retribuciones dinerarias** se aplicará el tipo de retención del **15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos** (artículo 51.1 del Reglamento del I.R.P.F.).

- En el supuesto de las **retribuciones en especie** se realizará un ingreso a cuenta del 15 por ciento calculado sobre el valor de las mismas, en la línea del artículo 27 de la Ley 18/1991.

#### E) *Pagos fraccionados*

La única referencia a ellos en la Ley 18/1991 es en su artículo 98.3 cuando se establece que: «El pago del impuesto se podrá periodificar y fraccionar quedando obligados, en su caso, los sujetos pasivos a autoliquidar e ingresar su importe en la forma que reglamentariamente se determine». Y la reglamentación se produce en los artículos 61 a 64 del Reglamento del I.R.P.F.

##### 1. *Obligados a efectuar el pago fraccionado*

- Los agricultores, cualquiera que sea el método de determinación de rendimientos (estimación directa o estimación objetiva), están obligados a efectuarlos.

En el caso de que varios miembros de la unidad familiar ejerciesen actividades agrarias -u otras actividades empresariales o profesionales- los pagos fraccionados se efectuarán independientemente para cada sujeto pasivo que ejerza tales actividades, incluso en el supuesto de optar por la tributación conjunta en el I.R.P.F.

##### 2. *Importe a ingresar en cada pago fraccionado*

La legislación actualmente vigente está constituida por el R.D. 2414/1994. Por lo que afecta al sector agrícola el importe del fraccionamiento será del 2 por ciento de volumen de ventas del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones, haciendo abstracción de si se declara en estimación directa o estimación objetiva.

De la cantidad resultante se deducirán las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados, sin que se tengan en cuenta los pagos fraccionados precedentes (artículo 62.2 Reglamento). Se recuerda que los sujetos pasivos podrán aplicar en cada uno de los pagos fraccionados porcentajes superiores a los indicados, si bien nos aventuramos a afirmar que ello no ocurrirá, casi nunca, en el sector agropecuario.

### *3. Exclusión de la obligación de efectuar pagos fraccionados*

El artículo 61 del Reglamento, modificado por el citado R.D. 2414/94 establece que los agricultores y ganaderos no estarán obligados a efectuar pagos fraccionados, en relación con sus actividades, si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones, corrientes o de capital las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. **Si no hay obligación de efectuar pagos fraccionados, no hay que presentar ningún tipo de declaración por ese concepto, ni siquiera negativa.**

En caso de inicio de actividad, y a efectos de aplicar lo anterior, se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

### *4. Plazos de declaración e ingreso*

En la actualidad los pagos fraccionados se presentarán trimestralmente entre los días 1 y 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero. Con esta fórmula se produce una uniformidad de los plazos de los pagos fraccionados respecto de los plazos de declaración e ingreso de las retenciones a cuenta practicadas por el I.R.P.F.

## 5. *Declaraciones negativas*

Los sujetos pasivos que no queden amparados bajo el supuesto de no obligatoriedad de efectuar pagos fraccionados, presentarán declaración aunque no hubieran obtenido ningún tipo de ingresos en un trimestre determinado.

Ahora bien, debe de quedar bien claro que la no presentación de tal declaración negativa no es constitutiva de infracción grave para el agricultor, en la línea del artículo 79.a de la Ley General Tributaria, dado que no existe perjuicio económico directo, ni presente ni futuro, para la Hacienda Pública. Sí, por contra, puede dar lugar tal conducta, en caso de ser descubierta por la Administración, a la apertura de un expediente sancionador por infracción simple y por cuantía de 20.000 pesetas. Si, por contra, dicha declaración negativa se presentara sin mediar requerimiento de la Administración, se abriría expediente por infracción simple por cuantía de 2.000 pesetas a elevar a 5.000 pesetas si el retraso en la presentación es superior a tres meses y no superior a un año, y a 10.000 pesetas, si el retraso es superior a un año. Todo ello en base a la Circular número 8 de 22-7-1988 de la Secretaría General de Hacienda.

### ***Obligaciones formales***

Las obligaciones vienen recogidas en el artículo 101 de la Ley 18/1991 y en el artículo 67 del Reglamento del I.R.P.F. Ahora bien lo primero que debe tenerse en cuenta es que la actividad agraria no se considera mercantil sino civil y, en consecuencia, los agricultores no tienen obligación de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio (artículo 326.2º). Ahora bien, y pese a no tener que llevar contabilidad, sí deben cumplir con las siguientes obligaciones:

**A) Según el artículo 67.2 del Reglamento del I.R.P.F. deben llevar los siguientes libros:**

- Libro registro de ventas e ingresos.
- Libro registro de compras y gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.

La Orden de 4-5-1993, modificada por la Orden de 31-10-1996, por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros - registro en el I.R.P.F confirma que los libros citados son los únicos que debe llevar el agricultor, tanto en estimación directa como en estimación objetiva, modalidad coeficientes, en los escasos supuestos de aplicación. El contenido de los mismos es como sigue:

a) *Libro - registro de ingresos*, en el que se consignarán los derivados del ejercicio de su actividad, reflejando al menos los siguientes datos:

- El número de la anotación.
- La fecha en que cada uno de los mismos se hubiera devengado, con arreglo al criterio de imputación temporal que se adopte.
- El número de la factura o documento equivalente o sustitutivo en el que se refleje el ingreso. Cuando no exista obligación de emitir factura o documento de facturación, los ingresos se numerarán correlativamente, anotándose en el libro-registro el número que corresponda en cada caso.
- El concepto por el cual se produce, y
- El importe del mismo, con separación del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado.

b) *Libro - registro de gastos*, en el que se consignarán los producidos en el ejercicio de su actividad, reflejando al menos los siguientes datos:

- El número de la anotación.

- La fecha en que cada uno de los mismos se hubiera producido, con arreglo al criterio de imputación temporal que se adopte.
- Nombre y apellidos o razón social del expedidor.
- El concepto debidamente detallado que produce el gasto, y el importe de los mismos, con separación del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

c) *Libro-registro de bienes de inversión.* En dicho libro se registrarán, debidamente individualizados, los elementos de inmovilizado material e inmaterial, afectos a la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo, reflejando al menos los siguientes datos:

En cuanto al *inmovilizado material* se anotará por cada bien:

- El número de la anotación.
- La descripción del bien, con indicación de todos aquellos datos que permitan su perfecta identificación.
- El valor de adquisición.
- La fecha de comienzo de su utilización y
- La cuota de amortización correspondiente y, en su caso, la dotación al fondo de reversión.

En cuanto al *inmovilizado inmaterial* se anotará por cada elemento:

- El número de la anotación.
- La descripción del elemento, con indicación de todos aquellos datos que permitan su perfecta identificación.
- El valor de adquisición.
- La fecha de otorgamiento o adquisición del mismo, y en su caso, la cuota de amortización correspondiente.

En ambos casos, se hará constar también la baja del bien o derecho, con expresión de su fecha y motivo.

Si los libros o registros exigibles se llevan con medios informáticos, se deberán conservar, además, los ficheros magnéticos .

B) Según el artículo 101.1 Ley 18/1991: «... estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción (5 años), los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones» . En el mundo del derecho en general, y del derecho fiscal en particular, no hay que tener razón, hay que probarlo. El problema, por su peculiaridad, se plantea en el ámbito rural.

C) De acuerdo con el artículo 67.7 Reglamento del I.R.P.F.: «Una vez cumplimentados, todos los libros registro a que se refieren los apartados anteriores, deberán ser presentados para su diligenciado en el **Organo competente de la Administración Tributaria**, entre el cierre del período impositivo y la finalización del plazo de presentación de declaraciones por el Impuesto». Es decir que los libros registro citados una vez cumplimentados, y no antes de su utilización como ocurría en el régimen anterior, deberán diligenciarse entre el 31 de diciembre, normalmente, y el mes de junio del año siguiente. La Orden de 4-5-1993 regula con exhaustividad el diligenciado de los libros - registro obligatorios. reseñadas en el apartado anterior.

Se podrá prescindir del diligenciado de libros presentando dentro del plazo del artículo 67.7 del Reglamento del I.R.P.F., el modelo 04, novedad introducida por la Orden de 4-5-1993.

D) Los agricultores estarán obligados a **expedir y entregar factura** por las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de la misma. Todo ello de acuerdo con el Real Decreto 2.402/1985, modificado por el R.D. 1.624/1992.

E) Los agricultores deben comunicar a la Administración tributaria, a través de la correspondiente **declaración censal**,

modelos 036-037, el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, de acuerdo con el Real Decreto 1.041/1990, modificado por Real Decreto 1.624/1992.

F) Los modelos más usuales que, normalmente, deben utilizar los agricultores son los siguientes:

#### 1. Declaraciones del I.R.P.F.

Modelo D-100: Declaración Ordinaria.

Modelo D-101: Declaración Simplificada.

Modelo D-103: Declaración abreviada.

Los plazos de presentación e ingreso de la declaración de la Renta son:

- Positiva o negativa sin devolución: Del 1 de mayo hasta el 20 de junio (depende de años)
- Negativa con devolución: Del 1 de mayo al 30 de junio.

#### 2. Declaración de Patrimonio

Modelo D-714. Se presenta, en su caso, junto con la Renta.

#### 3. Retenciones e ingresos a cuenta del Trabajo

Modelo 110. Se presentará como se sabe, siempre que se satisfaga retribuciones dinerarias o en especie, a empleados o a profesionales. Los plazos de presentación e ingreso son desde el día 1 al 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero. Si el volumen de operaciones en el año anterior fuera superior a 1.000 millones de pesetas las declaraciones deberán ser mensuales, presentándose durante los veinte primeros días naturales de cada mes, mediante el modelo 111.

#### **4. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta del trabajo**

Modelo 190. Es un resumen de las cantidades abonadas y retenidas por el agricultor, durante un año natural, a sus empleados y profesionales que para él trabajan. El plazo de presentación es del 1 al 20 de enero del año siguiente. Si presenta este resumen en soporte directamente legible por ordenador el plazo será del 1 de enero al 20 de febrero del año siguiente.

#### **5. Pagos fraccionados**

Modelo 130. El plazo de presentación e ingreso es, como se sabe, el mismo que el de las retenciones e ingresos a cuenta del trabajo.

#### **6. Retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario**

Modelo 123. Se presentará, cosa rara en los agricultores, siempre que se abonen rendimientos del capital mobiliario, en dinero o en especie, ingresándose trimestralmente el 25 por ciento de las cantidades abonadas. Los plazos de presentación e ingreso son los mismos que para los pagos fraccionados en estimación directa.

#### **7. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario**

Modelo 193. Es un resumen de las cantidades abonadas y retenidas por el agricultor, durante un año natural, por este tipo de rendimientos. El plazo de presentación es del 1 al 20 de enero del año siguiente. Si presenta este resumen en soporte directamente legible por ordenador el plazo será del 1 de enero al 20 de febrero del año siguiente.

## 8. Declaración anual de operaciones con terceros

Modelo 347. Es la relación de personas o entidades con quienes el agricultor haya realizado operaciones que, en su conjunto, superen las 500.000 pesetas durante un año determinado. El plazo de presentación es del 1 al 30 de marzo del año siguiente.

## 9. Tasas de la CEE

**A. Modelo 450. Corresponsabilidad de Cereales.** Los plazos son:

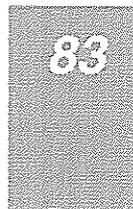
- Octubre: Por las operaciones realizadas entre el 1 de junio y el 30 de septiembre.
- Enero: Por las operaciones realizadas entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre.
- Abril: Por las operaciones realizadas entre el 1 de enero y el 31 de marzo.
- Julio: Por las operaciones realizadas entre el 1 de abril y el 31 de mayo.

**B. Modelo 451. Corresponsabilidad en el sector de la leche y productos lácteos.** En este supuesto se ha de decir que, con carácter general, los períodos impositivos son mensuales. Excepcionalmente los períodos impositivos serán trimestrales o anuales. Las declaraciones liquidaciones se presentarán en los 45 días siguientes al períodos impositivo.

**10 Comunicación libros obligatorios.** Modelo 04. Sustituye, como se ha indicado, al diligenciado de libros.

### ***Ejemplo de estimación directa***

*El agricultor Don José Martínez García presenta durante el ejercicio 1997, los siguientes datos a efectos de su declaración del I.R.P.F. Determina sus rendimientos en estimación directa y no está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.*



- 1° *El montante total de sus ventas asciende a 70.000.000 de pesetas.*
- 2° *En concepto de subvenciones vinculadas a la explotación ha percibido la cifra de 3.500.000 pesetas.*
- 3° *Las compras del ejercicio ascienden a 40.000.000 de pesetas. Sus existencias iniciales son de 6.000.000 de pesetas y las finales de 9.000.000 de pesetas.*
- 4° *Los gastos de personal se cuantifican en 15.500.000 pesetas. Dentro de dicha cuenta se incluyen:*
  - *Sueldo esposa 3.500.000*
  - *Sueldo hijo (17 años) 2.000.000**El negocio agrario emplea, además, a cuatro trabajadores que, por análogo trabajo al que desempeñan la mujer e hijo, cobran 2.500.000 de pesetas cada uno.*
- 5° *En fecha 17-9-1997 vende una de sus fincas agrarias por importe de 26.150.000 pesetas. Dicha finca había sido adquirida en 1.989 por 9.175.000 pesetas. Con el importe obtenido en la venta de dicha finca adquiere otra nueva por 20.000.000 de pesetas.*
- 6° *La cuenta de tributos asciende a 1.400.000 pesetas.*
- 7° *El IVA repercutido asciende a 3.800.000 y el soportado a 2.300.000.*
- 8° *En concepto de gastos varios la cuenta asciende a 12.200.000 pesetas, si bien se incluyen 180.000 pesetas en concepto de liberalidades.*

*A la vista de lo anterior, ¿cuál es el rendimiento neto de la actividad agraria que debe declarar, en 1997, Don José Martínez García ?*

**Solución**

**A. En cuanto a los ingresos:**

Ventas .....	70.000.000.
+ Subvenciones explotación	3.500.000.
<b>TOTAL =</b>	<b>73.500.000.</b>

B. En cuanto a los **gastos** es necesario hacer los siguientes ajustes:

1. **Las compras consumidas**, únicas que pueden ser fiscalmente deducibles, son:

Compras + Existencias iniciales - Existencias finales = Compras consumidas  
 $40.000.000 + 6.000.000 - 9.000.000 = 37.000.000$  ptas.

2. **La cuenta de gastos de personal** se cuantifica en 14.500.000 pesetas, dado que las retribuciones entre miembros de la unidad familiar no pueden ser superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Luego:

Sueldo esposa .....	2.500.000.
Sueldo hijo .....	2.000.000.
Resto trabajadores .....	10.000.000.
TOTAL =	14.500.000.

3. La cuenta de **tributos** queda en 1.400.000 pesetas.

4. Los IVA repercutidos y soportados son neutros, no se cuantifican a efectos del cálculo del rendimiento neto.

5. La cuenta de **gastos varios** queda reducida a 12.020.000 pesetas al no ser admisibles, como es sabido, las liberalidades.

Luego:

**Gastos**

Compras consumidas .....	37.000.000.
Gastos personal.....	14.500.000.
Tributos .....	1.400 000.
Gastos varios .....	12.020.000.
TOTAL GASTOS =	64.920.000.

Luego **rendimiento neto**, en principio es:

$$73.500.000 - 64.920.000 = 8.580.000.$$

6. Hecho lo anterior el último aspecto a considerar es la **enajenación de la finca agraria**. Como se sabe la plusvalía o minusvalía resultante se adiciona o minora al rendimiento neto de la actividad agraria previamente hallado. En principio la plusvalía sería:

Valor de enajenación .....	26.150.000.
Valor neto contable corregido.....	11.670.600.

(resultante de multiplicar 9.175.000 par el coeficiente 1,272 al ser adquirida en 1989)

Renta fiscal generada en la transmisión 14.479.400.

Ahora bien al existir reinversión de parte de lo obtenido en la venta hay una exención parcial por reinversión. Dicho beneficio fiscal se conserva para las empresas de reducida dimensión - facturación inferior a 250.000.000 - y siempre que la renta obtenida en la enajenación sea inferior a 50.000.000, como es el caso que nos ocupa.

Si reinvertiendo 26.150.000

Obtendría una exención de 14.479.400

Reinvertiendo 20.000.000

Obtendrá una exención de «x»

$x = 11.138.000$  ptas.

Luego tributa el resto,  $14.479.400 - 11.138.000 = 3.341.400$

Luego, **rendimiento neto** será:

$8.580.000 + 3.341.400 = 11.921.400$

### La estimación objetiva por coeficientes

Este método de determinación de rendimientos no es aplicable, desde 1995, a los agricultores y ganaderos. Ahora bien determinadas actividades conexas con el mundo agropecuario sí pueden determinar sus rendimientos por este método, si cumplen los requisitos de aplicación. Entre las citadas actividades destacaremos:



- Las actividades forestales.
- Los trabajos y servicios prestados por agricultores y ganaderos -labores de plantación, siembra, cría, guarda y engorde de animales- que no se consideren accesorios, por superar el 50 por ciento del volumen de operaciones de la actividad principal.
- El turismo rural. Será actividad empresarial y, en consecuencia podrá determinar sus rendimientos o en estimación directa o en objetiva por coeficientes, cuando concurren las siguientes circunstancias:
  1. Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión propia de la actividad.
  2. Que para el desarrollo de la misma se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral.

