

# FISCALIDAD AGRARIA: ESPECIAL REFERENCIA A OCDE Y ESPAÑA

Gemma Patón García



## RESUMEN

La agricultura es uno de los sectores económicos cuyos resultados soportan una mayor incertidumbre debido a factores que escapan del control de los gobiernos. Por ello, la fiscalidad es utilizada como incentivo para favorecer el sector agrario. En este trabajo se observan los condicionamientos económicos que influyen en el sector agrario según la OCDE y nos ocupamos del caso de España, con una especial protección constitucional para el sector agrario. Este aspecto se ha traducido en distintos beneficios fiscales de los impuestos directos e indirectos que soportan los agricultores.

***La Autora:** Doctora en Derecho, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario y Coordinadora de Relaciones Internacionales en la Universidad de Castilla-La Mancha (España). Investigadora del Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF) y miembro de la Red de investigación internacional en Fiscalidad y Cambio Climático (IDEA-CEU). Ponente en Masters, Doctorados y Postgrados en España e Iberoamérica (Argentina, Costa Rica, Bolivia, Ecuador, Perú, México y Honduras). Conferenciante en universidades europeas (Francia, Italia y Portugal) y autora de numerosas publicaciones científicas. Sus áreas de interés son: Fiscalidad medioambiental, Derecho tributario constitucional y Fiscalidad internacional.*

## CONTENIDO

Introducción

1. Relevancia económica del sector agrario en los países OCDE y su fiscalidad
2. Régimen fiscal de la actividad agraria en España
3. Conclusiones
4. Bibliografía

Si nos situamos en un contexto internacional podemos decidir que según la OCDE (2005) la mayor parte de países miembros conceden un trato diferencial al sector agrario, aunque la cuantificación del potencial beneficio fiscal es siempre difícil.

En todo caso, nuestro análisis debe comenzar por ofrecer el fundamento jurídico que justifica un tratamiento fiscal específico para el sector agrario, frente a otros sectores económicos. Y una vez razonado este extremo, procede observar la relevancia económica del sector en el territorio en que se aplica, pues no cabe duda de que el aporte de la actividad agraria al producto interior bruto de un país dependerá de factores intrínsecos como la inversión empresarial, la tecnología incorporada, la especialización de la mano de obra, aunque también de factores extrínsecos como las condiciones climáticas, los tipos de cultivos, etc. En definitiva, confluyen condicionantes políticos y económicos en el auge de este sector económico.

## 1. RELEVANCIA ECONÓMICA DEL SECTOR AGRARIO EN LOS PAÍSES OCDE Y SU FISCALIDAD

Es una evidencia que la agricultura representa un sector económico donde los precios de los productos y, por tanto, la rentabilidad de la producción, se somete a mayores riesgos e incertidumbres para los productores, consumidores y gobiernos en general. De este modo, los datos económicos que arroja el sector agrario se ve condicionado significativamente por las condiciones climáticas imprevisibles, pero también por otros factores como el nivel de existencias que mitiga las diferencias entre la oferta y la demanda; los precios de la energía (transporte, biocombustibles, etc.); el tipo de cambio, que puede afectar los precios locales de los productos básicos; las restricciones a las importaciones y exportaciones que aumentan la volatilidad de precios en los mercados internacionales, etc. En este escenario, las inversiones públicas en investigación y desarrollo en el sector agrícola adquieren una dimensión esencial.

No obstante, la situación del sector agrícola debe observarse en el marco de las cuestiones coyunturales que conlleva la actual crisis económica y en este sentido la tendencia acusada se dirige hacia el crecimiento de los precios de los productos básicos, debido a las menores cosechas en zonas productoras clave y las existencias bajas que redujeron la oferta disponible, y hacia la recuperación del crecimiento económico en economías en desarrollo y emergentes aumentó la demanda.

El Informe de la OCDE-FAO "Perspectivas de la agricultura 2011" sostiene que unos precios más altos son una señal positiva para un sector que ha venido experimentando bajadas reales en el precio de los productos básicos durante décadas, y supondrán un incentivo para invertir en mejoras de productividad e incrementar la producción para cubrir la creciente demanda de alimentos. Sin embargo, la respuesta de la

oferta está condicionada por los costes relativos de los insumos, mientras que los incentivos que traen consigo los precios más elevados a nivel internacional no siempre llegan a los productores debido a los altos costes de transacción o a las políticas nacionales proteccionistas. En algunas importantes regiones productoras, la subida de tipos de cambio también ha afectado a la competitividad de sus sectores agrícolas limitando los efectos en la producción.

Así pues, a corto plazo se espera que la producción agrícola aumente, como consecuencia de la respuesta esperada de la oferta a los elevados precios actuales. Los precios de los productos básicos deberían bajar desde los máximos de principios de 2011, pero se espera que en términos reales sean un promedio un 20% más altos para cereales (maíz), hasta un 30% para carnes (aves de corral), en el período 2011-2020, comparados con la última década. Los incrementos de precios de productos básicos se están desplazando a través de la cadena de producción hacia los productos pecuarios. Se prevé que la producción agrícola mundial crezca en media un 1,7% anual, si bien sería menor el crecimiento en cultivos como oleaginosas y cereales secundarios, con mayores costes de producción y menores mejoras de productividad. Por lo que se refiere a la demanda, el consumo alimentario per cápita crecerá con más rapidez en Europa del Este, Asia y Latinoamérica, donde los ingresos crecen y el crecimiento de la población disminuye, destacándose como productos que deberían experimentar mayores aumentos de demanda, los lácteos, el azúcar y la carne.

En cualquier caso, a pesar de que el sector agrícola parece demostrar mayor resistencia a la crisis económica mundial, lo cierto es que la contracción económica podría aumentar las dificultades en el sector, pues la recuperación económica no termina de despegar, lo que puede

resultar preocupante de acuerdo a lo señalado en el Informe “Perspectiva de la Agricultura 2009-2018” de la OCDE-FAO<sup>1</sup>.

Véase a continuación el cuadro sobre datos representativos del sector agrícola en distintos países de la OCDE:

**Tabla 1**

	Agricultura s/ PIB (%)	Empleo agrario/Pobl. Activa Ocupada	Export. Agrícolas/Exp Totales	M. Agrícolas/M. Totales
UE - 15	1,9	5,0	3,6	3,5
EE.UU	1,7	2,7	7,3	1,8
AUSTRALIA	3,2	5,2	17,7	1,1
N.ZELANDA	7,0	8,4	36,3	2,9
CANADA	1,5	5,0		
JAPÓN	1,9	5,3	5,6	2,9
MEDIA OCDE	2,1	8,2	3,2	4,7

*Fuente: OCDE*

Los gobiernos son conscientes de la necesidad de utilizar el instrumento fiscal para favorecer el sector agrario. En consecuencia, según la OCDE la mayor parte de países miembros conceden trato diferencial al sector agrario, aunque la cuantificación del potencial beneficio fiscal es siempre difícil, el porcentaje de explotaciones potencialmente beneficiadas por los regímenes especiales es menor en Francia y Alemania que en España<sup>2</sup>.

La casuística de la fiscalidad agraria es muy variable tanto dentro de los miembros de la OCDE como en los países integrantes de la Unión Europea. No obstante casi todos los Estados contemplan algún tipo de tratamiento diferenciado de la imposición directa e indirecta del sector agrario. La OCDE (2005) proporciona algunos datos comparativos a este respecto.

1. Vid. Informe OCDE-FAO en el sitio web: <http://www.oecd.org/site/oecd-faoagriculturaloutlook/48186264.pdf>.

2. OCDE, “Non-sectoral Policies for the agriculture and the agro-food sectors: taxation and social security”, 2005.

En el impuesto sobre la renta es frecuente la existencia de sistemas de estimación distintos, en general basados en estándares en lugar de sistemas basados en una contabilidad detallada. Este es el caso de, al menos, Austria, Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Polonia, España y Estados Unidos. No puede asegurarse que en todos los casos estos sistemas supongan un tratamiento preferencial, pero sin duda reducen los costes de contabilidad y declaración. En el impuesto del Valor Añadido el panorama internacional es más complejo de definir. Hay frecuentemente regímenes especiales para la agricultura, y es difícil evaluar si estos sistemas resultan en una sobrecompensación.

En Francia, el Impuesto sobre la Renta incluye además del Régimen General de estimación real normal o simplificado, un “régimen especial a tanto alzado” (forfait), para los agricultores que no superen los 76.000 euros en cifra de negocios. En este régimen que se aplica entorno al 60% del colectivo, el montante del Impuesto se obtiene como suma de un elemento calculado a nivel de Departamento como referencia colectiva y un elemento derivado de las características de los productores en función de la superficie de tierra disponible, número de animales, etc. En el IVA existe un Régimen especial para agricultores con ingresos inferiores a 45.700 euros y que se aplica al 25% de los agricultores que declaran. En este caso, los agricultores pagan el IVA de sus compras y reciben un pago a tanto alzado del Estado por sus ventas. Existe, por otra parte, un tipo preferencial en el impuesto de carburantes para el uso de gasóleo en agricultura.

En Alemania, los tipos que gravan la renta son los mismos que en otros negocios, pero existe un tipo especial deducible para las rentas de la agricultura cuando la renta bruta de los agricultores casados no supera los 61.400 euros. Asimismo los agricultores, pueden beneficiarse de un método de cálculo del beneficio a tanto

alzado para los que explotan menos de 20 hectáreas, así como otros parámetros para los productos ganaderos, u otras actividades y en general menos de 25.000 euros de beneficios. En este caso se encuentran el 35% de las explotaciones. Por lo que se refiere al IVA, los agricultores venden sus productos a un precio aumentado en un tipo a tanto alzado, que a partir de 1994 se situó en el 9%. Existe asimismo un tipo rebajado para el uso de gasoil en el sector agrario y una exención de los Impuestos para vehículos empleados en la explotación.