De no cumplirse los requisitos expuestos lo obtenido por este concepto sería rendimiento de capital inmobiliario.

Tanto en un supuesto como en otro se deberá estar matriculado en el epígrafe 685 del IAE «Hospedaje en plazas extrahoteleras».

- *Las percepciones por cese anticipado de la actividad agraria.*
- *Los rendimientos de las empresas agroalimentarias.*

El método de estimación objetiva renuncia a medir de forma directa y exacta la base imponible tratando sólo de estimarla a través de unos parámetros, lo más simples y objetivos posibles y, sobre todo, de gran facilidad en su cuantificación y control, tanto para la Administración como para el contribuyente. El I.R.P.F. es, de hecho, el único tributo de nuestro ordenamiento jurídico - fiscal en el que se desarrolla el régimen de estimación objetiva. En concreto se regula:

- En los artículos 68.b y 69 Ley 18/91.

- En los artículos 17 a 30 del Reglamento de 30-12-1991.

### ***Ambito subjetivo de aplicación***

Siendo el régimen de estimación objetiva un método cuya finalidad es la determinación del rendimiento neto de los pequeños empresarios y profesionales, su ámbito de aplicación tenía que quedar circunscrito a las personas físicas y, en todo caso, a aquellas entidades sin personalidad jurídica, en que todos sus miembros fueran personas físicas con un interés económico común.

### ***Ambito objetivo de aplicación***

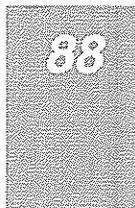
Las actividades mencionadas deben reunir, para poder tributar en esta modalidad, y siguiendo el artículo 29 del Reglamento del I.R.P.F., los siguientes requisitos:

- A. **Que no les sea aplicable la modalidad de signos, índices y módulos, de acuerdo con las Ordenes que la regulan.**
- B. **Que el número de trabajadores de plantilla no exceda de doce en cualquier día del ejercicio.**

Se entiende por trabajador de plantilla todo aquel contratado, una vez superado el período de prueba, según dispone el artículo 14.2 del Estatuto de los Trabajadores. A estos efectos es indiferente que el trabajador sea contratado por tiempo indefinido o a tiempo parcial.

Por contra, y según el artículo 29.2 del Reglamento del I.R.P.F., no tendrán la consideración de trabajadores de plantilla entre otros:

- a) Los que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, sin relación laboral permanente con el sujeto pasivo.



- b) El titular de la actividad.
  - c) Trabajos familiares, salvo que se demuestre su condición de asalariados
- C. **Que el volumen anual de operaciones no sea superior a cincuenta millones de pesetas.** Si se tributa por IVA, en régimen general, dicha cifra de ventas es sin IVA

### ***Cómputo de los límites***

En este punto habrán de tenerse en cuenta las reglas siguientes (artículo 29.2 del Reglamento):

- a) A los efectos de los límites expuestos con anterioridad se atenderá a la totalidad de los ingresos o volumen de operaciones y al número de trabajadores del ejercicio inmediato anterior, siendo estos en su caso, causa determinante de exclusión del método de Estimación Objetiva (artículo 2 del Reglamento del I.R.P.F.).
- b) Si en ese ejercicio inmediato anterior se hubiera iniciado la actividad, el volumen de operaciones a tener en cuenta (para ver si procede en el siguiente ejercicio la estimación por coeficientes) será el que resulte de elevar aquél al año.

Para acogerse a dicha estimación por coeficientes en el ejercicio en que se inicie la actividad, sólo se atenderá al número de trabajadores contratados al inicio de la misma.

- c) En caso de concurrencia de actividades. Según el artículo 29.3 del Reglamento los límites se computarán de forma que los límites en cuanto a volumen de operaciones y números de trabajadores se computarán para el conjunto de todas ellas, con la excepción de las que están sometidas a la modalidad de signos, índices o módulos.

## ***Sujeción, renuncia y exclusión del régimen de Estimación Objetiva***

### ***A. Sujeción***

El régimen de Estimación Objetiva regulado en la Ley 18/1991 y desarrollado en su Reglamento, **tiene carácter forzoso**. Ello quiere decir que las personas que reúnan los requisitos de dicha modalidad de coeficiente no tener más de doce trabajadores de plantilla y su volumen de operaciones no exceder en el ejercicio inmediato anterior de cincuenta millones de pesetas, están en el régimen de Estimación Objetiva, salvo renuncia.

### ***B. Renuncia***

El nuevo régimen de Estimación Objetiva requiere la formulación de renuncia expresa para no ser aplicado a las personas que afecta, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto (artículo 20.1 Reglamento del I.R.P.F.).

El vehículo formal que el Reglamento ha previsto para renunciar al régimen de Estimación Objetiva, así como para revocar dicha renuncia, es la declaración censal, creada por Real Decreto 1.041/1990 y modificada por Real Decreto 1.624/1992, debiéndose cumplir los siguientes requisitos:

- Ser sujeto pasivo del I.R.P.F.
- Tributar en el IVA o en el régimen general o en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- No realizar operaciones intracomunitarias sujetas al IVA.
- No satisfacer rendimientos de capital mobiliario sujetos a retención.

El principal efecto temporal de la renuncia al método de Estimación Objetiva es que se entiende prorrogado sine die, salvo que se revoque en el mes de diciembre anterior.

Por otra parte cuando un contribuyente renuncia a determinar sus rendimientos netos por la modalidad de coeficiente del método de Estimación Objetiva, ello implica que obligatoriamente deberá determinar el rendimiento neto de dicha actividad y de todas las demás actividades empresariales por el régimen de estimación directa.

### *C. Exclusión del método de estimación objetiva*

Aparte de esta renuncia voluntaria, que requiere manifestación expresa por parte de los interesados, existe una causa de exclusión del método de Estimación Objetiva, que está basada en circunstancias externas a la voluntad directa de los contribuyentes. Tal causa, recogida en el artículo 21 del Reglamento del I.R.P.F., consiste en haber rebasado los límites que se establecen para la modalidad de coeficientes y que son:

- No superar cincuenta millones de pesetas de ventas anuales.
- No tener más de doce trabajadores de plantilla.

Así, si durante un ejercicio determinado se superaran dichos límites, el contribuyente debería renunciar a dicha Estimación Objetiva. Y si no lo hiciera, se le excluiría por la Administración. Dicho supuesto - la exclusión - se configura como una renuncia forzosa .

### ***Compatibilidad entre los distintos métodos de determinación de la base***

Dando por descontado la compatibilidad de la estimación indirecta con los otros métodos, el tema se plantea entre la estimación directa y la objetiva, en sus dos modalidades. De

acuerdo con el artículo 24 del Reglamento del I.R.P.F. cabe establecer las siguientes reglas:

A. La renuncia a la estimación objetiva por signos, índices o módulos obliga a determinar el rendimiento de todas las actividades empresariales y profesionales en estimación directa.

*Ejemplo: Un empresario dedicado al turismo rural que, además, posee un comercio de venta al menor de verduras al que le es de aplicación la modalidad de signos, índices o módulos. Si renuncia a esta última, sus dos actividades - la de minorista y la de turismo rural - determinarán sus rendimientos en estimación directa.*

B. En la estimación objetiva por coeficientes se puede renunciar por separado a las actividades empresariales y a las profesionales, pero, dentro de cada una de ellas, la renuncia a la estimación objetiva respecto a una actividad empresarial o profesional determinará la estimación directa para todas las desarrolladas de la misma naturaleza.

C. Dentro de las actividades empresariales, caso de ejercer varias, las compatibilidades son como sigue:

- Estimación directa y Estimación Objetiva por coeficientes, incompatibles, o una u otra.
- Estimación directa y Estimación Objetiva por signos, índices módulos, compatibles.
- Estimación Objetiva por signos, índices o módulos y Estimación Objetiva por coeficientes, compatibles.

#### ***Cálculo del rendimiento neto***

El artículo 30 del Reglamento del I.R.P.F., determina una regulación bastante similar a la de la estimación directa, en el sentido de que:

**rendimiento neto = ingresos - gastos deducibles - coeficiente de gastos**

Sin embargo los gastos deducibles son exclusivamente los recogidos en el artículo 30 del Reglamento del I.R.P.F.

***El esquema del cálculo del beneficio neto es como sigue:***

- + Ventas o ingresos
- Gastos del ejercicio
  - Coste de personal.
  - Compras de mercaderías y gastos accesorios.
  - Consumo de energía y agua.
  - Alquileres.
  - Gastos financieros.
  - Tributos no estatales.
  - Reparaciones y conservación.

**De la diferencia ingresos - gastos, que constituye un rendimiento que podríamos llamar «semi neto» se deducirá, siempre que la diferencia sea positiva, el porcentaje del 15 por ciento.**

El rendimiento neto así hallado sólo podrá verse incrementado por la circunstancia prevista en el artículo 22.1 del Reglamento del I.R.P.F. es decir por incrementos patrimoniales procedentes de bienes inmuebles y activos fijos inmateriales, o disminuido de acuerdo con el artículo 22.2 , es decir cuando el desarrollo de la actividad se viera afectado por robos, incendios u otras circunstancia excepcional, o con el 30.2 del Reglamento del I.R.P.F.

Más concretamente a la hora de calcular el rendimiento neto se consideran incluidos en **ingresos** los siguientes conceptos:

- Ventas.
- Autoconsumo y cesiones gratuitas.
- Subvenciones y demás transferencias.
- Incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de la enajenación de elementos afectos.

En el apartado de ingresos merece destacarse la mención que, a las rentas forestales, dedica la **Disposición Adicional 23a de la Ley 13/1996 de medidas fiscales, administrativas y de orden social**. Dicha Disposición establece dos consideraciones de interés:

- Los rendimientos irregulares positivos -rentas irregulares- procedentes de fincas forestales se considerarán generados en el período de producción media según la especie de que se trate, determinado, en cada caso, por la administración forestal competente.
- No se integrarán en la base imponible del I.R.P.F., no tributando en consecuencia, las subvenciones de capital concedidas a explotadores de fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación, conservación, cultivo o aprovechamiento de los montes, o planes de repoblación forestal, siempre que reúnan los dos siguientes requisitos:
  1. Que dichos planes estén aprobados por la administración forestal competente.
  2. Que el período de producción media sea igual o superior a treinta años.

Por otra parte, el artículo 30.1 del I.R.P.F. considera **gastos deducibles** los siguientes:

#### 1. Coste del personal

A) Bajo dicho concepto «coste del personal» se incluye:

- Las remuneraciones fijas, eventuales, primas, incentivos
- Las retribuciones en especie.
- Las indemnizaciones por la suspensión o rescisión de relaciones laborales.

- Las cuotas de la Seguridad Social.
- La cuota, como trabajadores autónomos, de la Seguridad Social del titular de la actividad

B) Dicho «coste del personal» se refiere al directamente empleado por el contribuyente para realizar su trabajo o servicio, no incluyéndose las remuneraciones por servicios accesorios, que se consideran incluidos en el porcentaje de gastos del 15 por ciento.

C) Según el artículo 30.1.a son deducibles, al igual que en la estimación directa, las retribuciones estipuladas por el contribuyente con el cónyuge e hijos menores que trabajan en la actividad, siempre que dicho trabajo se preste:

- de forma habitual y continua.
- que exista el oportuno contrato laboral, que puede ser verbal.
- que exista la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, como trabajador por cuenta ajena.

## 2. Compras de mercaderías y gastos accesorios

El artículo 30.1.b del Reglamento considera como gastos deducibles: «Las compras de mercaderías y demás bienes adquiridos para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia o previo sometimiento a procesos de adaptación o transformación. Se computarán también, en su caso, los gastos accesorios de compra y venta, tales como transportes y fletes, seguros y retribuciones de agentes mediadores.

Las compras se minorarán, en su caso, en el importe de los descuentos. También pretende claramente el legislador que solo sean deducibles las compras consumidas durante el período en el desarrollo de la actividad. Para ello se calcularan como sigue:

**Compras del ejercicio + Existencias iniciales - Existencias finales**

En cuanto al valor de las existencias, tanto iniciales como finales ha de tomarse el valor de compra de las mismas, sin incluir ningún valor añadido por el empresario.

Por contra, en el valor de las existencias iniciales o finales, sí han de incluirse los gastos derivados del aprovisionamiento de productos o materiales hasta su entrada en el almacén del empresario.

### **3. Consumo de energía y agua**

El artículo 30.1.c del Reglamento establece que será deducible «el consumo de energía y agua, tanto para su uso en las instalaciones como por los elementos de transporte afectos a la actividad».

### **4. Alquileres**

El artículo 30.1.d. del Reglamento dispone esa deducción como gasto de «Los alquileres correspondientes a los locales en que se ejerza la actividad, así como el canon arrendaticio en las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras.

**En ningún caso, se considerará deducible la parte de la cuota de arrendamiento financiero que corresponda a la recuperación del coste del bien»**

La primera parte del precepto es suficientemente explícita en el sentido de que **sólo son deducibles las cuotas de arrendamiento de bienes inmuebles**. En este sentido el empresario forestal podrá deducir el canon arrendaticio de las fincas arrendadas, pero no lo satisfecho por el alquiler de maquinaria agrícola, considerándose, en este último caso, su importe incluido en el coeficiente de gastos establecido para el sector forestal, en el 15 por ciento.

## 5. Gastos financieros

El artículo 30.1.e del Reglamento considera deducibles: «Los intereses de los capitales ajenos y demás gastos financieros aplicados a la actividad y las cuotas o primas de seguros de los bienes o productos de la explotación».

Dentro de este concepto genérico de «gastos financieros» se incluyen los descuentos de efectos, gastos por aplazamiento de pago, gastos y comisiones por la realización de operaciones bancarias, gastos de formalización de operaciones financieras y los intereses de cualquier tipo de préstamo.

## 6. Tributos no estatales

Establece el artículo 30.1.f del Reglamento la deducción de «Los tributos no estatales satisfechos en razón del desarrollo de la actividad o por la titularidad de los elementos patrimoniales afectos a la actividad».

El precepto básicamente se refiere al I.A.E., al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El IVA, al ser un impuesto estatal, no tiene el carácter de gasto deducible. Sí será mayor coste de la operación cuando el empresario se encuentre en alguna de las circunstancias siguientes:

- Estar acogido al Régimen especial del Recargo de Equivalencia.
- Realizar operaciones exentas, con exención limitada.
- No poder deducir el IVA soportado del IVA repercutido, por así establecerlo la Ley o el Reglamento del impuesto.

## 7. Reparaciones y conservación

Dice el artículo 30.1.g del Reglamento que son deducibles «Las reparaciones y conservación, así como otros trabajos realizados por otras empresas que tengan relación directa con el normal desarrollo de la actividad».

Dicho artículo, contempla dos tipos o bloques de gastos claramente diferenciados: los de conservación y reparación, por una parte, y todos los que tengan relación directa con el normal desarrollo de la actividad, por otra. Los gastos de reparaciones y conservación son aquéllos, como el arreglar una tubería de riego, que se limitan a mantener el bien afecto en condiciones normales de funcionamiento y no suponen un mayor valor del mismo.

Los de ampliación y mejora, como el cambiar el sistema de tuberías de riego o renovar los plásticos de un invernadero, forman parte del coste de adquisición del bien y son amortizables a lo largo de su vida útil, si bien, si se está en el régimen de estimación objetiva, modalidad coeficientes, la amortización no puede ser expresa sino que viene englobada en el porcentaje de gastos del 15 por ciento.

### **No serían deducibles según la Dirección General de Tributos:**

- Los gastos de teléfono, fax.
- Los gastos de asesoramiento jurídico, económico y fiscal.
- Los gastos de propaganda y publicidad.
- Los gastos de utensilios y herramientas.
- El alquiler de máquinas sin conductor se considera «servicio» y no es deducible. Si es con conductor se reputa «trabajo» y sí lo es.
- El leasing de muebles.

### ***Deducción por coeficientes***

Una vez minorados los ingresos en el importe de los gastos deducibles el siguiente paso, cuando haya una diferencia positiva, es efectuar la deducción por los llamados «gastos teóricos» o, si se prefiere, la deducción por coeficientes que, en los supuestos de actividades forestales, turismo rural, percepciones por cese anticipado en la actividad agraria, será del 15 por ciento.

Si la diferencia (ingresos - gastos) no es positiva, no se puede efectuar la citada operación.