En Reino Unido el régimen en el Impuesto sobre la Renta de los agricultores, es el que con carácter general se aplica al resto de las actividades. Se permite calcular medias bianuales para reducir el impacto de la progresividad cuando las rentas agrarias son muy variables. Por lo que se refiere al IVA, también el régimen aplicable es el general, aunque con tipo cero aplicado a casi todas las ventas, por lo que el agricultor puede recuperar el IVA pagado por sus compras. Existe además un tipo reducido del Impuesto en el uso de gasoil para la agricultura, así como reducciones en las tasas anuales de vehículos agrícolas.

El régimen fiscal aplicable al sector agrario en España comienza a diferenciarse del resto de sectores económicos a partir de 1977 con la llegada del período constitucional, cuyas coordenadas iban dirigidas a la introducción de modificaciones en el tratamiento tributario de este sector que permitiesen acomodarlo a la realidad del sector y atender a las necesidades de desarrollo económico del sector primario en su conjunto. Con todo, el objetivo esencial de la incorporación del sector a un régimen fiscal específico consiste en facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales por los sujetos pasivos que, en muchas ocasiones, se trata de explotaciones familiares de pequeño o mediano tamaño con una escasa tradición en cuanto a documentación.

## 2. RÉGIMEN FISCAL DE LA ACTIVIDAD AGRARIA EN ESPAÑA

### 2.1 Fundamento constitucional de la fiscalidad agraria

Pues bien, es el propio artículo 130.1 de la Constitución española el que nos proporciona el fundamento para enmarcar un tratamiento individualizado para el sector agrario al exhortar a los poderes públicos a “la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y en particular de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”. Este reconocimiento constitucional de especial fomento del sector primario se hace residir sobre un deber activo de promover la modernización y el desarrollo del sector y en una consecuencia cualitativa que es la persecución del incremento del nivel de vida de quienes realizan su actividad en este sector.

En cualquier caso, tal y como se ha recogido en el Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural<sup>3</sup>, la discriminación fiscal que se viene ofreciendo por el legislador al sector agrario goza del respaldo explícito de un precepto constitucional, lo cual ha conducido a los siguientes hitos normativos en España que citamos destacadamente:

- Ley 49/1981, 24 diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Jóvenes Agricultores.
- Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias –en adelante, LMEA.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de las cooperativas – en adelante, LRFCA-, incluyéndose las cooperativas agrarias dentro del régimen de las cooperativas “especialmente protegidas”.

Asimismo, cada Comunidad Autónoma ha ejercido un desarrollo normativo en esta materia con distintas medidas fiscales de apoyo al sector económico y relacionadas con tributos que inciden en la actividad agraria, esencialmente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, ITPAJD- el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante, ISD.

Dicho fundamento constitucional se ve reforzado por el artículo 129.2 de la Constitución española, donde al hilo del deber de los poderes públicos de promover “eficazmente las diversas formas de participación en la empresa” se incluye la prescripción de fomentar las sociedades cooperativas”. El modelo societario de las cooperativas representa un instrumento esencial de economía social, cuya trascendencia en el sector agrario se intensifica fundamentalmente, entre otros, por dos motivos: 1) en orden al arraigo regional de las cooperativas agrarias en su compromiso con su entorno, en tanto que no suelen producirse huídas de las explotaciones hacia otros territorios a pesar de la obtención de una rentabilidad mínima; y 2) el desarrollo de una labor de dinamización sociocultural de las cooperativas agrarias que dotan de formación profesional a sus socios y educación de valores de la sociedad en el mundo rural.

Con estas premisas, el tributo, caracterizado por su “fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”, también “podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (art. 2.1.2º párrafo). Por tanto, junto a la función principal que debe atender todo tributo de recaudar ingresos

3. *Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid 2003. Puede consultarse en la dirección web: [http://www.libroblancoagricultura.com/publicacion/pdf/Cap01a10\\_T2.pdf](http://www.libroblancoagricultura.com/publicacion/pdf/Cap01a10_T2.pdf).*

públicos, aquél también puede servir como técnica de fomento de la política económica general. En cualquier caso, en la mayor parte de los tributos se advierte algún componente o motivación no estrictamente fiscal. Las figuras tributarias han pasado de ser una institución neutral, con una finalidad exclusivamente recaudatoria, a ser un instrumento que posibilita la consecución de toda una serie de objetivos marcados por la sociedad.