### ***Ajustes en el rendimiento neto***

Los rendimientos netos así hallados deben corregirse si se produce alguna de estas circunstancias:

#### **A. Obtención de incrementos y disminuciones de patrimonio procedentes de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales.**

La problemática planteada viene regulada en el artículo 22.1 del Reglamento del I.R.P.F:

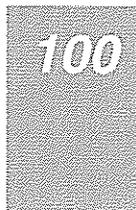
- Los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de la enajenación de bienes afectos de la actividad, con excepción de los citados, se entienden incluidos en el rendimiento neto calculado según modalidad de coeficientes del método de estimación objetiva. Ello supone, por ejemplo, que si un empresario enajena una maquinaria o un vehículo afecto a la actividad, nada habrá que computar, pues su importe se entiende incluido en el rendimiento neto.
- No ocurre lo mismo con los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales afectos a una actividad empresarial. En este

caso la plusvalía o minusvalía resultante se suma o resta al rendimiento neto previamente hallado. Serían los supuestos de venta de la explotación forestal, de la vivienda en donde se desarrolla la actividad de turismo rural, etc. Nos remitimos a lo expuesto en la enajenación de bienes afectos en el régimen de estimación directa.

- Un supuesto mixto pudiera darse en la hipótesis de que un empresario, en estimación objetiva modalidad coeficientes, traspasara, por precio global, la totalidad de su negocio, transmitiendo, por un lado bienes muebles afectos y, por otro, inmuebles afectos y activos inmateriales. En este caso habrá que deslindar la parte del precio global que corresponda a los inmuebles y a los activos fijos inmateriales en base a la proporción que guarden los valores normales de realización en el mercado de los elementos transmitidos para, seguidamente, calcular el incremento o la disminución de éstos -inmuebles y activos fijos inmateriales- según las normas del Impuesto sobre Sociedades. Unicamente la plusvalía o minusvalía de éstos se añadiría o restaría al rendimiento neto, pues lo obtenido por la enajenación de los bienes muebles se entiende ya incluido en dicho rendimiento.

#### **B. Disminuciones de patrimonio previstas en el artículo 22.2 del Reglamento del I.R.P.F.**

Puede ocurrir que, sobre los elementos afectos de la actividad empresarial (maquinaria o vehículos, por ejemplo) distintos de los inmuebles, buques y activos fijos inmateriales, incidan circunstancias extraordinarias, tales como robos, incendios, inundaciones, hundimientos u otras que determinen disminuciones de patrimonio en esta clase de elementos afectos a la actividad y que, por su cuantía, no queden reflejados en el rendimiento calculado según las normas de la estimación objetiva. En estos casos, el artículo 22.2 permite a los interesados minorar el rendimiento neto de la actividad en el importe de dichas disminu-



ciones siempre y cuando lo pongan en conocimiento y lo justifiquen ante el órgano competente de la Administración Tributaria (Sección de Gestión Tributaria de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, antes Hacienda) correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de 30 días a partir de la fecha en que se produzca. La Administración, por su parte, deberá verificar la certeza de la causa que motive la reducción del rendimiento.

### C. Gastos extraordinarios previstos en el artículo 30.2 del Reglamento del I.R.P.F.

Dicho artículo viene a decir que, cuando las actividades empresariales acogidas a la modalidad de coeficientes, se vieran afectadas por circunstancias excepcionales - incendios, inundaciones, hundimientos u otras que provoquen gastos extraordinarios, se podrá, notificándolo a la Administración Tributaria en el plazo de treinta días y previa verificación por parte de ésta de la realidad de dichos gastos, minorar el rendimiento neto en el importe de dichos gastos.

Hemos de señalar la existencia, para los mismos bienes, de una **incompatibilidad** entre el tratamiento previsto en el 22.2 y en el 30.2, ambos del Reglamento del I.R.P.F.

#### **Ejemplo:**

*Un empresario, debido a una inundación, sufre graves perjuicios en una maquinaria afecta, cuyo valor era de 15.000.000 de pesetas. Suponiendo que el importe de los daños sea de 5.000.000 de pesetas puede, o tratar la cuantía como disminución de patrimonio o, si incurre en gastos de reparación, considerar éstos como «gastos extraordinarios» minorando, en ambos casos, el rendimiento neto. Hay opción de tratamiento: **o disminución o gastos extraordinarios.***

*Existe, por contra, compatibilidad de tratamiento entre gastos extraordinarios y disminuciones de patrimonio, cuando procedan de*

*elementos afectos que sean inmuebles, buques o activos fijos inmateriales.*

### ***Las llamadas «rentas fiscales»***

Se entiende por tales las diferencias entre el beneficio real y el beneficio determinado mediante el método de estimación objetiva, cuando las diferencias se ponen de manifiesto a través de inversiones, gastos extraordinarios o el patrimonio del sujeto pasivo.

La Ley del I.R.P.F en su artículo 69.5 claramente establece que: "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 . . .".

### ***Pagos fraccionados y obligaciones formales***

Son exactamente igual que en el régimen de estimación directa.

Los empresarios en estimación objetiva por coeficientes sí estarán obligados a presentar la Declaración anual de operaciones con terceros - Modelo 347-, a presentar en marzo del siguiente año, cuando el conjunto de sus operaciones económicas con terceros exceda de 500.000 ptas.

En esta modalidad, se está exonerado de la obligación de diligenciar los libros - registro, si se carece de personal asalariado, estando obligados al diligenciado de libros, en caso contrario.

### **Ejemplo de estimación objetiva por coeficientes**

*Don Francisco García, empresario dedicado al turismo rural, determina sus rendimientos netos en el I.R.P.F. por el método de estimación objetiva, modalidad coeficientes. Durante el año 1997 ha obtenido los siguientes ingresos y gastos:*

*Ingresos 42.350.000. -Gastos (incluyen los IVA soportados) 30.550.000.  
Personal 10.300.000. Compras 9.400.000. - Gtos. financieros  
5.900.000. Energía y agua 900.000. - Tributos no estatales 350.000. -  
Gastos de reparación 3.700.000.*

*Además se han de reseñar las vicisitudes por las que, durante el ejercicio han atravesado los elementos patrimoniales afectos a la actividad de turismo rural.*

- 1. Don Francisco García poseía un inmueble en donde desarrollaba parte de su actividad, que adquirió en octubre de 1986 por 7.000.000 ptas. Dicho inmueble lo vendió en abril de 1997 por 18.000.000 ptas reinvertiendo 15.000.000 ptas. en un nuevo inmueble más ajustado a sus necesidades. Ha venido practicando la amortización máxima permitida por la Ley (el 2 por ciento).*
- 2. El vehículo afecto a la actividad, pues posee dos, se le ha quedado totalmente obsoleto y lo vende en junio por 500.000 ptas. En su día pagó 3.400.000 ptas. por el mismo, estando ya completamente amortizado.*

#### **Solución:**

*1. Rendimiento neto de la actividad  
- Ingresos 42.350.000. - Gastos 30.550.000. - Diferencia  
11.800.000. --15 por ciento 1.770.000. -  
RENDIMIENTO NETO 10.030.000.*

## *2. Incrementos y disminuciones de elementos afectos*

*A) Inmueble - Valor de adquisición actualizado (7.000.000 x 1,462) 10.234.000.*

- Amortización = 2 por ciento 7.000.000 x 11 años x 1,462 . 2.251.480.*
- Valor neto contable corregido 7.982.520. - Valor enajenación 18.000.000. -*

*Incremento de Patrimonio: 10.017.480.*

*Como ya hemos expuesto en la estimación directa existiría una exención por reinversión al tratarse de una empresa de reducida dimensión - no superior a 250.000.000 de facturación - y cuya renta fiscal obtenida en la operación no superara, como es el caso, los 50.000.000.*

*Ahora bien, al reinvertir 15.000.000 del importe de la enajenación, habrá que hallar la parte proporcional del incremento que queda exonerada de gravamen mediante una sencilla regla de tres:*

*Si a 18.000.000 corresponde un incremento exonerado de 10.017.480 a 15.000.000 corresponde un incremento exonerado de  $x = 8.348.000$*

*Si  $x = 8.348.000$ , queda exonerado de gravamen, tributa el resto o sea 1.669.480.*

### *B) Vehículo afecto*

*No ha lugar a computar incremento o disminución de patrimonio la venta del mismo, pues se considera incluido dentro del rendimiento de la estimación objetiva por coeficientes ,en la línea del artículo del Reglamento del I.R.P.F.*

### *C) Total incrementos y disminuciones*

*+ 1.669.480 - 0 = 1.669.480.*

*Por lo tanto el rendimiento neto de la actividad empresarial turismo rural sería:*

$$10.030.000 + 1.669.480 = 11.699.480$$

## **La estimación objetiva por signos, índices o módulos**

Esta modalidad de tributación constituye, a partir del ejercicio 1995, el modo usual de tributación, salvo renuncia, de los agricultores y ganaderos al desaparecer para el sector agropecuario la Estimación Objetiva por coeficientes.

### ***Ambito de aplicación***

Desde el punto de vista **subjetivo** dicho ámbito se circunscribe a las personas físicas, que realicen actividades agrícolas o ganaderas, pudiendo tributar por obligación personal, si tienen la residencia habitual en territorio español, o por obligación real, si no tienen la residencia habitual en territorio español.

También es aplicable este régimen a las entidades en régimen de atribución, es decir, herencias yacentes, comunidades de bienes, sociedades civiles etc., previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, excluyéndose las Sociedades Agrarias de Transformación que tributan en el Impuesto sobre Sociedades.

El ámbito **objetivo** de aplicación contempla los siguientes requisitos:

- el volumen de ingresos no superará los 50.000.000 de pesetas. Superada esa cifra, el rendimiento neto se determinará por el método de estimación directa.
- en caso de realizarse varias actividades, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de estas, no computándose, entre ellas, las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones.

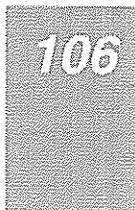
- el volumen de ingresos será el del ejercicio inmediato anterior.
- si en el ejercicio inmediato anterior se hubiere iniciado la actividad, el volumen de operaciones a tener en cuenta será el que resulte de elevar aquél al año.
- en los supuestos de concurrencia de actividades hay que tener en cuenta lo siguiente: si se trata de varias actividades empresariales, el límite de 50.000.000 de pesetas será para el conjunto de todas ellas, con la excepción de que, alguna de las mismas, además de la agrícola, determine sus rendimientos netos en módulos.

### ***Características generales***

Dicha modalidad viene regulada en las Ordenes de desarrollo, de publicación anual, siendo la de 27 de noviembre de 1996, la normativa aplicable al ejercicio 1997. La citada Orden, en lo que afecta al sector agropecuario, se estructura en dos grandes apartados, a saber:

**A. Actividades a las que se aplicará tanto la modalidad de signos, índices o módulos del método de Estimación Objetiva del I.R.P.F., como el método simplificado del IVA y que son:**

- Ganadería independiente.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores y ganaderos que estén excluidos del régimen especial de la agricultura ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido - por superar el 20 por ciento del volumen de operaciones de la actividad principal - y que sean accesorios a esta actividad principal. Se consideran



accesorios a la actividad principal si el importe de los mismos no supera el 50 por ciento del volumen de operaciones de aquélla. Es, por lo tanto, en esta franja de volumen de operaciones - entre el 20 y el 50 por ciento de la actividad principal dónde es operativo el sistema de módulos.

- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.

**B. Actividades a las que sólo será de aplicación la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del I.R.P.F. :**

- La agrícola o ganadera susceptible de ser incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**La modalidad de signos, índices o módulos tiene carácter forzoso, salvo renuncia.** De ésta destacaremos los siguientes aspectos:

*a) Quién puede renunciar*

Lógicamente sólo lo puede hacer el agricultor o ganadero respecto a la actividad de que sea titular. En el caso de entidades que tributen en régimen de atribución de rendimientos, la renuncia debe ser formulada por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes o por uno de ellos con poder especial al efecto.

*b) Plazo para renunciar*

La renuncia deberá 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 debe efectuarse al presentar la declaración censal, siempre con anterioridad al inicio de la actividad.

*c) Medio para renunciar*

El vehículo formal es la declaración censal, modelos 036 y 037. En principio los agricultores y ganaderos deberán utilizar el modelo 036 si bien, potestativamente, podrán utilizar el modelo 037, si reúnen los siguientes requisitos:

- Ser sujeto pasivo del I.R.P.F.
- Tributar en el I V.A, o en el régimen general o en el especial de la agricultura ganadería y pesca.
- No realizar operaciones intracomunitarias sujetas al IVA
- No satisfacer rendimientos de capital mobiliario sujetos a retención.

*d) Efectos de la renuncia*

Básicamente son los dos siguientes:

- El rendimiento neto agropecuario, y el de cualquier actividad empresarial de que sea titular el sujeto pasivo, se determinará mediante el método de estimación directa.
- La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años, pasados lo cuales, y salvo revocación de la misma, se seguirá tributando por el método de estimación directa. La revocación, de producirse, tendrá que efectuarse en el mes de diciembre del tercer año siguiente a la renuncia, mediante la declaración censal. A partir del cuarto año la revocación

puede efectuarse durante el mes de diciembre de cualquier año.

*Ejemplos: agricultor que, además de su actividad, tiene un comercio al por menor de alimentación que también tributa en módulos, facturando, en el primer caso, 25.000.000 de pesetas y, en el segundo, 30.000.000 de pesetas. No hay ningún problema de que ambas actividades tributen por la modalidad de módulos.*

*Si la segunda actividad tributara por la modalidad de coeficientes (no estando lógicamente, en módulos) y dadas las mismas cifras, tendríamos que el agricultor, y por ambas actividades, tributaría por el método de estimación directa por superar, en su conjunto, la cifra de 50.000.000 de pesetas.*

*Si las actividades agropecuarias se ejercen a través de las entidades en régimen de atribución de rentas, el límite será el de la entidad, con independencia de las actividades ejercidas, a título personal, por los socios o comuneros.*

### **Rendimiento neto**

El rendimiento neto correspondiente a cada actividad se obtendrá multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones, corrientes o de capital, y las indemnizaciones, por el «índice de rendimiento neto que corresponda».

Dentro del volumen total de ingresos no se incluyen las subvenciones de la Entidad Estatal de Seguros Agrarios (ENESA) ya que, para el cálculo de los índices de rendimiento neto, se tuvo en cuenta la subvención al coste del seguro que recibe el agricultor asegurado. Sí se incluirán las cantidades percibidas por el titular de la actividad en concepto de prestaciones por incapacidad temporal y, en su caso, por maternidad.

Ahora bien en aquellas actividades que tengan señalados índices correctores, el rendimiento neto será, lógicamente, la resultante de aplicar los mismos. Dichos índices son los siguientes:

#### *A. Utilización de medios de producción ajenos*

Cuando exclusivamente se utilicen medios de producción ajenos salvo en la aparcería y figuras similares, se aplicará el índice del **0,75**.

En este caso se entienden como medios de producción tanto el trabajo como el capital, exceptuándose, lógicamente la tierra. En consecuencia, para la aplicación de este índice corrector, el titular no debe trabajar en absoluto en la actividad, sino emplear íntegramente mano de obra ajena, y, además, todos los elementos de la explotación (maquinaria, aperos, etc.), salvo la tierra, deben ser aportados por terceros.

#### *B. Utilización de personal asalariado*

Cuando la cuantía abonada en concepto de sueldos y salarios supera el porcentaje del volumen total de ingresos que se expresa, será aplicable el índice corrector que se indica a continuación:

<i>Porcentaje</i>	<i>Índice</i>
Más del 10 por 100	0,90
Más del 20 por 100	0,85
Más del 30 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

Hay que tener en cuenta:

- Si se aplica este índice no podrá aplicarse el anterior y viceversa.
- Por "sueldos y salarios", se deben integrar tanto los sueldos, salarios, y remuneraciones de toda índole del personal asalariado, como las cargas sociales varias, correspondientes a dicho personal (seguridad social a cargo de la empresa, dotaciones a instituciones de previsión social, ayudas y subsidios familiares, etc.).

### *C. Cultivos realizados en tierras arrendadas*

Se aplicará el índice del **0,90** sobre los ingresos procedentes de cultivos en tierras arrendadas. Cuando no sea posible delimitar dichos ingresos se prorrateará en función del porcentaje que supongan las tierras arrendadas respecto a la superficie total cultivada, la propia y la arrendada.

### *D. Piensos adquiridos a terceros*

Cuando el ganado se alimente con piensos adquiridos a terceros que representen más del 80 por ciento de los consumidos, excepto en la explotación intensiva de ganado porcino de cebo y avicultura, se aplicará el índice del **0,80**.

La valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

**La aplicación de los índices correctores al rendimiento base de la actividad da un rendimiento neto corregido.**

Dicho rendimiento neto corregido puede verse afectado por las siguientes circunstancias:

*1. Incrementos de patrimonio derivados de determinadas transmisiones de fincas rústicas y explotaciones agrarias.* Dicho régimen arranca de la Ley 19/95 de Modernización de Las Explotaciones Agrarias y viene regulado en el R.D. 660/1996. Destacaremos:

- **Ambito de aplicación.** Para que el régimen tributario regulado en el Decreto sea aplicable deben concurrir las siguientes circunstancias:
  - a) Que las transmisiones - onerosas o lucrativas - de fincas o explotaciones afectas a la actividad agrícola o

ganadera se realicen en el período comprendido entre el 25 de julio de 1995 y los cinco años siguientes 5 de Julio del año 2000).