Sin embargo, puede ocurrir que la utilización de fines no fiscales conlleve una desnaturalización del tributo. Una prestación patrimonial coactiva dejará de ser “tributaria” cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad no fiscal. La garantía institucional del tributo exige que los fines no fiscales que con él se persiguen no acaben desnaturalizando la función típica y caracterizadora de este instituto jurídico, siendo imprescindible una mínima congruencia entre el mecanismo elegido y la función a que se adscribe.

Asimismo, desde la vertiente subvencional, el establecimiento de beneficios fiscales en impuestos tradicionales de naturaleza estrictamente recaudatoria ha inundado progresivamente su configuración jurídica con el objetivo de protección de otros fines constitucionales. No obstante, ha de advertirse que la función redistributiva y de política económica conlleva el riesgo de acabar por “elevar completamente el principio de capacidad contributiva como principio de igualdad”, si la discrecionalidad del legislador se llevase al extremo de tener como único elemento de razonabilidad la política económica, cuestión que en estos supuestos encuentra acomodo en el fundamento constitucional de especial tratamiento del sector agrario.

Por otro, el incentivo fiscal, instrumentado en cualesquiera modos jurídicamente posibles, supone un “estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal”<sup>4</sup>. Así, la introducción de beneficios fiscales a la carga tributaria de determinadas figuras impositivas en tanto se adopta un comportamiento proclive a la protección medioambiental, posiblemente lleva consigo una función de promoción, apoyo o estímulo instrumental al sector agrario, pero a costa de una reducción recaudatoria que sería asumida por el conjunto de los ciudadanos, lo cual debe invocar a la cautela en su introducción. En principio, las medidas fiscales aprobadas que inciden en el sector agrario más que técnicas desgravatorias, vienen constituyendo auténticos beneficios fiscales. Así, las primeras son un puro reflejo del objeto imponible delimitado por el legislador, a diferencia de los beneficios fiscales que constituyen una excepción al régimen ordinario del tributo, un tratamiento más favorable para determinados supuestos de hecho, con principios propios basados en funciones de promoción<sup>5</sup>.

Por tanto, existe una tendencia a contraerse de las explotaciones, siendo que la adopción de medidas jurídicas de apoyo al sector pasa por la necesidad de proteger la población activa que ocupa en tiempos de crisis económica con elevadas tasas de desempleo en los países occidentales. En cualquier caso, las debilidades de la productividad del sector agrario continúan situándose tanto en la reducida dimensión de explotaciones, como en el consabido sometimiento a las contingencias climáticas.

Planteamos, pues, como desafíos ineludibles a los que se enfrenta este sector:

4. SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 49.

5. FICHERA, F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pág. 56.

1. El aumento de inversiones en el sector productivo agrícola; 2) la búsqueda de competitividad en precios e innovación de productos; 3) la configuración de instrumentos fiscales para estimular el sector agrario.

El tratamiento fiscal que recibe el sector agrario no puede abstraerse en ningún momento de la relevancia económica que representa para el territorio donde se va a aplicar, porque ha de evaluarse la procedencia económica de tales medidas.

**Tabla 2**  
**España: PIB por sectores económicos**  
**(en %)\***

Año	Agricultura y pesca	Industria y energía	Construcción	Servicios
1970	11,0	34,0	8,8	46,3
1980	7,0	28,6	7,9	56,5
1990	5,5	25,1	8,8	60,6
2000	4,4	20,9	8,3	66,4
2005	3,1	18,4	11,6	66,8
2009	2,5	15,1	10,7	71,7
2010	2,7	15,6	10,1	71,6

\* Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Contabilidad Nacional del INE

**Tabla 3**  
**España: Estructura del empleo por**  
**sectores económicos (%)\***

Año	Agricultura y pesca	Industria y Energía	Construcción	Servicios
1970	29,3	25,3	8,9	36,5
1980	18,6	27,2	9,3	44,9
1990	11,5	23,7	9,9	55
2000	6,6	20	11,2	62,3
2005	5,3	17,3	12,4	65
2009	4,2	14,4	9,7	71,7
2010	4,4	14,2	8,5	72,8

\* Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Encuesta de Población Activa del INE

## 2.2 Incidencia fiscal y financiera en el sector agrario

En primer lugar, corresponde realizar una aclaración terminológica pues habitualmente la referencia a la fiscalidad del sector agrario comprende las tres actividades fundamentales del sector primario (agricultura, ganadería y pesca). Así las normas tributarias aplicables en estas actividades económicas, si bien obtienen una regulación específica, no incluyen las actividades forestales –en consonancia con el ámbito de aplicación de las normas comunitarias-. No obstante, debe advertirse que

la fiscalidad del sector agrario no es idéntica para actividades agrícolas y ganaderas, pues existen diferencias notables en determinadas actividades ganaderas.

Incluimos, a continuación, un cuadro ilustrativo acerca de la incidencia fiscal y financiera en el sector agrario y haremos un breve recorrido por el mismo, para después adentrarnos con mayor detalle en el contenido del régimen fiscal de la actividad agraria.

Tabla 4

Tributos estatales	Tributos autonómicos	Subvenciones y Ayudas públicas
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <ul style="list-style-type: none"> <li>• Régimen de estimación objetiva</li> </ul>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Política Agraria Comunitaria
Impuesto sobre el Valor Añadido <ul style="list-style-type: none"> <li>• Régimen especial</li> </ul>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	
Impuesto sobre Sociedades <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cooperativas</li> <li>• Sociedades Agrarias de Transformación</li> </ul>		
*Elaboración propia		

Como puede apreciarse, son los principales impuestos -IRPF e IVA-, los tributos donde la actividad agraria obtiene un régimen diferenciado y constituye una especialidad respecto al régimen general de cada uno de ellos. Además, si la actividad agraria se realiza mediante la organización en determinadas formas societarias como las cooperativas, fundamentalmente, también los beneficios empresariales derivados de la actividad agraria podrán aprovecharse de un régimen “especialmente protegido” en el Impuesto sobre Sociedades -IS. Nos dedicamos en epígrafes posteriores a desarrollar los principales elementos del tratamiento jurídico de la incidencia fiscal en estos impuestos.

Desde el punto de vista de otras operaciones relacionadas con el negocio agrario, hemos de referirnos a la transmisión del mismo, donde encontramos preceptos específicos aplicables tanto en el ITPAJD (transmisión onerosa) como en el ISD (transmisión gratuita).

Así, desde el inicio de una actividad agraria, la mera adquisición de una explotación agrícola

en su totalidad y siempre que el adquirente continúe el ejercicio de la misma actividad empresarial del transmitente (art. 7.1a)) no se encuentra sujeta a IVA por excepción a la regla general de sujeción a este impuesto de todas las operaciones realizadas por empresarios y profesionales. Es preciso señalar que esta no sujeción al IVA exige la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del vendedor y que el adquirente del mismo sea una sola persona sociedad o entidad, y que ésta continúe en la misma actividad que el transmitente. Si alguno de estos requisitos no se diese, la operación quedará sujeta a IVA. De otro lado, la compraventa de la totalidad de la explotación agrícola se encontrará también no sujeta al ITPAJD a tenor del art. 7.5 del TRLITPAJD.

Ahora bien, en el ITPAJD se contemplan determinadas exenciones que guardan relación con el sector agrario, es el caso de la concentración parcelaria, las de permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de

---

Reforma y Desarrollo Agrario, etc., con la finalidad de que el coste fiscal no sea un freno a su realización<sup>6</sup>.

Pero es la LMEA la que introdujo buena parte del tratamiento fiscal diferenciado en este impuesto. Así, la LMEA dispuso la exención del gravamen de AJD de las primeras copias de escrituras públicas de constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, cuando los mismos se concedan a titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con los préstamos. Asimismo, la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, a favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación siempre que no se altere la condición prioritaria de la explotación del adquirente, elevándose al 100% la reducción si continúa la explotación el cónyuge superviviente. Por otro lado, el artículo 20 LMEA dispone que la transmisión o adquisición estará exenta cuando se trate de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, y se incrementará la reducción general en 10 puntos porcentuales si el adquirente es agricultor joven o asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los 5 años siguientes a su primera instalación.

Adicionalmente, si el cultivo ha sido calificado por la Comunidad Autónoma respectiva como una “explotación agraria prioritaria” tendrá derecho a la aplicación de beneficios fiscales, en

atención a parámetros y requisitos económicos, unidades de trabajo agrario empleados, renta de referencia y viabilidad de la explotación agrícola. Tomando el ejemplo de la región de Castilla-La Mancha la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos establece en su artículo 13 deducciones en las transmisiones onerosas de las explotaciones agrarias, sometidas al ITPAJD:

- Se establece una deducción del 100% de la cuota del ITPAJD para las operaciones a las que se refieren los artículos 9, 10, 11 y 13 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en la mencionada ley.
- Tendrán una deducción del 50% de la cuota los hechos imponible relacionados con las explotaciones agrarias de carácter singular definidas en el artículo 4 de la Ley 4/2004, de 18 de mayo, de la Explotación Agraria y del Desarrollo Rural en Castilla-La Mancha.
- Los hechos imponible del impuesto, señalados en el artículo 10.1 de esta Ley, relacionados con las explotaciones agrarias preferentes, definidas por el artículo 5 de la Ley de la Explotación Agraria y del Desarrollo Rural en Castilla-La Mancha, el porcentaje de deducción de la cuota tributaria será de un 10 por ciento.