- b) Que el importe acumulado de las transmisiones, acogidas al citado decreto y realizadas durante esos cinco años, no supere la cifra de 50.000.000 ptas.
  - c) Que el adquirente la destine a la constitución o consolidación de la explotación agraria prioritaria. Si el adquirente es una Administración Pública, debe dedicar la adquisición a bancos de tierras u órganos similares o bien adquirirla por razones de protección del medio natural.
- **Tratamiento de los incrementos y disminuciones generados por fincas rústicas.**
- a) La variación patrimonial será la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto contable, de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades.
  - b) La diferencia, si es incremento, se reducirá en un 7,14 por ciento por cada año de permanencia que exceda de dos. La reducción será del 100 por ciento si la finca hubiese permanecido en el patrimonio del sujeto pasivo más de 15 años.
  - c) La diferencia, si es disminución, no se reducirá y, junto con las otras disminuciones provenientes de la enajenación de inmuebles, buques o activos fijos inmateriales, disminuirá el rendimiento neto reducido.
- **Tratamiento de los incrementos y disminuciones generados por explotaciones agrarias.**

En estos supuestos la renta se determinará por separado, para cada uno de los elementos que la integran, del siguiente modo:

- a) Supuesto de **inmuebles** afectos a la explotación; sigue el sistema expuesto en el apartado anterior.
- b) Supuesto de **muebles** (aperos, tractor) o **semovientes** (animales) afectos a la explotación; **el incremento o la disminución se entiende incluido en el rendimiento neto reducido.**
- c) Supuesto de **buques o activos fijos inmateriales** (fondo de comercio); aumentan o disminuyen el rendimiento neto reducido.
- d) **Otros** supuestos (como venta de existencias); se incluyen entre los ingresos de la actividad, previos a la aplicación de los índices de rendimiento neto que corresponda.

*2. Disminuciones de patrimonio o gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales en elementos afectos distintos de los inmuebles, buques o activos fijos inmateriales*

El rendimiento neto corregido podrá verse reducido si se producen las circunstancias, realmente catastróficas, previstas ya en el Reglamento del I.R.P.F., y en las Ordenes de desarrollo. Son las siguientes:

- A. Si en las actividades agrarias, acogidas a esta modalidad, se produjeran **circunstancias excepcionales** -incendios, inundaciones u otras- que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar excepcionalmente una reducción de carácter sectorial o zonal (artículo 28, cuatro, del Reglamento).

- B. Si el desarrollo de las actividades agropecuarias, en estimación por módulos, se viese afectado por robos, incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales similares, que determinaran disminuciones de patrimonio en elementos muebles afectos a la actividad, se podrá disminuir el rendimiento neto en el importe de dichas disminuciones siempre que se ponga en conocimiento y se justifique ante la Administración Tributaria en el plazo de 30 días, a contar desde la fecha en que se produzca (artículo 22.2 Reglamento).
- C. Si las actividades agropecuarias acogidas a esta modalidad, se vieran afectadas por incendios, inundaciones, hundimientos o graves averías en el equipo industrial que alteren gravemente el desarrollo de la actividad - individualmente considerada - y, dicho evento, se pusiera en conocimiento de la Administración, ésta, habiendo solicitado las pruebas pertinentes, podrá permitir la reducción de los módulos para el contribuyente, y por la actividad en cuestión que se viera afectada (artículo 28, cuatro, 2 Reglamento).
- D. Si Las actividades agropecuarias se vieran afectadas por circunstancias excepcionales -incendios, hundimientos, inundaciones u otras que provocaran gastos extraordinarios, por no paralización de la actividad, se podrá, notificándolo a la Administración Tributaria en el plazo de 3 días, y previa verificación por ésta de la realidad de dichos gastos minorar el rendimiento neto en el importe de aquéllos. Dicha minoración será incompatible para los bienes afectos, que no sean inmuebles ni buques ni activos fijos inmateriales, con el tratamiento previsto como disminución de patrimonio, (artículo 28, cuatro, 3 Reglamento).

**La resultante de aplicar al rendimiento neto corregido las circunstancias anteriores nos sitúa en el rendimiento neto por módulos.**

Dicho rendimiento neto por módulos puede, a su vez, verse reducido por las circunstancias siguientes:

A) Reducción general

Durante 1997 el rendimiento neto por módulos podrá reducirse en un **15 por ciento**, siendo esta reducción compatible con la de nuevas actividades que a continuación, comentamos.

B) Nuevas actividades

El rendimiento neto podrá reducirse en, 1997, en un **20 por ciento** cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. Que se trate de nuevas actividades agropecuarias -cuyo ejercicio se haya iniciado entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994.
2. Que no se trate de actividades de temporada. Evidentemente la ganadería no es actividad de temporada pero, en la agricultura, puede haber matices al respecto, al menos a nivel teórico.
3. Que no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.
4. Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de las actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el sujeto pasivo. Este requisito se tiene por no puesto para el sector agropecuario que, como es lógico, no realiza su actividad en un «local» determinado, tal y como éste viene definido en el I.A.E.

C) Reducción para jóvenes agricultores

Los agricultores jóvenes -entre 18 y 40 años- así como los asalariados agrarios podrán reducir su rendimiento neto en un **25 por ciento** durante los cinco años siguientes a su primera

instalación en una explotación agraria que tenga el carácter de prioritaria, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

**Rendimiento neto por módulos menos las reducciones señaladas  
= rendimiento neto reducido.**

Dicho rendimiento neto reducido

- + Incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de inmuebles (distintos de los acogidos al Decreto 660/1.996), buques o activos fijos inmateriales.
- Disminuciones de patrimonio derivadas de la enajenación de inmuebles (incluso de los acogidos al Decreto 660/1996), buques o activos fijos inmateriales.
- = Rendimiento neto de la actividad.

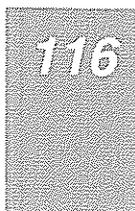
### ***Retenciones sobre las rentas agrícolas o ganaderas***

El R.D. 2414/94 , entre otras cuestiones, introdujo la obligatoriedad de la retención sobre los rendimientos agrícolas y ganaderos, aplicable tanto en la estimación directa como en la objetiva, modalidad signos, índices o módulos.

Se especifica que, entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, se encuentran "los rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas".

Dicha obligación de retener recae, además de en las personas jurídicas, entidades en régimen de atribución de rentas y empresarios individuales, en "las cooperativas agrarias cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios".

La cuantía de las retenciones será como sigue:



- En las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por ciento.
- En Los restantes casos: 2 por ciento.

Los citados porcentajes se aplicarán sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

Entre los ingresos íntegros debe incluirse la compensación del 4 por ciento prevista para los agricultores y ganaderos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Dicha retención tiene la consideración de pago a cuenta.

***Ejemplo.** Agricultor, acogido al régimen especial de la agricultura ganadería y pesca, vende su cosecha de patatas, por un importe de 1.430.000 pesetas. El adquirente le abona, por estar obligado a ello, la compensación del 4 por ciento, que arroja la cifra de 57.200 pesetas ¿Cuál es la retención aplicable a dichas rentas agrícolas?*

**Respuesta.**

*La base de la retención será  $1.430.000 + 57.000 = 1.487.200$*

*El tipo el 2 por ciento*

*La retención aplicada ascenderá a 29.744 pesetas.*

**Pagos fraccionados**

- En la actualidad, y después de diversas vicisitudes, el importe del fraccionamiento, según el R.D. 2414/94, será del 2 por ciento del volumen de ventas del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.
- Los pagos fraccionados se presentarán trimestralmente entre los días 1 y 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero.
- Se ha de indicar, con claridad, que los índices correctores no son aplicables a los pagos fraccionados, siendo éstos con

carácter inamovible, el 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, con las excepciones antes señaladas.

- Sin embargo, a efectos de los pagos fraccionados, sí se tendrá en cuenta la reducción general del 15 por ciento, establecida en 1997.
- Los agricultores y ganaderos no estarán obligados a efectuar pago fraccionado si, en el año anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos procedentes de sus explotaciones, con excepción de las subvenciones, corrientes o de capital y las indemnizaciones, fueren objeto de retención o ingreso a cuenta.
- Si no hay obligación de efectuar pagos fraccionados, no hay que presentar ningún tipo de declaración por ese concepto, ni siquiera negativa.
- El modelo 131 será el que se utilice para la presentación de pagos fraccionados en estimación objetiva por módulos.

#### ***Obligaciones formales***

- A. Los agricultores y ganaderos, acogidos a esta modalidad de tributación, sólo deben llevar el libro de ventas o ingresos sin obligación de diligenciarlo. La Orden de 31 de octubre de 1996 establece que, en dicho libro, deberán consignarse, al menos, los siguientes datos: el número de la anotación, la fecha en que cada uno de los mismos se hubiera devengado, con arreglo al criterio de imputación temporal que se adopte, el número de la factura o documento justificativo en que se recoja, el concepto por el que se producen, el importe de los mismos con separación del IVA devengado, o compensación reintegrada si está en el régimen especial de la agricultura ganadería y pesca.

Cuando el sujeto pasivo, por dichas actividades esté acogido al régimen simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería pesca en el IVA y, en general, en todos aquellos casos en que no sea obligatoria la expedición de factura, documento equivalente o sustitutivo, de acuerdo con lo establecido en el R.D. 2.402/1985, se podrá realizar asiento resumen diario que recoja todas las operaciones para las que no haya expedido documento de facturación.

- B. Deben **conservar las facturas emitidas**, si ha lugar, y las facturas u otros justificantes análogos recibidos. Conocida es la dificultad de aplicar lo dicho en el sector por la idiosincrasia del mismo.
- C. Deben **comunicar a la Administración, vía modelos 036 y 037, el comienzo, la modificación o el cese de sus actividades.**
- D. Deben **efectuar, en su caso, la pertinente retención sobre los sueldos de los trabajadores a su cargo.**

## **ANEXO I**

Signos, índices o módulos de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas.

### ***Actividades agrícolas y ganaderas***

**Actividad: Ganadera de explotación de ganado porcino de carne y avicultura.**

Índice de rendimiento neto: 0,12

NOTA: En la avicultura se encuentra comprendida la obtención de productos (carne y huevos) procedentes de pollos, gallinas, patos, faisanes, perdices, codornices, etc.

**Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de cereales, leguminosas y hongos para el consumo humano y ganadera de explotación de ganado bovino de carne y cunicultura.**

Índice de rendimiento neto: 0,24

NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de cereales: cereales grano excepto arroz (trigo, centeno, cebada, avena, maíz, sorgo, mijo, panizo, alpiste, escaña, tritacale y trigo sarraceno, etc.) y leguminosas: leguminosas grano (judías, lentejas, garbanzos, habas, guisantes, algarrobas, veza, yeros, almortas, alholvas, altramuces, etc.).

**Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos, productos del olivo y ganadera de explotación de ganado porcino de cría y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.**



Índice de rendimiento neto: 0,30

NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de: frutos secos ( nogal, avellano, almendro, castaño y otros frutales de cáscara como pistachos y piñones ), oleaginosas (cacahuete, girasol, soja, colza y nabina, cártamo y ricino), cítricos (naranja dulce, naranja amarga, mandarino, limonero, pomelo, lima, bergamota), productos del olivo (aceituna de mesa y aceituna de almazara) y otras actividades ganaderas (colmenas, equinos, animales para peletería (visón, chinchilla, etc.), etc.

**Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados y ganadera de explotación de ganado ovino de leche y caprino de leche.**

Índice de rendimiento neto: 0,35

NOTA: A título indicativo se incluye la obtención de forrajes (plantas forrajeras de escarda y otras plantas forrajeras), frutos no cítricos (manzana para mesa, manzana para sidra, pera, membrillo, níspero, otros frutos de pepita, cereza, guinda, ciruela, albaricoque, melocotón y otros frutos de hueso, higo, granada, grosella, frambuesa, otros pequeños frutos y bayas, plátano, aguacate, chirimoya, kiwi y otros frutos tropicales y subtropicales), productos hortícolas (col repollo, col de Bruselas, coliflor, otras coles, acelga, apio, puerro, lechuga, escarola, espinaca, espárrago, endivia, cardo, otras hortalizas de hoja, tomate, alcachofa, pepino, pepinillo, berenjena, pimiento, calabaza, calabacín, otras hortalizas cultivadas por su fruto o su flor, remolacha de mesa, zanahoria, ajo, cebolla, cebolleta, nabo, rábano, otras hortalizas cultivadas por su raíz, bulbo o tubérculo, guisante verde, judía verde, haba verde, otras hortalizas con vaina, sandía, melón, fresa, fresón, piña tropical y otras frutas de plantas no perennes), y otros

productos agrícolas (lúpulo, caña de azúcar, azafrán, achicoria, pimiento para pimentón, viveros, flores y plantas ornamentales, etc.)

**Actividad: Agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles, tabaco y uva de mesa y ganadera de explotación de ganado bovino de leche, ovino de carne, caprino de carne y servicios de cría, guarda y engorde de aves.**

Índice de rendimiento neto: 0,40

NOTA: a título indicativo se incluye la obtención de: Plantas textiles: Algodón, lino, cáñamo, etc.

**Actividad: Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos y servicios de cría, guarda y engorde de ganado, excepto aves.**

Índice de rendimiento neto: 0,55

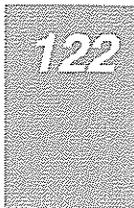
**Ejemplo**

*Agricultor que, en 1997, obtiene los siguientes ingresos y por los conceptos que siguen. En IVA tributa en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Los ingresos no incluyen el 4 por ciento de compensación.*

- Venta de cereales .....900.000 pesetas
- Venta de alfalfa ..... 700.000 pesetas
- Venta de patatas ..... 830.000 pesetas

**Solución:**

Cultivo	Ingresos	4 por ciento	Ingresos Totales	Porcentaje R.anual
Cereales	900.000	36.000	936.000	24 por ciento 224.640
Alfalfa	700.000	28.000	728.000	35 por ciento 254.800
Patata	830.000	33.200	863.200	35 por ciento 302.120
Rendimiento neto total	.....781.560			
Reducción 15 por ciento	.....117.234			
Rendimiento neto a declarar	..... 664.326			



## La estimación indirecta

El artículo 68 de la Ley 18/1991, en su apartado c, contempla el régimen de estimación indirecta como uno de los posibles para la determinación de la base imponible, remitiendo a lo dispuesto al efecto por la Ley General Tributaria.

El régimen de estimación indirecta se aplica en los supuestos en que a la Administración le resulta imposible cuantificar la base imponible por los regímenes de estimación directa u objetiva.

La subsidiariedad es la característica esencial del régimen. Como reiteradamente han señalado los Tribunales para que el régimen sea aplicable no basta con que se haya producido una causa motivadora de la aplicación de la estimación indirecta, sino que es preciso que de tal circunstancia se derive la imposibilidad de una estimación completa de la base imponible por los regímenes de estimación directa u objetiva.

Las causas determinantes de aplicación del régimen son, según el artículo 64 del Reglamento de Inspección, las que siguen:

- Que el sujeto pasivo o retenedor no haya presentado sus declaraciones o las presentadas no permitan a la Administración la estimación directa u objetiva de las bases o rendimientos.
- Que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables.
- Que el sujeto pasivo o retenedor ofrezca resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- Que por causa de fuerza mayor se haya producido la desaparición de los libros registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Una vez encontrada una causa de aplicación del régimen la Ley General Tributaria, en su artículo 50, recoge unos medios no tasados, mediante los cuales llegar a una cuantificación razonable de la base imponible, ya que no debe olvidarse que la aplicación de dicho régimen supone la renuncia a la exactitud en la cuantificación de la base imponible.

### **La imputación temporal de ingresos y gastos en la actividad agrario**

Este tema es uno de los más controvertidos dentro del sector agrario.

En principio las reglas generales en esta materia se hallan recogidas en el artículo 56 de la Ley 18/1991 y desarrolladas en los artículos 14 a 16 del Reglamento del I.R.P.F del siguiente modo:

- A) Los ingresos se imputan al ejercicio en que se devengan, es decir, al momento en que sean exigibles por el acreedor.
- B) Los gastos se imputan al ejercicio en que se producen, es decir, al momento en que sean exigibles por quien haya de percibirlos.
- C) Los incrementos y las disminuciones de patrimonio - incluidas las producidas por enajenación de elementos afectos - se entenderán devengadas en el momento en que tenga lugar la alteración patrimonial.
- D) El momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos no tiene trascendencia a estos efectos.
- E) En las operaciones a plazo o con precio aplazado tanto los rendimientos netos, como los incrementos o disminuciones de patrimonio, se imputarán, proporcionalmente, a medida

que se hagan exigibles los cobros correspondientes, salvo que el contribuyente decida imputarlos íntegramente al momento del nacimiento del derecho, que, normalmente, será el momento del perfeccionamiento del contrato correspondiente. Se consideran operaciones a plazo o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega del bien y el vencimiento del último plazo sea superior al año. Si los pagos se instrumentan mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento. El ingreso, en este caso, se imputará en el momento de su transmisión.