Otra forma de adquirir la propiedad de una explotación agraria es mediante negocios gratuitos inter vivos, es decir, mediante la donación del mismo, en cuyo caso la adquisición quedará sujeta al Impuesto sobre Donaciones, regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD. Pues bien, el art. 20 de la Ley establece una reducción en la base imponible del Impuesto que asciende al 95% del valor de una empresa individual, negocio profesional o de las participaciones en entidades o derechos de usufructo sobre las mismas, cumpliendo

---

6. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La fiscalidad en el sector agrario*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pág. 50.

los requisitos legales salvo que la Comunidad Autónoma competente establezca un resultado distinto. Al igual que el ITPAJD, el ISD es un impuesto cedido y por tanto las Comunidades Autónomas gozan de competencia para concretar beneficios fiscales al respecto, y así lo han hecho un buen número de ellas.

Por último, las subvenciones agrícolas procedentes de la Política Agraria Comunitaria (PAC) son muy importantes como instrumento financiero de la actividad agraria, pero no entramos a profundizar en esta cuestión, pues se trata de un mecanismo de apoyo directo – no indirecto como los tributos que es nuestro objeto de estudio. Diremos, no obstante, que las sucesivas reformas de la PAC se han dirigido a configurar un modelo de agricultura sostenible a través de un complejo sistema jurídico que toma en consideración la actividad agrícola en función de sus implicaciones ecológicas y la anunciada reforma de la PAC –proyectada para su entrada en vigor en 2014– parece que se orientaría a la reserva de un 40% de las ayudas agrarias condicionadas al factor medioambiental.

### 2.3. Régimen especial agrario: IRPF e IVA

Con carácter general, el tratamiento fiscal del sector agrario y pesquero está sujeto a un sistema de regímenes especiales que afectan fundamentalmente al IRPF e IVA –en adelante, REAGP. Estos regímenes pretenden sobre todo reducir las obligaciones formales para incorporar al sistema fiscal el mayor número de explotaciones agrarias, incluidas las más numerosas de pequeño y mediano tamaño.

El elemento diferenciador para la agricultura en el IRPF consiste en el método de estimación objetiva de las rentas como porcentaje del valor de la producción, específico para cada producto. Este método es incompatible con el régimen de estimación directa, y su renuncia conlleva la renuncia al régimen especial del IVA.

En cuanto al IVA, el art. 124 LIVA permite aplicar a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras la exención de obligaciones formales y materiales que conlleva el régimen general. Este régimen supone, además, que ante la imposibilidad de deducir el IVA soportado, los agricultores acogidos al régimen se resarcirán mediante una compensación a tanto alzado por las cuotas del IVA soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios prestados.

Recientemente, las últimas novedades normativas por efecto de subida de los tipos impositivos en el IVA, llevados a cabo por el Real Decreto-Ley 12/2012, han afectado a los productos agroalimentarios, al tiempo que se ha incorporado un incremento del IVA compensatorio (art. 130 ap. 5º) a partir del mes de septiembre de 2012<sup>7</sup>. De este modo, si bien aumenta el coste de producción por la elevación del tipo del IVA, se contrarresta con la compensación del IVA que los sujetos pasivos podrán aplicarse. No obstante, no han sido atendidas las reclamaciones del sector al continuar manteniéndose una distinción entre la actividad agraria y la actividad ganadera, ésta última con un menor IVA compensatorio<sup>8</sup>.

7. *La modificación normativa ha incorporado como decimos una subida generalizada con efectos a partir del 1 de septiembre de 2012, que se ha instrumentado a través de dos medidas: en primer lugar, un aumento de los tipos, general y reducido (del 18% al 21%, y del 8% al 10%, respectivamente), mientras que permanece inalterado el tipo superreducido (4%); en segundo lugar, un grupo de determinados productos y servicios que hasta el momento tributaban al tipo reducido pasan a tributar al tipo general. En concreto, el incremento del IVA en los productos agrarios no ha afectado a los productos de primera necesidad (pan, harinas, leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, tubérculos y cereales) a los que continúa aplicándose el 4%. Al resto de alimentos (carnes, aceites y productos transformados), productos fitosanitarios, semillas, piensos, servicios veterinarios y agua y prestaciones de servicios a favor de titulares de explotaciones agrarias, forestales o ganaderas (plantación, siembra, abonado, cultivo, etc.) pasan del 8% al 10%, y los medios de producción de agricultores y ganaderos (energía, carburantes y maquinaria agrícola) son gravados al 21%, en lugar de al 18%.*

8. *Así, mientras que la ganadería pasa a aplicarse una compensación del 8,5% al 10,5%, en cambio en el sector de la agricultura se aplica el 12% en lugar del 10%.*

---

Así pues, este régimen especial se caracteriza por una gran sencillez, en un claro intento de adaptar el impuesto a la realidad de un sector, como es el agrícola, menos preparado para cumplir con las exigencias del régimen general del impuesto. De aquí que como razones justificativas de la existencia de este régimen concurren: 1) la inexistencia en el sector agrícola de la organización administrativa necesaria para la aplicación del impuesto en su integridad, cuestión recogida en la Directiva que permite otorgar a los productores agrícolas un régimen a tanto alzado que tienda a compensar la carga del impuesto pagada por las compras de bienes y servicios por los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, y 2) un motivo técnico basado en el propio funcionamiento del impuesto, de manera que el establecimiento del sistema de compensación por la carga fiscal soportada de las adquisiciones o servicios que reciben los agricultores, admite que las compensaciones puedan deducirse de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen<sup>9</sup>.