*Ejemplo: maquinaria agrícola que se vende en 1996 por 5.000.000 de pesetas. En el momento de la venta se perciben dos millones, y el resto se aplaza mediante la emisión de una letra de cambio con vencimiento en 1999, si bien se endosa, se transmite, a un tercero en 1998. Es en dicho año donde deben imputarse los tres millones aplazados.*

Además de las reglas generales antes expuestas, el sujeto pasivo agricultor, de acuerdo con el artículo 15 del Reglamento, puede utilizar criterios de imputación distintos a los señalados en el artículo 14 del Reglamento, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que no originen alteración alguna en la calificación fiscal de los ingresos y gastos y, en particular, en que no se desvirtúe la necesaria correlación entre ambos.
2. Que se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deban surtir efecto. Dicha propuesta de imputación temporal de ingresos y gastos debe incluirse en su declaración del I.R.P.F. y debe abarcar a todas las rentas, no sólo las agrarias. Si la

Administración Tributaria no considerase ajustada dicha propuesta rectificará de oficio la autoliquidación practicada, notificándosela al interesado, quien podrá interponer los recursos pertinentes.

3. Que se especifique el plazo de aplicación, estableciéndose un plazo mínimo de tres años.
4. En ningún caso dichos criterios implicarán que algún ingreso o gasto quede sin computar.

### **Las deducciones en la actividad agraria**

Las de mayor trascendencia para el sector son las deducciones por inversiones empresariales. Pues bien, en principio tales incentivos sólo serán de aplicación a los sujetos pasivos en régimen de estimación directa, si bien el artículo 78.5 de la Ley 18/1991 prevé la posibilidad de aplicar tales incentivos a los contribuyentes que determinen sus rendimientos netos en estimación objetiva.

#### **A) Creación de empleo**

Para el ejercicio 1997, este incentivo consiste en la deducción de 800.000 ptas. por cada persona - año de incremento del promedio de plantilla, pero sólo, respecto a los trabajadores minusválidos.

#### **B) Deducción por las inversiones realizadas para la protección del medio ambiente. Se establece una nueva deducción, para el ejercicio 1997, de un 10 por ciento de las inversiones que se realicen en bienes del activo material destinadas:**

- A la protección del medio ambiente, consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedentes de instalaciones industriales.

- Contra la contaminación de las aguas superficiales, subterráneas y marinas y para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.

Para que estas inversiones den derecho a la deducción, es necesario que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental.

### C) Límites de estas deducciones

El límite será del 35 por ciento, año 1997, y, según el art. 80.2 Ley 18/91, dicho límite se aplicará sobre la diferencia entre la cuota íntegra y las siguientes deducciones:

- Familiares.
- Gastos de enfermedad.
- Alquileres y gastos de custodia de niños.
- Inversiones.

#### **Ejemplo:**

*Agricultor, en estimación directa, que a efectos del ejercicio 1997, presentara hipotéticamente los siguientes datos:*

- Cuota íntegra.....	1.920.553.
- Deducciones familiares .....	22.100.
- Deducciones gastos enfermedad .....	200.109.
- Deducciones vivienda habitual .....	409.123.
- Deducción por creación de empleo .....	800.000.

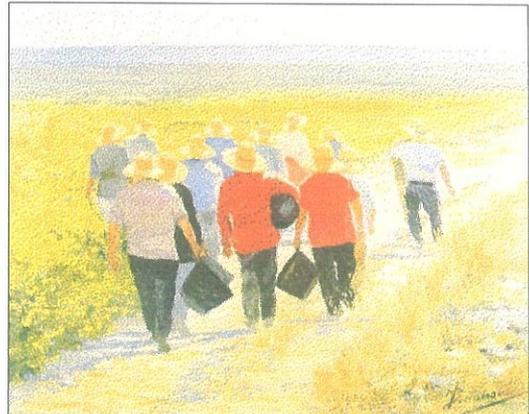
*¿Puede o no deducirse esta última cifra? Procedamos:*

- Cuota íntegra .....	1.920.553.
- Deducciones (excluyendo la de creación)	631.332.
- Diferencia .....	1.289.191.
- Límite 35 por ciento s/1.291.321 = .....	451.216.

*No se puede deducir en su totalidad la deducción por creación de empleo - 800.000 - pues su cuantía excede del límite máximo 451.216. El resto no aplicado - 348.784 - podrá deducírsele en el ejercicio siguiente, 1998.*

# Capítulo III

## ENTIDADES ASOCIATIVAS AGRARIAS



### III. ENTIDADES ASOCIATIVAS AGRARIAS

En el mundo agrario el titular de la empresa agraria puede no ser un empresario individual, un profesional de la agricultura, una persona física en definitiva.

También pueden ser titulares de una explotación agraria las llamadas personas jurídicas, reguladas en el Derecho Mercantil, bajo la forma de sociedades en sus diversas manifestaciones -anónimas, limitadas, colectivas, en cuyo caso se regirán, fiscalmente hablando, por la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, es preciso tener en cuenta dos hechos relevantes en este tema:

- de un lado, este tipo de sociedades tienen una escasa importancia dentro del mundo agrícola
- de otro, en cuanto que pretendemos sistematizar los aspectos más relevantes de la fiscalidad agraria y, entre ellos, pensamos, no se encuentra la fiscalidad de las sociedades mercantiles agrarias, que sí se podría y debería tratar en un manual en profundidad. Dicho lo anterior sí es recomendable, en la línea expuesta, analizar dos fenómenos clásicos del asociacionismo agrario, como son las Cooperativas y las Sociedades Agrarias de Transformación, así como uno nuevo, constituido por las Agrupaciones de Interés Económico.

#### III.I. Régimen Jurídico General de las Cooperativas

Concepto y principios que inspiran la actividad cooperativa. El concepto legal de las mismas viene establecido en el artículo 1º de la Ley General de las Cooperativas de 2 de abril de 1987 al

decir que: "Las Cooperativas son Sociedades que, con capital variable y estructura y gestión democrática, asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socio - económicas comunes, para cuya satisfacción y al servicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales, imputándose los resultados económicos a los socios, una vez atendidos los fondos comunitarios, en función de la actividad cooperativizada que realizan".

De esta definición y del articulado de la Ley ya citada se deducen una serie de principios que han sido norte y guía de la actuación de las sociedades cooperativas. **Dichos principios**, en sintonía con los formulados por la Alianza Cooperativa Internacional, son los que siguen:

- 1) Libre adhesión y baja voluntaria: expresa la vocación solidaria de la Cooperativa.
- 2) Igualdad de derechos políticos y económicos entre los socios: En las Cooperativas cada persona tiene un voto, sea cual sea su capital. La Cooperativa es una agrupación de personas, no de capitales.
- 3) Distribución de los excedentes del ejercicio en proporción a las operaciones realizadas: Así, por ejemplo, en una Cooperativa de trabajo asociado se tendrán en cuenta las horas trabajadas y la cualificación profesional; en una de consumo, las compras realizadas por el socio, etcétera. Nunca los excedentes se repartirán en proporción al capital que cada socio posea, lo cual refleja el papel subordinado que juega el capital, que no se retribuye en dividendos, sino con intereses, en caso de que así se establezca, y los cuales no podrán exceder en más de tres puntos el tipo de interés básico del Banco de España.

- 4) Educación y formación cooperativa: En base a ello la legislación cooperativa prevé que una parte de los excedentes netos del ejercicio se destinen a la formación de los socios en los principios y técnicas cooperativas, económicas y profesionales.
- 5) Establecimiento de toda clase de relaciones intercooperativas: Con ello se plasma el interés del cooperativismo en no replegarse al estrecho marco de cada cooperativa y en configurarse como un sector del sistema económico -la llamada economía social- distinto del público y del privado.

### Legislación aplicable

Se ha de indicar en vía de principio, que el fomento del cooperativismo está consagrado, a nivel constitucional, en el artículo 129.2 de la Constitución cuando se establece que: "Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en las empresas y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción".

Se ha indicado también, en el apartado anterior, que determinadas Comunidades Autónomas, con competencia exclusiva en materia de Cooperativas, han dictado sus propias leyes. Son las siguientes:

- Ley de Cooperativas de Cataluña, Decreto legislativo de 10 de febrero de 1992.
- Ley de Sociedades de Cooperativas Andaluzas de 2 de mayo de 1983
- Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana de 2 de marzo de 1995.
- Ley Foral de Cooperativas de Navarra de 3 de julio de 1989.
- Ley de Cooperativas de Euskadi de 24 de junio de 1993.

A la vista de lo expuesto, pueden darse dos situaciones, a saber:

- **Comunidades Autónomas, las citadas, con competencia exclusiva en materia de cooperativas** y que han hecho uso de la misma. En ellas la legislación aplicable es como sigue:
  - a) Su propia Ley de Cooperativas.
  - b) La Ley General de Cooperativas de 2 de abril de 1987 con carácter supletorio.
  - c) En materia fiscal, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y la Ley del Impuesto de Sociedades de 27 de diciembre de 1995 pues contiene artículos que afectan a las Cooperativas (valoración de determinadas partidas, tipos de gravamen, etcétera).
  
- **Comunidades Autónomas sin competencias, o que, caso de Galicia, teniendo competencias no las han ejercitado.** En ellas la normativa aplicable está constituida:
  - a) Por la Ley General de Cooperativas en cuanto al régimen jurídico general.
  - b) En materia fiscal por las disposiciones antes mencionadas.

### **Clases de Cooperativas**

**Básicamente las Cooperativas pueden ser o de primer grado, las más normales, o de segundo o ulterior grado.** A su vez las primeras pueden ser, según el artículo 116 de la Ley General de Cooperativas, de las siguientes clases:

1. Cooperativas de Trabajo Asociado.
2. Cooperativas de Consumidores y Usuarios.
3. Cooperativas de Viviendas.
4. Cooperativas Agrarias.

5. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
6. Cooperativas de Servicios.
7. Cooperativas del Mar.
8. Cooperativas de Transportistas.
9. Cooperativas de Seguros.
10. Cooperativas Sanitarias.
11. Cooperativas de Enseñanza.
12. Cooperativas Educativas.
13. Cooperativas de Crédito.

Las de segundo o ulterior grado están constituidas por dos o más Cooperativas de la misma clase.

### **Los Socios**

En las Cooperativas de primer grado pueden ser socios tanto las personas físicas como las personas jurídicas, públicas y privadas, con las salvedades que se establecen en el Capítulo XII de la Ley General de Cooperativas, al regular las distintas clases de Cooperativas.

En las Cooperativas de segundo o ulterior grado sólo pueden ser socios las Sociedades Cooperativas y los socios de trabajo.

### **Libros y contabilidad de las Cooperativas**

Las Cooperativas deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que se regirá por los principios de veracidad, claridad, exactitud, responsabilidad y secreto contable, que deberán ser aplicados teniendo presente las peculiaridades de la naturaleza de la Sociedad Cooperativa. Las Cooperativas, en suma, deberán llevar los siguientes libros de Contabilidad:

- Libro de Inventarios y Balances.
- Libro Diario.

- Libro de informes de la Censura de Cuentas.
- Los libros que establezca la legislación especial, aplicable por razón de su actividad empresarial.

Pues bien, además de los anteriores, y según la Ley General de Cooperativas deberán tener al día los siguientes libros:

- Libro registro de Socios y, en su caso, Libro registro de Asociados.
- Libro registro de Aportaciones al Capital Social.
- Libro de Actas de la Asamblea General, del Consejo Rector y en su caso, del Comité de Recursos.

### **III.2. El Régimen Fiscal de las Cooperativas**

Hasta la promulgación de la actual **Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas, de 19 de diciembre de 1990**, éstas, en cuanto a sus aspectos fiscales, se regían por una normativa precaria.

La Ley 20/1990 es una ley adjetiva, no sustantiva. No define, sino que da por hecho, lo que es una Cooperativa, ni establece las clases en que pueden dividirse las mismas, ni los requisitos para ser socio, etcétera. Se remite a las Leyes, General o Autonómicas, aplicables al caso.

Según el artículo 7 de la citada Ley, tienen la calificación de cooperativas especialmente protegidas, si reúnen los requisitos pormenorizados en los artículos 8 al 12, las siguientes:

- a. Las Cooperativas de Trabajo Asociado.
- b. Las Cooperativas Agrarias.
- c. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra (que se diferencian de las Agrarias, básicamente, en que éstas últimas asocian empresarios agrícolas, mientras que en las de Explotación Comunitaria se asocian propietarios).



- d. Cooperativas del Mar.
- e. Cooperativas de Consumidores y usuarios.

Como se ve se presta la especial protección a:

- Las del Sector Primario.
- Las que crean puestos de trabajo.
- Las de Consumo.

Se ha de indicar que las leyes de Presupuestos de cada año pueden cambiar los criterios para considerar a una Cooperativa como especialmente protegida.

Sólo comentaremos, por su significación en el sector agrario, los requisitos que deben reunir las Cooperativas Agrarias y las de Explotación Comunitaria de la Tierra.

Así, y siguiendo al 9º de la Ley 20/1990 de Régimen Fiscal de las Cooperativas, se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas Agrarias que reúnan los siguientes requisitos:

1. Que asocien, en principio, a personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

También podrán ser socios:

- Otras Cooperativas Agrarias, Cooperativas de Explotación Comunitaria de Tierra y Sociedades Agrarias de Transformación.
- Sociedades cuyo capital social pertenezca mayoritariamente a entes públicos.
- Comunidades de bienes titulares de explotaciones agrarias.

**2. Que en la realización de sus actividades agrarias respeten los siguientes límites:**

- a) Que los productos adquiridos o elaborados por la Cooperativa con destino exclusivo para sus explotaciones o las de sus socios, no pueden ser, en principio, cedidos a terceros no socios.
- b) Que no se comercialicen productos procedentes de otras explotaciones en cuantía superior, por ejercicio económico, al 5 por ciento, o al 40 por ciento si lo prevén los estatutos, del precio de mercado obtenido por los productos propios.

**3. Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio, no excedan de 6.500.000 pesetas.**

Si se trata de Cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integran socios titulares de explotaciones de ganadería independiente, el volumen de ventas de estos socios no puede superar los límites para ser operativa la Estimación Objetiva en el I.R.P.F., o sea 50 millones.

**Las Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra, para ser especialmente protegidas, y de acuerdo con el artículo 10 de la Ley 20/1990, deben reunir los siguientes requisitos:**

- 1. Que los socios sean personas físicas titulares de derechos de uso y disfrute sobre bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la Cooperativa. También podrán ser socios los que, sin ceder a la Cooperativa derechos de uso y disfrute, presten su trabajo en la misma para la consecución de sus fines, que son la explotación en común de los bienes cedidos por los socios.

2. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20 por ciento del total de socios trabajadores.
3. Que no se comercialicen productos de otras explotaciones en cuantía superior al 5 por ciento del precio de mercado obtenido por los productos que proceden de la actividad de la Cooperativa.
4. Que el importe total de bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de la Cooperativa, dividido por el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derechos de explotación, no exceda de 6.500.000 pesetas.
5. Que ningún socio ceda a la Cooperativa bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de las integradas en la explotación.

### **III.3. Normas especiales del Impuesto sobre Sociedades**

Son las normas del Capítulo IV del Título II (artículos 15 a 29). Se trata de normas de ajuste, de carácter técnico y, por lo tanto, se aplican a todas las Cooperativas, tanto si son protegidas, o especialmente protegidas, como si no lo son.

#### **Valoración de las operaciones cooperativizadas**

Las operaciones realizadas por las Cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado.

No obstante lo anterior, cuando se trate de Cooperativas de Consumidores y Usuarios, Vivienda o de aquellas que, conforme

a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros. En caso contrario, se aplicará este último.

**La nueva Ley del Impuesto de Sociedades, Ley 43/95, en su Disposición Final Segunda, introduce dentro de la citada excepción a las cooperativas agrarias, las cuales ya no deben valorar sus operaciones a precio de mercado.**

Dicho valor -de mercado o no- será ingreso para la Cooperativa si corresponde a la entrega de la Cooperativa al socio, o gasto, si, por contra, la entrega es del socio a la Cooperativa.

El anterior precepto (artículo 15) trata de evitar transferencias de beneficios entre el socio y la Cooperativa, en aquella dirección en que menor sea la tributación. Toda la problemática que plantea la aplicación del valor de mercado podría haberse evitado acudiendo al régimen de transparencia fiscal, hoy desaparecido, a efectos de las Cooperativas.

### **Base imponible**

Es, según la nueva Ley 43/95 del Impuesto de Sociedades, el **resultado contable ajustado**.

Para la determinación de la base imponible se considerarán separadamente:

- Los resultados cooperativos.
- Los resultados extracooperativos.

Son **ingresos cooperativos** los siguientes:

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios.



2. Las cuotas periódicas satisfechas por los socios.
3. Las subvenciones corrientes.
4. Las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital.
5. Los intereses y retornos procedentes de la participación de la Cooperativa en otras Cooperativas.
6. Los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada.

**Son ingresos extracooperativos:**

1. Los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios.
2. Los derivados de inversiones o participaciones financieras en Sociedades de naturaleza no cooperativa.
3. Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la Cooperativa. Dentro de éstos se incluyen los que proceden de las Secciones de Crédito con excepción de las operaciones activas realizadas con los socios, de los obtenidos a través de Cooperativas de Crédito y de los procedentes de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por Empresas Públicas.
4. Los incrementos y las disminuciones de patrimonio (o resultados extraordinarios según la terminología de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades). Como novedad hay que resaltar que la nueva Ley del Impuesto, Ley 43/95, en su Disposición Final Segunda añade una nueva Disposición Adicional Quinta a la Ley de Régimen Fiscal de las Cooperativas que establece que no se considerarán incrementos y disminuciones de patrimonio los obtenidos como consecuencia de la atribución patrimo-

nial de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias que hayan tenido lugar a partir del 1 de enero de 1994.

Para la determinación de los resultados cooperativos y extracooperativos se imputarán a los ingresos de una y otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundada corresponda de los gastos generales de la Cooperativa. Dentro del apartado de gastos específicos, y a efectos de determinar los resultados cooperativos, destacan:

- 1) **La dotación, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción**, que no podrá exceder del 30 por ciento de los excedentes netos del ejercicio. Dicho fondo es una reserva a través de la cual se da cumplimiento a uno de los principios fundamentales del cooperativismo.
- 2) **Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones, obligatorias o voluntarias, al capital social**, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España, incrementado en tres puntos para los socios y cinco puntos para los asociados.

Con esta norma queda definitivamente zanjada la interpretación de considerarlos no deducibles, en base al artículo 14 de la Ley 61/1978, al entenderlos como una retribución al capital propio.

- 3) **Las retribuciones por las aportaciones de los socios a la Cooperativa** estimadas por un valor de mercado, aunque en contabilidad figuren por un valor inferior.

Por último se ha de indicar que, en las Cooperativas, existe una especie de **base liquidable** - o base imponible corregida resultante de minorar cada una de las bases imponibles, la de resultados cooperativos, y extracooperativos, en el 50 por ciento de la

parte que, obligatoriamente, se destine al Fondo de Reserva Obligatorio.

### **Tipos de gravamen y cuota tributaria**

- a) A la base imponible o liquidable, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos, se le aplicará el tipo del 20 por ciento, o del 25 por ciento si se trata de Cooperativas de Crédito. Dicho tipo reducido es un incentivo tributario.
- b) A la base imponible o liquidable, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general (en la actualidad el 35 por ciento).

Los anteriores tipos de gravamen se aplican tanto a las Cooperativas simplemente protegidas como a las especialmente protegidas, ya que la especialidad en la protección de éstas últimas no afecta al tipo de gravamen.

Recuérdese que, en caso de Cooperativas no protegidas, el tipo aplicable es siempre el general del impuesto (35 por ciento en la actualidad), tanto para resultados cooperativos como extracooperativos.

- c) La suma algebraica de las cantidades resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores tendrá la consideración de cuota íntegra cuando fuese positiva.
- d) Si la suma algebraica resultase negativa su importe podrá compensarse por la Cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los siete ejercicios siguientes. Este plazo de siete años ha sido introducido por la nueva Ley del Impuesto y sustituye al anterior de cinco años. Este procedimiento sustituye al sistema de compensación de bases imponibles vigente hasta la fecha.

## Ejemplo

*Cooperativa del Campo "La Agraria" tiene a 31 de diciembre de 1997 la siguiente Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Dicha Cooperativa es especialmente protegida.*

*No se efectuó dotación alguna al Fondo de Educación y Promoción (artículo 89, en relación con el 84.a y 83.2 de la Ley General de Cooperativas).*

<i>Gastos. específicos operac. Cooperativas</i>		<i>20.000.000 Ptas.</i>
<i>Gastos. específicos operac. extracooperativas</i>		<i>300.000 Ptas.</i>
<i>Gastos generales</i>		<i>5.000.000 Ptas.</i>
<i>Saldo</i>		<i>7.500.000 Ptas.</i>
		<i>32.800.000 Ptas.</i>
<i>Operaciones Cooperativas</i>	<i>22.000.000 Ptas.</i>	
<i>Intereses pagarés tesoro</i>		<i>1.000.000 Ptas.</i>
<i>Intereses pagarés empresa</i>		<i>4.000.000 Ptas.</i>
<i>Plusvalía enajenación activo</i>		<i>5.800.000 Ptas.</i>
		<i>32.800.000 Ptas.</i>
<i>Base Imponible resultados cooperativos</i>		
	<i>22.000.000</i>	<i>Ingresos Integros</i>
	<i>+ 1.000.000</i>	<i>Intereses pagarés tesoro</i>
	<i>- 20.000.000</i>	<i>Gastos específicos</i>
	<i>- 3.506.097</i>	<i>Parte Gastos Generales</i>
	<i>- 506.097 Ptas.</i>	
<i>Base Imponible resultados extracooperativos</i>		
	<i>4.000.000</i>	<i>Interés pagarés empresa</i>
	<i>+ 5.800.000</i>	<i>Plusvalía activo</i>
	<i>- 300.000</i>	<i>Gastos específicos</i>
	<i>- 1.493.903</i>	<i>Parte Gastos Generales</i>
	<i>8.006.097 Ptas.</i>	

*Parte Gastos Generales imputados a resultados cooperativos:*

$$\begin{array}{r} 23.000.000 \times 5.000.000 = 3.506.097 \text{ Ptas.} \\ 32.800.000 \end{array}$$

*Parte Gastos Generales imputados a resultados extracooperativos:*

$$5.000.000 - 3.506.097 = 1.493.903 \text{ Ptas.}$$

*Base Imponible Resultados Cooperativos = - 506.097 Ptas.*

*Tipo de gravamen = 20 por ciento*

*Cuota = -101.219 Ptas.*

*Base Imponible resultados extracooperativos = + 8.006.097 Ptas.*

*Asignación al Fondo de Reserva Obligatorio (50 por ciento) = 4.003.048 Ptas.*

*Base Imponible corregida (Base Liquidable) = 4.003.048 Ptas.*

*Tipo de gravamen = 35 por ciento*

*Cuota = 1.401.066 Ptas.*

*1.401.066 Ptas.*

*101.219 Ptas.*

*1.299.847 = CUOTA INTEGRAL*

*- 649.924 Bonificación 50 por ciento (art. 34.2 Ley 20/1990)*

*649.924 Cuota a ingresar*

**Notas:**

- 1. Los intereses de pagarés del tesoro se consideran ingresos cooperativos en función del artículo 21.3 de la Ley 20/1990.*
- 2. En la Base Imponible resultados cooperativos no hay reducción del 50 por ciento de la parte destinada a la Reserva Obligatoria al no haber excedentes netos, sino pérdidas.*
- 3. Según la Ley General y las Autonómicas en materia de Cooperativas todos los ingresos extracooperativos integran el Fondo de Reserva Obligatorio. Luego la reducción del 50 por ciento es sobre la totalidad de los mismos.*

## Cooperativas e Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio

Dicha relación se puede esquematizar del siguiente modo:

1. Se considera **rendimiento del capital mobiliario explícito, los retornos cooperativos, sujetos a retención**. Se entiende por retorno cooperativo, según la Ley General de Cooperativas, la parte del excedente disponible (es decir, ingresos cooperativos-gastos-dotaciones a los Fondos Obligatorios ya citados) que se atribuye a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada socio con la Cooperativa. Nunca se distribuirá en proporción al capital social detentado por el socio. El retorno constituye la devolución al socio al final de año de lo que se cobró de más -en Cooperativas de suministros- o se le pagó de menos -en Cooperativas de producción o comercialización-. En otras palabras, el retorno es una especie de dividendo por la actividad cooperadora y constituye un premio a la fidelidad cooperativa del socio con la entidad. La Asamblea General puede acordar repartir o no retornos. Si no se reparten acrecen el Fondo de Reserva Obligatorio. Puede ocurrir, no obstante, que acordándose su reparto no se haga efectivo al socio en forma inmediata incorporándose, entonces, a un Fondo Especial o Reserva Voluntaria. En un plazo máximo de cinco años debe ser reintegrado al socio acreedor.

No se consideran rendimientos de capital mobiliario los retornos cuando, en lugar de ser satisfechos en efectivo, se incorporen al capital, se destinen a compensar pérdidas o se incorporen al Fondo Especial anteriormente mencionado.

2. Se considera como **retorno anticipado** los excesos sobre valor de mercado asignado a los socios en sus entregas. Pensemos en una Cooperativa Agraria, por ejemplo. El valor de mercado de la entrega Cooperativa - socio es de 3.000.000 de

pesetas, pero se le abona al socio 4.000.000 de pesetas. Dicho millón diferencial es retorno anticipado sujeto a retención. Dicho retorno se considera, como en el supuesto anterior, rendimiento de capital mobiliario sujeto, en la actualidad, a la retención del 25 por ciento.

3. Las Sociedades Cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros las **retenciones** que procedan de acuerdo con el Ordenamiento vigente.

En el caso de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra Cooperativa, **hay que distinguir los rendimientos procedentes del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, los retornos. Ambos están sujetos a retención.**

**Se considerarán rendimientos de trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente.**

4. Retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal

En el supuesto de **retribuciones dinerarias** el importe de la retención viene determinado, a título general, por la aplicación de un porcentaje a la totalidad de los ingresos íntegros satisfechos. En principio, y siguiendo el artículo 46 del Reglamento del I.R.P.F., dicho porcentaje es el que resulta de la aplicación de las tablas, previstas en el 46.1 y modificadas, cada cierto tiempo, por razones de coyuntura económica, siendo los dos parámetros básicos los rendimientos percibidos y las circunstancias personales del sujeto pasivo.

- En el caso de que el trabajador esté ligado al empresario, en nuestro caso Cooperativa, por un contrato o relación laboral de duración inferior a un año, dicho porcentaje no

podrá ser inferior del 2 por ciento (art. 46.2.4 del Reglamento del I.R.P.F.).

- Caso distinto del anterior es el de los trabajadores manuales que perciben sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, pues, en este supuesto, el volumen de las retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la tabla correspondiente será el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario percibido (art. 46.3.2 Reglamento del I.R.P.F.). Hecho lo cual nos encontraremos con que, en la realidad, **a los peones agrícolas, por ejemplo, no se les tiene, por no haber lugar, que efectuar retención del trabajo, lo cual parece laudable.**
5. Las cooperativas de cualquier clase, a excepción de las de crédito, pueden tener una sección de crédito que actúe como intermediario financiero, limitando sus operaciones, activas y pasivas, al interior de la propia cooperativa y a sus socios y asociados, pudiendo, asimismo, rentabilizar sus excesos de tesorería a través de cooperativas de crédito. En estos casos, **los rendimientos obtenidos por las cooperativas de secciones de crédito están sujetos a retención tanto los procedentes de la colocación de sus excedentes de tesorería, como los de préstamos y créditos a socios y asociados.**
  6. **El socio no podrá deducirse, para determinar su base imponible, las pérdidas sociales que se le atribuyan.**
  7. Si se produce el reembolso de las aportaciones sociales, y a efectos de determinar la variación patrimonial derivada del mismo, incrementarán el coste de adquisición de aquellas aportaciones las cuotas de ingreso satisfechas y las pérdidas atribuidas al socio reintegradas en metálico o compensadas con retorno incorporado a un Fondo Especial.

8. Los socios de Cooperativas, sean personas físicas o jurídicas, gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción por doble imposición de dividendos. Dicha deducción será del 10 por ciento, cuando los dividendos provienen de una cooperativa protegida, o del 5 por ciento, si el retorno procede de Cooperativas especialmente protegidas. La deducción también procede por los siguientes conceptos:

- Por las cantidades distribuidas entre los socios de las cooperativas a cuenta de sus beneficios.
- Por el exceso sobre los valores de mercado asignado en cuentas a los suministros o prestaciones de los cooperativistas.

Entendemos que si el retorno procede de Cooperativas no protegidas se aplica el régimen general de deducción de dividendos.

9. La valoración de las participaciones de los socios o asociados en el capital social de las Cooperativas, a efectos del Impuesto sobre Patrimonio, se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.

10. **Tributación de los socios de las Sociedades Agrarias de Transformación.**

Se trata, como veremos luego, de sociedades civiles, que no mercantiles. No obstante lo cual el legislador establece que no tributan en el Impuesto Renta Personas Físicas sino en el Impuesto sobre Sociedades y al tipo general. No hay peculiaridades en la tributación de los socios.

## 11. Tributación de los socios de las Sociedades Anónimas Laborales.

Estas sociedades tributan en el Impuesto sobre Sociedades. La tributación de los socios se enmarca dentro de la de cualquier socio de una mercantil determinada.

### III.5. Beneficios Fiscales

#### 1. Cooperativas fiscalmente protegidas

- a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; exención respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:
- Constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
  - Constitución y cancelación de préstamos.
  - Adquisición de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción.
- b) En el Impuesto sobre Sociedades; además del tipo de gravamen del 20 por ciento aplicable a la base imponible de los resultados cooperativos, gozarán de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas pertinente.
- c) Gozarán de una bonificación del 95 por ciento, de la cuota y, en su caso, de los recargos, de los siguientes tributos locales:
- Impuesto sobre Actividades Económicas.
  - Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra



- d) En el Impuesto General Tráfico de Empresas (vigente sólo en Ceuta y Melilla exención para las operaciones sujetas que realicen las Cooperativas entre sí o con sus socios. Se exceptúan las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles.
- e) Las operaciones de fusión o escisión realizadas por las Cooperativas se regirán por lo dispuesto en el Título I de la Ley 29/91, de 16 de diciembre.

## 2. Cooperativas especialmente protegidas

- a) Las reconocidas a las Cooperativas protegidas.
- b) En el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales**, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.
- c) En el **Impuesto sobre Sociedades**, una bonificación del 50 por ciento sobre la cuota íntegra positiva, a la que ya se aludió.

Supone una ampliación respecto a la bonificación de que venían disfrutando las Cooperativas protegidas, ya que ésta se aplicaba exclusivamente a los rendimientos de las actividades que motivaban la calificación de protegidas, excluyendo en todo caso a los rendimientos derivados de la cesión de elementos patrimoniales y a los incrementos de patrimonio (artículo 181 R.I.S.).

## 3. Cooperativas de segundo o ulterior grado

- a) Si se asocian Cooperativas fiscalmente protegidas disfrutarán de los beneficios fiscales reconocidos a éstas.

- b) Si se asocian Cooperativas especialmente protegidas les serán de aplicación los beneficios de las mismas.
- c) Si las Cooperativas asociadas son protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales reconocidos a las primeras, disfrutarán de la bonificación, en el Impuesto sobre Sociedades, del 50 por ciento que se aplicará, exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las Cooperativas especialmente protegidas.

#### 4. Cooperativas de Crédito

- a) La Base Imponible correspondiente a los resultados cooperativos se gravará al tipo del 25 por ciento.
- b) Gozarán de todos los beneficios fiscales reconocidos a las Cooperativas fiscalmente protegidas, con excepción de la libertad de amortización.

#### 5. Las Cooperativas de Trabajo Asociado

Las Cooperativas de Trabajo Asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50 por ciento de socios minusválidos y dichos socios se encuentren en situación de desempleo, gozarán de una bonificación del 90 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades durante los cinco primeros años de actividad social.

#### 6. Cooperativas Agrarias con la consideración de explotaciones asociativas prioritarias

Las explotaciones agrarias prioritarias que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas según la Ley 20/90, tendrán una bonificación de la cuota íntegra en el Impuesto de Socieda-

des del 80 por ciento. Dicho beneficio ha sido ratificado por la nueva Ley del Impuesto de Sociedades.

#### 7. Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas

Estas entidades tributan en el Impuesto sobre Sociedades dentro del régimen de entidades exentas. Resaltaremos dos notas de su tributación:

- Están exentas las rentas procedentes de la realización de actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica.
- Las rentas que, por no estar exentas, estén sujetas tributarán al tipo de gravamen del 25 por ciento.

### III.6. Las Sociedades Agrarias de Transformación

La regulación de las Sociedades Agrarias de Transformación, herederas de los antiguos Grupos Sindicales de Colonización, se encuentran en el Real Decreto de 3 de agosto de 1981 y en la Orden de 14 de septiembre de 1982.

En dicho Real Decreto se describen las **Características** que se pueden resumir así:

- Son Sociedades Civiles.
- Son Sociedades con ánimo de lucro y finalidad económico-social, en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad.

- Tienen personalidad jurídica propia, desde que se inscriben en el Registro General de las SAT del Ministerio de Agricultura.
- Tienen patrimonio independiente del de los socios.

Los socios han de ser personas físicas, titulares de explotaciones agrarias o trabajadores agrícolas o personas jurídicas que persigan fines agrarios. El número mínimo es de tres, debiendo ser superior el número de socios personas físicas al de personas jurídicas.

Por lo que se refiere a su **Régimen fiscal**, a pesar de ser sociedades civiles las SAT no tributan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en régimen de atribución de rendimientos, sino por el Impuesto sobre Sociedades. La nueva Ley 18/1991 del I.R.P.F., en su artículo 10, recoge lo dicho.