### **IRPF: Régimen especial**

El régimen de estimación objetiva en el IRPF (art. 31 LIRPF y art. 32 RIRPF), tiene como objeto la determinación del rendimiento neto de, exclusivamente, las actividades empresariales que están acogidas al mismo, generalmente pequeñas empresas. Esta determinación del rendimiento neto, se efectúa a través de índices, signos o módulos, que son el resultado de los análisis y estudios estadísticos sobre rendimientos de las actividades empresariales incluidas en el régimen efectuados por el Ministerio de Economía y Hacienda.

En consecuencia, el rendimiento neto resultante, no tiene nada que ver con los resultados reales

de las distintas actividades empresariales incluidas en el régimen. Hasta tal punto esto es así, que las ganancias que se hubieren podido obtener como consecuencia de las diferencias existentes entre los rendimientos reales y los derivados de los módulos, nunca pueden ser objeto de gravamen, quedando eximidas de tributación.

En consonancia con esta pretensión, se han reducido las obligaciones formales de los empresarios incluidos en el régimen hasta el mínimo necesario para efectuar los pocos controles que el propio régimen precisa. Igualmente, el artículo 101.5, letra d) de la LIRPF establece un porcentaje de retención sobre los rendimientos derivados de actividades del 2 % en el caso de rendimientos procedentes de actividades agrícolas o ganaderas -salvo en el caso de las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1 %- lo cual supone un anticipo del pago bastante más reducido que para otras actividades sometidas al régimen de estimación objetiva<sup>10</sup>.

Por su parte, el régimen simplificado en el IVA (art. 122 LIVA y 34 RIVA), al igual que el de estimación objetiva en el IRPF, está pensado como un régimen de estimación objetiva de las cuotas del Impuesto, igualmente para pequeñas empresas, con la misma característica de la reducción a la mínima expresión de las obligaciones formales de los empresarios, cuya actividad se encuentra incluida en el mismo. De conformidad con ello, en la Resolución DGT nº 2551/2005, de 22 diciembre, se señaló que el régimen simplificado del IVA es un régimen especial que consiste en la estimación objetiva de las cuotas devengadas por operaciones corrientes, con deducción de las cuotas satisfechas o soportadas realmente en el ejercicio de la actividad. Por ello, las

---

9. ROMERO GARCÍA, F., "El IVA y la actividad agraria. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca" en *La fiscalidad de la agricultura y la ganadería*, CISS, Madrid, 2007, págs. 172-173.

10. *La aplicación de los límites al método de estimación objetiva para actividades agrícolas o ganaderas no ha variado tras la modificación operada en el mismo (art. 31.1 LIRPF) por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.*

cuotas devengadas por dichas operaciones corrientes no son las que efectivamente el sujeto pasivo ha repercutido a los destinatarios de sus operaciones, sino que se calculan sobre la base de unos módulos en función de la actividad de que se trate.

La mencionada subida de tipos impositivos ha ocasionado que la Orden HAP/2259/2012 de 22 octubre, incorpore la revisión de los módulos del régimen simplificado a fin de actualizar su importe en paralelo. Respecto al IRPF, se mantienen para el ejercicio 2012 la cuantía de los módulos, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas y sus instrucciones de aplicación; y también se sigue manteniendo la reducción del 5% sobre el rendimiento neto de módulos derivada de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo. Es destacable que el régimen especial obtiene mayor atractivo tras la incorporación de seis disposiciones adicionales mediante esta Orden.

En la primera, con el objetivo de incentivar la contratación de trabajadores sin que ello suponga mayor coste fiscal, en relación con el régimen de estimación objetiva en el IRPF, se establece que, si en el año 2012 hubiese tenido lugar un incremento del módulo "personal asalariado" por comparación con el año 2011, a esa diferencia positiva se le aplicará el coeficiente cero. En la segunda se dispone que los sujetos pasivos que inicien su actividad 2012 y determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, reducirán dicho rendimiento en el ejercicio de inicio de la actividad y en el siguiente en un 60% y en un 30%, respectivamente. La reducción será de un 70% en ambos ejercicios si se trata de sujetos pasivos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Interesante para la producción agroalimentaria resulta la Disposición Adicional tercera de la Orden citada más arriba, que se ocupa de fijar la aplicación para el año 2012 del índice de 0,173 para las actividades agrícolas dedicadas a la obtención de tomate, de brócoli, de melocotón y de espárrago, con destino a industria, que

determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva. En la cuarta se recoge una reducción general para el año 2011, del 5% aplicable al cálculo del rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva en todas las actividades económicas recogidas en los anexos I y II de la Orden Foral 13/2011, de 8 de febrero. En la quinta se modifican para el año 2011, en relación con el régimen de estimación objetiva, los índices de determinadas actividades agrícolas y ganaderas que atraviesan especiales dificultades económicas. Finalmente, en la sexta se reducen para el año 2011 determinados signos, índices o módulos aplicables a la actividad de transporte de mercancías por carretera.