En cuanto al tipo de gravamen la Ley 20/1990, en su disposición adicional primera, regula que se aplicará el tipo general.

*Su régimen tributario se perfila del siguiente modo:*

- Las operaciones realizadas por las SAT con sus socios, se computarán por su valor de mercado, excepto cuando se trate de SAT que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, en cuyo caso, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros.
- En relación al IVA, y como se sabe, sólo pueden tributar en el Régimen General. En cuanto a los beneficios fiscales, y si bien en el pasado disfrutaron de los beneficios de las Cooperativas del Campo fiscalmente protegidas, en la actualidad tienen sus propios beneficios, distintos a los de las Cooperativas. Son los siguientes:

- a) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exención total para los actos de constitución y ampliación de capital.
- b) En el Impuesto sobre Actividades Económicas disfrutan de una bonificación del 95 por ciento de la cuota y recargos correspondientes a las actividades que realicen.
- c) En el Impuesto General Tráfico de Empresas, disfrutarán de exención las operaciones sujetas que realicen las SAT con sus socios en Ceuta y Melilla, excepto las ventas, entregas o transmisiones de bienes inmuebles.

### III.7. Las Agrupaciones de Interés Económico

La entrada en vigor de la **Ley de 29 de abril de 1991 de Agrupaciones de interés económico (AIE)** define un nuevo concepto de este tipo de asociaciones en el sentido siguiente: constituye una figura asociativa de tipo colectivo - sin limitación de responsabilidad - cuya actividad es siempre auxiliar de la que realizan sus miembros (promoción de venta de productos, estudio de nuevas técnicas y mejora de métodos de producción, etcétera).

#### *Notas características*

- 1) Sociedad de Trabajo: Lo básico no es la creación de un patrimonio común, sino el desarrollo en común de una actividad.
- 2) Sociedad personalista: Las personas que integran la Agrupación lo hacen en atención al resto de sus miembros y al patrimonio de éstos.
- 3) Sociedad de responsabilidad ilimitada: Sus socios responden personal, solidaria e ilimitadamente de las deudas sociales, si bien con carácter subsidiario.

4) Sociedad auxiliar: La Agrupación se distingue por su objeto, que se limita a facilitar o desarrollar la actividad económica de sus socios,

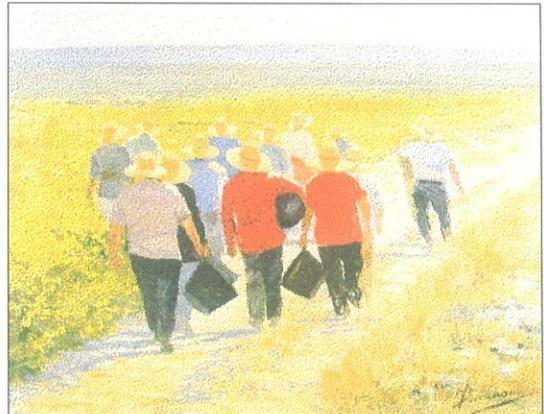
Por último es de destacar que una AIE sólo puede constituirse por personas físicas o jurídicas que desempeñen las siguientes actividades: Empresariales, Agrícolas, Artesanales, Investigaciones sin lucro y Profesiones liberales.

Por ello, al configurarse las AIE como entidades sin ánimo de lucro, que tienen por objeto el desarrollar una actividad auxiliar a la que desarrollan sus miembros, se ha considerado conveniente someter a tributación la capacidad económica de aquéllas a través de la tributación de sus miembros.

Es por lo que el régimen tributario aplicado es el de «**transparencia fiscal obligatoria**», en su versión antigua, pero sin limitaciones respecto a la imputación de pérdidas.

# Capítulo IV

## EL SECTOR AGROPECUARIO Y EL I.V.A.



## IV. EL SECTOR AGROPECUARIO Y EL IVA

Las actividades agropecuarias podrán optar en su caso por los tres regímenes de IVA siguientes contemplados en la legislación vigente:

- A) **El régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.** Pretende eliminar las dificultades de índole burocrática que conlleva la tributación por el régimen general, y que pueden ser especialmente gravosas en el caso del sector agrícola.
- B) **El régimen General**, de creciente importancia.
- C) **El régimen Simplificado**, que sólo es aplicable a determinadas actividades pecuarias y servicios agrícolas.

A continuación analizaremos sucintamente los dos últimos regímenes, y dedicaremos la debida atención al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

### IV.1. Régimen simplificado

Dicho régimen, regulado en los artículos 122 y 123 de la Ley del IVA (Ley 37/1992), y sobre todo, en los artículos 34 a 42 de su Reglamento (RD 1.624/1992), y en la Orden Ministerial de 27 de noviembre de 1996 se configura como **un régimen de carácter forzoso**, salvo renuncia, y que únicamente se aplicará, conjuntamente con la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del I.R.P.F.,

La renuncia que deberá presentarse en fecha y forma, tendrá efectos por un período mínimo de 3 años, entendiéndose, a partir de ese momento, prorrogada tácitamente por períodos anuales, salvo que se revoque la renuncia. El mecanismo formal

para renunciar, como para revocar la renuncia, es el modelo 036 o el 037.

Si se reúnen los requisitos del art. 34 del Reglamento, este régimen se aplicará a una serie de actividades pecuarias, aprovechamientos agrícolas, y trabajos y servicios agrícolas, como son:

- Ganadería de explotación intensiva de:
  - ganado porcino de carne y avicultura.
  - ganado bovino de carne.
  - ganado porcino de cría, bovino de cría y otras actividades ganaderas intensivas o extensivas no comprendidas expresamente en otros apartados.
  - ganado ovino de leche y caprino de leche.
  - ganado bovino de leche, ovino y caprino de carne.
  
- Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores y ganaderos que estén excluidos del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP), y servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
  
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, desarrolladas en régimen de aparcería, dedicadas a la obtención de:
  - cereales y leguminosas.
  - uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos y productos del olivo.
  - raíces, tubérculos, arroz, uva para vino con D.O., frutos no cítricos, horticultura, y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados.
  - forrajes.
  - uva de mesa.
  - plantas textiles y tabaco.

Los plazos de declaración - ingreso son trimestrales, siendo los modelos a utilizar el 310, cuando el sujeto pasivo sólo realice actividades en Régimen Simplificado, y el 370, cuando realice, además de actividades sujetas al régimen simplificado, otras a las que sea aplicable el régimen General o cualquier otro de los regímenes especiales que obligue a la presentación de declaraciones - liquidaciones periódicas, salvo que se esté inscrito en el Registro de Exportadores, o que el volumen anual de operaciones haya superado los 1.000 millones de pesetas. Además deberán presentar el modelo 390, declaración resumen anual de I.V.A., entre el día 1 y el 30 de enero, junto con la declaración del último período de liquidación.

La cantidad a ingresar por cada período trimestral será el resultado de multiplicar el volumen total de ingresos de dicho período, excluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, por el «índice de cuota a ingresar» que corresponda.

En relación a los libros registro no están obligados a la llevanza de los mismos, con dos excepciones:

- empresarios sometidos al Recargo de Equivalencia o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en la realización de otras actividades. Deberán llevar un Libro Registro de facturas recibidas.
- empresarios que realicen otras actividades sometidas al régimen general u otro de los regímenes especiales.

## IV.2. Régimen general

Sólo destacaremos los aspectos más relevantes de la estructura general del mismo referidos al sector agropecuario. En concreto:

## **Aspectos básicos**

El sujeto pasivo, agricultor, repercutirá a sus clientes el I.V.A. que corresponda según el importe de la operación y el tipo aplicable (el 7 por ciento o el 4 por ciento normalmente). A su vez, sus proveedores de bienes y servicios le repercutirán al agricultor el IVA correspondiente (el 16 por ciento o el 7 por ciento normalmente).

Como consecuencia de ello, el agricultor deberá ingresar trimestralmente o mensualmente la diferencia entre el IVA. repercutido a clientes - IVA devengado - y el IVA. que le repercuten sus proveedores - IVA soportado - Si el IVA soportado es superior al devengado, la cantidad que resulte podrá compensarla en el trimestre o mes siguiente. Si esto ocurre en el último trimestre o mes del año, podrá solicitar la devolución.

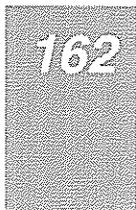
## **Operaciones sujetas. Hecho imponible**

Lo son, según el artículo 1 Ley 37/1992:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales. Ejemplos: venta de la cosecha, alquiler de la maquinaria agrícola, autoconsumo.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

## **Operaciones no sujetas**

Por lo que afecta al sector, destacan, siguiendo el artículo 7 Ley, 37/1992, las siguientes:



1. La transmisión, inter-vivos, de la totalidad del patrimonio empresarial del agricultor, en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de la misma actividad agraria.
2. La transmisión, mortis-causa, de la totalidad o parte del patrimonio agrario, en favor de adquirentes que continúen el ejercicio de la actividad.
3. Los servicios prestados a las Cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás Cooperativas por sus socios de trabajo.
4. Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

## Exenciones

Las que son de interés para el sector son las dos siguientes previstas en el artículo 20 Ley 37/1992:

- **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 (artículo 20.1.20°).
- **Los arrendamientos de terrenos**, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica. Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo (artículo 20.1.23°).

Como novedad importante la Ley, en el artículo 20.2, establece la posibilidad de que el sujeto pasivo renuncie a la exención del artículo 20.1.20º, no así del artículo 20.1.23º, quedando así abierta para el adquirente la posibilidad de deducirse la cuota soportada siempre que se cumplan los requisitos formales establecidos al efecto.

### **Base imponible**

Es la cantidad sobre la cual se gira el IVA repercutido a los clientes. En principio estará constituida por el **importe total de la contraprestación**. En dicha contraprestación se **incluyen** (artículo 78 Ley 37/1992):

- gastos de comisiones, portes, transportes, seguros.
- intereses devengados por retrasos en el pago del precio.
- subvenciones vinculadas al precio.
- tributos y gravámenes, excepto el I.V.A.
- importe de los envases y embalajes.

Por contra, **no se incluirán en la Base imponible**:

- Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones.
- Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen.
- Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente.

### **Tipos impositivos**

Desde 1 de enero de 1995 son tres los tipos impositivos que se aplican sobre la base imponible:

1. El general del **16 por ciento**. En el sector agropecuario dicho tipo se aplicará, a título de ejemplo:
  - en las ventas de terrenos rústicos, cuando se renuncie a la exención.

- en la venta de maquinaria agrícola.
  - en la venta de utensilios, herramientas agrícolas.
2. El reducido del **7 por ciento**. Se aplicará, siguiendo el artículo 91 de la Ley 37/1992:
- en las entregas de animales y productos encaminados a la obtención de alimentos.
  - en las entregas de semillas, fertilizantes, herbicidas y demás bienes susceptibles de ser utilizados habitualmente en las actividades agrícolas, forestales o ganaderas.
  - las aguas, incluso las de riego.
  - en las entregas de flores, plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.
  - los servicios agrícolas tales como plantación, siembra, abonado, recolección, tala de árboles, cría, guarda y engorde de animales, servicios veterinarios, etc., aunque tales servicios no tengan carácter accesorio de otra actividad, siempre que el prestador de los mismos no tribute, lógicamente, en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
3. El súper-reducido del **4 por ciento**. Se aplicará a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:
- pan común.
  - harinas panificables y cereales para su elaboración.
  - quesos.

- huevos.
- frutas, verduras, hortalizas y tubérculos naturales.

### **Cuotas deducibles**

**No todas las cuotas soportadas son deducibles.** Para que lo sean deben cumplirse una serie de requisitos, regulados en los artículos 92 y siguientes Ley 37/1992, y que podríamos resumir del siguiente modo:

1. El que soporta las cuotas debe tener la condición de empresario o agricultor
2. Las cuotas soportadas han de provenir de las siguientes operaciones:
  - entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.
  - importaciones de bienes.
  - adquisiciones intracomunitarias de bienes.
  - supuestos de inversión del sujeto pasivo.
3. Dichas cuotas soportadas deben tener relación con la adquisición de bienes y servicios que se utilicen en la actividad agraria, y que se encuentren comprendidas en el artículo 94 Ley 37/1992.
4. La deducibilidad exige estar en posesión de la factura original.

### **Cuotas no deducibles**

Además la Ley, en su artículo 96, impide la deducción de las cuotas soportadas en relación con determinados bienes o servicios, a saber:



- la adquisición de **automóviles de turismo**. En principio las cuotas soportadas no son deducibles excepto si los mismos, están verdaderamente afectos a la actividad agraria, en cuyo caso serán deducibles. Lo difícil será demostrar la afectación a la actividad agraria. Sí serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de tractores o vehículos análogos.
- Las cuotas soportadas en los servicios de **desplazamiento o viaje** no son deducibles salvo que el importe de los mismos sí constituyera gasto deducible en el I.R.P.F. o en el Impuesto sobre Sociedades.
- Los servicios de **hostelería**. No son deducibles sus cuotas soportadas, con la misma excepción que en el apartado anterior.
- Los bienes y servicios destinados a **atención de clientes**, asalariados o terceras personas.

### **Obligaciones formales**

Las resumiremos del siguiente modo:

1. El agricultor debe estar dado de alta en el censo, utilizando, los modelos 036 y 037.
2. Debe disponer de etiquetas identificativas y de N.I.F.
3. Debe entregar, cuando proceda, factura completa a sus clientes, y conservar copia de la misma.
4. Debe conservar factura de sus proveedores para poder deducir el IVA soportado.
5. Debe llevar los Libros-Registro que exige este Impuesto (artículo 62 Reglamento)

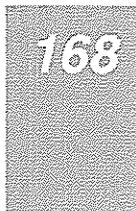
- Libro Registro de facturas emitidas.
- Libro Registro de facturas recibidas.
- Libro Registro de bienes de inversión.

6. Los plazos de declaración e ingreso, así como los modelos de impresos a utilizar, son los siguientes:

- En principio, y utilizando el modelo 300, las declaraciones trimestrales se ingresarán, si son positivas, en los siguientes plazos:

Primer Trimestre .....del 1 al 20 de abril  
 Segundo Trimestre .....del 1 al 20 de julio  
 Tercer Trimestre ..... del 1 al 20 de octubre  
 Cuarto Trimestre .....del 1 al 30 de enero

- Si el volumen de operaciones es superior a 1.000 millones, las declaraciones deberán ser mensuales (del 1 al 20 del mes siguiente, excepto la de julio, que será del 1 de agosto al 20 de septiembre, y la de diciembre que será del 1 al 30 de enero). El modelo será el 320.
- En ambos casos, declaraciones trimestrales o mensuales, si algún trimestre o mes no resulta cantidad a ingresar, se presentará declaración sin actividad, a compensar o a devolver (esto último, sólo en la declaración del trimestre o mes final del ejercicio).
- Si el agricultor es exportador u operador intracomunitario, deberá presentar declaración mensual de IVA, utilizando el modelo 330.
- Por último, hay que presentar, junto con la última declaración del trimestre o mes, declaración resumen anual del IVA, modelo 390.



### **IV.3. Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca**

El régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca (AGP) es **opcional**, en el sentido que el sujeto pasivo tiene **opción para renunciar**.

Así, cuando un sujeto pasivo reúna las condiciones necesarias señaladas en la Ley y en el Reglamento, queda sometido automáticamente al mencionado régimen, salvo que renuncie expresamente (art. 124.1 Ley).

La renuncia, según el artículo 33 del Reglamento, deberá formularse al tiempo de presentar la declaración de comienzo del ejercicio de la actividad, o bien durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efectos.

La renuncia se formulará en la Declaración Censal, regulada por el Real Decreto 1.041/1990, de 27 de julio. La Orden de 30 de diciembre de 1992 aprueba los nuevos modelos de Declaración Censal.

La renuncia producirá efectos durante **un período mínimo de 5 años**. Pasado este tiempo se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes, salvo que se revoque expresamente.

#### **Condiciones subjetivas de aplicación**

A) El régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca es aplicable, según el artículo 124 de la Ley, a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras. En este sentido, serán titulares quienes habitualmente ejerzan la actividad.

Es por ello que el **artículo 43 del Reglamento** precise que no se considerarán titulares:

1.º. Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación.

En estos casos la posibilidad de acogerse al régimen especial corresponderá al arrendatario, aparcerero o cualquier otro empresario que verdaderamente obtenga los productos naturales de la mencionada explotación.

2.º Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Por ganadería integrada suele entenderse una actividad mediante la cual el titular de unas cabezas de ganado (el integrador) las cede temporalmente a otra persona (el integrado), el cual se compromete a la guardia y custodia de las mismas y a procurar su engorde, a cambio de un precio que suele ser en función de las cabezas de ganado engordadas. Aquí la exclusión del régimen fiscal ha de considerarse hecha a las dos partes intervinientes al integrador, auténtico empresario pecuario, y al integrado, prestador de servicios pecuarios. El primero debe tributar por el régimen general; el segundo, por el régimen simplificado, y, caso de renunciar, por el general.

- B) Hasta el 31 de diciembre de 1992 no existía ninguna limitación en cuanto a la naturaleza jurídica del titular de la explotación, pudiendo ser este no sólo una persona física, sino también una sociedad en cualquiera de sus modalidades -anónima, limitada, cooperativa, etc.-.

Con la nueva Ley del IVA, en vigor desde 1 de enero de 1993, han quedado excluidos del régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (artículo 124.2 Ley):

- las sociedades mercantiles.

- las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

Por tanto, tan sólo las personas físicas y las entidades en régimen de atribución de rentas (comunidades de bienes, sociedades civiles...) podrán tributar en el régimen especial, lo que es coherente con la idea que lo preside de aligerar a los sujetos pasivos el cumplimiento de obligaciones formales, imposible en el caso de las sociedades.

- C) Aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido de 50.000.000 de pesetas, no podrán tributar en el régimen de la Agricultura, Ganadería y Pesca por reservarse el mismo a pequeños empresarios. No obstante, el límite no se aplicará si tributasen en I.R.P.F. en la modalidad de signos, índices y módulos de la Estimación Objetiva, por cualquier otra actividad que pudiesen desarrollar.

Por supuesto, si en la actividad agraria se superaran los 50.000.000, aunque al mismo tiempo se ejerciera otra actividad en módulos que no los sobrepasara, el sujeto pasivo quedaría excluido. Pero no si la actividad agraria no alcanzara esa cifra, aunque sumada a las ventas de la de módulos la superara.

- D) Se trata de un régimen que se fija en el titular y no en la explotación. Si a un sujeto pasivo se le aplica, todas las explotaciones de que sea titular tributarán por el mismo, salvo, claro está, que realice actividades excluidas. No tiene el titular discrecionalidad para decidir si una explotación debe o no estar en el régimen especial.

**Ejemplos:**

- 1) Agricultor cuyo volumen de operaciones es de 40.000.000 de pesetas en su actividad agrícola, siendo al mismo tiempo titular de

*una tintorería en régimen de Estimación Objetiva por coeficientes en I.R.P.F., que factura 15.000.000 de pesetas. No puede estar en régimen de AGP en la actividad agraria.*

*2) Agricultor cuyo volumen de operaciones a efectos de la actividad agraria es de 30.000.000, siendo titular de un restaurante, acogido a la Estimación Objetiva por módulos en I.R.P.F., con un volumen de ventas de 55.000.000. Puede estar en régimen de AGP en su actividad agraria.*

*3) Mismo supuesto que en el ejemplo anterior, si bien el volumen de facturación de la empresa agraria es de 60.000.000, y el del restaurante de 10.000.000. No puede estar en régimen de AGP por la actividad agrícola*

*Cuando el sujeto pasivo haya sido excluido del régimen de la AGP por esta causa, permanecerá en esta situación en tanto no desaparezca la misma, y, en todo caso, durante los 5 años naturales inmediatamente posteriores. Transcurridos los mismos, y siempre que no se hayan superado los 50.000.000, la aplicación del régimen especial exigirá que se opte expresamente, como si se tratara de una revocación de la renuncia voluntaria.*

*Por volumen de operaciones se entenderá (artículo 121 de la Ley):*

- el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural, incluidas las operaciones exentas.*
- se excluye el importe del propio IVA y la compensación a tanto alzado percibida en el régimen de AGP.*
- no se toman en consideración las entregas ocasionales de bienes inmuebles, las entregas de bienes de inversión ni las operaciones financieras no habituales.*

## Condiciones objetivas de aplicación

Si el Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca se aplica a los titulares de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, será preciso determinar qué entiende el legislador por tales actividades.

El artículo 125 de la Ley las define como aquéllas "que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas".

Por su parte, el artículo 44 del Reglamento precisa que en concreto se entenderán incluidas:

1. **Las actividades agrícolas en general**, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, semillas o plántulas, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

Se concibe así la actividad agrícola en un sentido amplio, por un lado, y se la desvincula del suelo rústico por otro. Así, un ciudadano cualquiera que, en un medio urbano, cultive plantas ornamentales o aromáticas para, posteriormente venderlas, puede acogerse al régimen especial.

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.

Si, por contra, se realiza en terrenos no integrados en la propia explotación agropecuaria será aplicable el régimen general.

3. **La ganadería**, incluida la avicultura, apicultura (cría de abejas) cunicultura (cría de conejos), sericicultura (cría de gusanos de seda) y la cría de especies cinegéticas, siempre que esté vinculada a la explotación del suelo.
4. **Las explotaciones pesqueras en agua dulce.**
5. **Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.**

El ámbito objetivo de aplicación no se agota con las entregas de los productos naturales, vegetales o animales, obtenidos por el titular directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas, sino que abarca ciertas prestaciones de servicios cuando éstas sean necesarias a la explotación agrícola, ganadera, forestal y pesquera llevada a cabo por el titular.

**Dichos servicios accesorios, para que se integren en el ámbito de aplicación del régimen especial, han de reunir los siguientes requisitos (artículo 127 Ley):**

- A) Que se presten a terceros con medios utilizados normalmente en sus propias explotaciones.
- B) Que sean verdaderamente accesorios, para lo cual se establece un límite cuantitativo: que en el año anterior el conjunto de dichos servicios no supere el 20 por ciento del volumen total de operaciones de la explotación principal llevada a cabo por el sujeto pasivo. Caso de exceder tendría que tributar esta última actividad de manera independiente, por el régimen general, o por el simplificado, si procediera.
- C) Que se trate de servicios que contribuyan a la realización de la producción agrícola, ganadera, forestal o pesquera del destinatario. En concreto, el artículo 46 del Reglamento hace una enumeración extensiva de estos, excluyendo expresamente los servicios prestados por empresarios agrarios

consistentes en el alojamiento y manutención de personas, en el marco de la denominada actividad de "agroturismo". A estos servicios que no quedan incluidos en el régimen especial, se les aplicará el tipo reducido del 7 por ciento, propio de la hostelería (consulta D.G.T. 23 de diciembre de 1994).

#### IV.4. Actividades excluidas

Existen una serie de actividades a las cuales, por mandato legal, no podrá extenderse el régimen especial de la AGP. Tales son las enumeradas en el artículo 126 de la Ley.

Ahora bien, la realización de una de estas actividades no impide que el sujeto pasivo pueda estar acogido al régimen especial. En cuanto a las actividades que la Ley excluye expresamente de la aplicación del Régimen especial, son las siguientes:

1. Las de transformación, elaboración o manufactura de los productos naturales obtenidos en la explotación para su entrega a terceros. Se presumirá que existe transformación cuando sea preceptiva el alta en el IAE.

**Un aspecto importante es considerar como necesaria la entrega a terceros del producto elaborado agroindustrialmente para que dicha actividad sea excluida del régimen especial, no existiendo exclusión del mismo si los productos transformados se destinan al consumo propio.**

En cambio, no se considerarán procesos de transformación (artículo 45 del Reglamento) los actos de **mera conservación de los bienes**, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje, desinfección, troceado, etcétera

2. También son actividades expresamente excluida por la Ley la **comercialización de los productos** obtenidos en la explotación **mezclados con otros adquiridos a terceros**, salvo que los primeros tengan por objeto la mera conservación.
3. **La comercialización de productos naturales en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación.**

Por ejemplo, es establecimiento fijo la venta desde mercados centrales. No lo es, la mera comparecencia de agricultores y ganaderos en ferias o mercados que se celebren con periodicidad superior a la semana, sin ostentar la titularidad permanente del lugar fijo de venta .

4. **La comercialización de productos en establecimientos donde el sujeto pasivo realice además otras actividades sujetas al IVA distintas de las comprendidas en el Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.**
5. Las explotaciones **cinagéticas** de carácter recreativo o deportivo.
6. La **pesca marítima**.
7. La **ganadería independiente**. Se considera ganadería independiente la definida como tal en el IAE. Y así, según el artículo 79.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
8. La prestación de cualesquiera **otros servicios accesorios** distintos de los mencionados en el artículo 46 del Reglamento, y a los que ya hemos hecho referencia.

## IV.5. Las entregas a cooperativas

Los socios cooperativistas, como titulares de explotaciones agrarias entregan sus productos naturales a las Cooperativas, éstas los transforman o no, y, en última instancia, los comercializan a terceros. Dichos cooperativistas, si reúnen los requisitos establecidos en la Ley y en el Reglamento, estarán en el Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca. Pues bien, la relación socio - cooperativa, a efectos del citado régimen especial, se estructura del siguiente modo:

- Los socios tendrán derecho a percibir compensaciones a tanto alzado por las entregas de productos naturales que efectúen a las Cooperativas.
- El reintegro de las compensaciones se efectuará en todo caso en el momento en que los productos agrícolas se pongan a disposición de las Cooperativas, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio.
- No obstante lo anterior, podrá demorarse el pago efectivo de las compensaciones mediante acuerdo entre los interesados.
- Las compensaciones son IVA soportado deducible para las Cooperativas excepto que sólo realizara operaciones exentas que no dan derecho a deducir.

## IV.6. Contenido del régimen especial

Al tener como objeto principal la reducción de las obligaciones formales que implica la aplicación del IVA en el sector agropecuario, podríamos resumir su contenido en los dos siguientes principios:

## **Limitación de las obligaciones tributarias**

De acuerdo con el artículo 129 del Reglamento, los sujetos pasivos están dispensados de proceder a la liquidación y pago del IVA, de expedir y entregar facturas y de llevar registros fiscales: (libros de facturas emitidas, facturas recibidas y de bienes de inversión).

Esta limitación tiene excepciones como es el caso de las importaciones, en las que hay que liquidar el impuesto en la Aduana. la liquidación se hará en régimen general. Pero este IVA soportado en la liquidación de la Aduana no se computará como deducible separadamente y será absorbido en el reembolso a tanto alzado que percibe el sujeto pasivo.

**Las adquisiciones intracomunitarias de bienes**, constituyen otra excepción.

Sí estarán sujetas, devengándose el Impuesto en destino con arreglo al régimen dispuesto en la Ley. El agricultor ingresará el importe del IVA correspondiente a las mismas, y tendrá derecho a la compensación a tanto alzado por parte de la Hacienda Pública.

A la vista de todo lo anterior, cabe concluir que los titulares de las explotaciones agrarias sólo se van a ver afectados por las siguiente obligaciones formales:

- 1) Darse de alta en el censo del Impuesto (artículo 129.1) obteniendo el Número de Identificación Fiscal, que habrán de facilitar a los adquirentes de sus productos para hacerlo constar en los recibos por, el reintegro de las compensaciones.
- 2) Suscribir el recibo de la compensación (artículo 49.2 Reglamento).

- 3) Conservar, durante cinco años, las copias de los recibos emitidos por sus clientes en las que se contengan las compensaciones percibidas (art. 49.3 Reglamento).
- 4) Presentar las declaraciones de modificación y cese en el ejercicio de la actividad, así como las de renuncia al régimen especial y su revocación utilizando en todos los casos los modelos 036 ó 037.

### **Derecho a percibir compensaciones**

Es el segundo característico del Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca. Precisamente porque la simplificación de las obligaciones tributarias da lugar a la imposibilidad de deducir las cuotas del IVA soportado, los empresarios acogidos en este Régimen especial, van a tener derecho a percibir una compensación a tanto alzado, que constituye la base sobre la que se articula este régimen.

Las operaciones que dan derecho a percibir compensación se pueden resumir principalmente en las tres siguientes, de acuerdo con el artículo 130.3:

- a) Entregas de productos naturales obtenidos de sus explotaciones a otros empresarios o profesionales cualquiera que sea el territorio en el que éstos estén establecidos.
- b) Entregas de productos naturales cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, y la entrega se realice en el territorio de otro Estado miembro de la Unión Europea.
- c) Prestaciones de servicios accesorios a las actividades agrícolas o ganaderas, realizadas a favor de otros empresarios o profesionales, siempre que no estén acogidos a este régimen especial.

Existen por contra operaciones que no dan derecho a percibir compensación.

- a) En los casos en que el agricultor o ganadero comercialice los productos obtenidos en su explotación mezclados con otros adquiridos a terceros, o bien desde establecimientos radicados fuera de la misma, o en los que ejerza otras actividades económicas, no habrá derecho a percibir compensación.
- b) Si el sujeto pasivo efectúa las entregas de los productos naturales el desarrollo de actividades a las que no fuese aplicable el Régimen especial, no tendrá derecho a percibir compensación, aunque sí le es aplicable el régimen general de deducciones del Impuesto.
- c) Entregas a consumidores finales, no empresarios o profesionales, o que siendo esto último, no destinen las adquisiciones a su actividad.

### **Cuantía de la compensación**

La compensación se traduce en la práctica en un porcentaje aplicado, sobre los precios de venta de los productos naturales, animales vegetales, obtenidos por los titulares en sus explotaciones, incluidos precios de los servicios accesorios prestados a terceros.

Porcentaje x Precio = **Compensación.**

Dos son, pues, los parámetros que cuantifican la compensación y han de ser convenientemente analizados:

- a) **Precio.** El precio de venta de los productos naturales y de servicios prestados no coincide con el concepto de contraprestación que configura la base imponible de las operacio-

nes sujetas al IVA, ya que dicho precio no se incluyen (artículo 130.6 Ley) los tributos indirectos que graven estas operaciones ni los gastos accesorios y complementarios - portes, embalajes, comisiones, transportes, seguros o financieros - que se carguen de forma separada al comprador.

- b) **Porcentaje.** En la actualidad, y según dispone el artículo 130.6 de la Ley, el porcentaje que se aplica sobre el precio es el 4 por ciento.

*Ejemplo: Un agricultor, sometido al régimen especial, vende desde su propia explotación 6.000 Kg. de naranjas. La contraprestación de la operación asciende a 600.000 pesetas, de las cuales 50.000 se cargan separadamente en concepto de portes. El adquirente es un sujeto pasivo de IVA con obligación de reintegrar la compensación.*

La compensación a que tiene derecho el agricultor será la siguiente:

$$4 \text{ por ciento s/}550.000 (600.000-50.000) = 22.000$$

Para su deducción por el adquirente, en el recibo deberá figurar separadamente el importe de los precios, portes porcentajes y contraprestación total. Así:

- Portes: 50.000
- Precio: 550.000
- Porcentaje: 4 por ciento
- Compensación: 22.000
- Contraprestación total: 622.000.

Por lo que se refiere al pago de las compensaciones, están obligados a reintegrar las compensaciones todos aquellos empresarios o profesionales que adquieran, de los titulares de la

explotación, los productos naturales para integrarlos en la actividad económica que determina su sujeción al IVA. En consecuencia, no originan el derecho a la compensación ventas como las de los bienes de inversión la de productos previamente adquiridos, o la de productos transformados o mezclados.

En el caso de **operaciones interiores** el reintegro de las compensaciones se producirá cuando los titulares realicen las entregas de los productos naturales o presten los servicios accesorios sometidos al Régimen especial, **cualquiera que sea el momento en que se efectúe el pago del precio (artículo 48.2 Reglamento)**. Y estarán obligados al reintegro los adquirentes de los bienes o destinatarios de los servicios

Si el importe del precio no fuera conocido en el momento en que deba hacerse la compensación, el sujeto pasivo lo fijará provisionalmente según las reglas de la lógica, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuere conocido.

Podrá demorarse el pago efectivo de las compensaciones mediante acuerdo entre los interesados. En todo caso el reintegro se efectuará mediante un recibo que el adquirente deberá expedir por duplicado, y que deberá ser firmado por el transmitente quien se quedara una copia.

Cuando se trate de **Exportaciones**, expedición a otro Estado miembro de la Unión Europea, y servicios prestados fuera del territorio de aplicación del impuesto, el reintegro lo efectuará la Hacienda Pública. Para ello el sujeto pasivo lo deberá solicitar durante los 20 primeros días naturales posteriores a cada trimestre natural, con la excepción del último trimestre, en que se solicitará en los 30 primeros días de enero. Utilizará para ello el modelo 341 (artículo 48 del Reglamento).

## Deducción de las compensaciones

Las compensaciones son deducibles, según el artículo 134 de la Ley, para el sujeto pasivo que las paga, con la excepción de los comerciantes minoristas sometidos al régimen especial del Recargo de equivalencia.

La deducción se realiza siguiendo el sistema general establecido para las cuotas soportadas del IVA. Pero dicha deducibilidad depende de los siguientes requisitos formales reseñados en el artículo 49 Reglamento:

- a) Que el adquirente esté en posesión de un recibo, documento equivalente a la factura, firmado por el proveedor titular de la explotación, y que se emite por duplicado.
- b) Que dicho "recibo" contenga los siguientes requisitos:
  - Datos identificativos de las partes intervinientes.
  - Serie y número.
  - Descripción de los bienes o servicios objeto de la operación
  - Lugar y fecha de la operación.
  - Precio.
  - Porcentaje de compensación.
  - Cantidad a compensar.
- c) Que este documento se haya contabilizado por el adquirente con arreglo a derecho
- d) Que se anoten los recibos emitidos en un **libro Registro especial** en el plazo máximo de 30 días a partir de la fecha de su emisión.
- e) De cada recibo el adquirente dará copia al proveedor sometido al régimen especial, y conservará el original durante cinco años a partir del día del devengo del impuesto.