Existen unos criterios cuantitativos límite a la hora de aplicar los módulos correspondientes, de forma que la magnitud aplicable al conjunto de actividades será conforme a los arts. 31 y 32 LIRPF y art. 122 LIVA:

- a. 450.000 euros de volumen de ingresos anuales para el conjunto de las actividades económicas. Se computarán: 1) Las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas e ingresos (art. 68.7 RIRPF) o en el libro registro previsto (art. 40.1 RIVA); 2) Igualmente, se computarán las operaciones, no incluidas anteriormente, por las que los empresarios estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de facturación, art. 2 con excepción de las operaciones comprendidas en el artículo 121.3 de la LIVA, así como de los arrendamientos de bienes inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividad económica.
- b. 300.000 euros de volumen de ingresos en las siguientes actividades: Ganadería independiente; Servicios de cría, guarda y engorde de ganado; Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA; Otros trabajos, servicios y actividades accesorios

---

realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA; Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería; Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería; Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA; Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA; Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas.

También se incluye la condición de cultivo ecológico para hallar el rendimiento neto de los módulos, siempre que la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal de las Comunidades Autónomas, por la que asumen el control de este tipo de producción de acuerdo con el RD 1852/1993 de 22 de octubre y el Reglamento (CEE) 2092/91 del Consejo de 24 de junio de 1991 a los que se les aplicará un índice corrector del 0,95.

#### **IVA: Régimen especial**

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca –REAGP- fue diseñado para conseguir una simplificación en la gestión por parte de la Administración tributaria, lo que conlleva una disminución de los costes correspondientes, y, a su vez, una reducción en las obligaciones formales de los sujetos pasivos, cuya característica esencial es la carencia absoluta en el cumplimiento de dichas obligaciones.

Al mismo tiempo, este régimen intenta conseguir el cumplimiento del principio de justicia, permitiendo por medio de un mecanismo concreto, la compensación, que los sujetos pasivos puedan recuperar el impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios. Este régimen es voluntario, aplicándose, sin embargo, directamente cuando concurran los requisitos establecidos por la LIVA, salvo renuncia expresa de los sujetos pasivos, realizada en la forma y en los plazos establecidos en el artículo 33 del RIVA. La renuncia tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el respectivo régimen especial, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Ambos regímenes –IRPF e IVA- están coordinados, así la renuncia a uno de ellos supone la renuncia al otro, y la exclusión de éste supone la exclusión del régimen de estimación objetiva en el IRPF.

El régimen se aplica a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, siempre que cumplan los requisitos legales y no hayan efectuado su renuncia dentro del plazo reglamentario para ello (art. 124 LIVA). No obstante, los sujetos pasivos pueden ser excluidos del REAGP por el volumen de operaciones (art. 124 Dos.6 LIVA y art. 43.2 RIVA), esto es, si superan:

- a. 300.000 euros durante el año inmediato anterior, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en

aquél, salvo que la normativa reguladora del IRPF estableciera otra cifra a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de las actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, en cuyo caso se estará a esta última.

- b. 450.000 euros durante el año inmediato anterior, para la totalidad de las operaciones realizadas durante el mismo.
- c. Los sujetos pasivos que hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Este régimen será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas y pesqueras que cumplan las siguientes condiciones (art. 125 LIVA y art. 44 RIVA):

- a. Que sus productos se obtengan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas, lo que implica que no sean admisibles actividades intermedias para su obtención.
- b. Que se obtengan productos naturales, vegetales o animales, no pudiendo, por tanto, efectuar sobre ellos cualquier tipo de transformación.
- c. Que la obtención de los productos se realice para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones a los que se refiere la LIVA.

Como decíamos las importantes ventajas que presenta este régimen especial se sitúan en la simplificación en las obligaciones materiales y formales de los sujetos pasivos, que facilitan, a la vez, la gestión tributaria por la Administración y la cumplimentación del impuesto por los

sujetos pasivos acogidos a este régimen (art. 129 LIVA y art. 47 RIVA). En concreto, los sujetos pasivos acogidos a este régimen, no están sometidos a: 1. la obligación de liquidar, repercutir o pagar el impuesto; 2. la obligación de presentar autoliquidaciones; 3. la obligación de ingresar la cuota tributaria; 4. la obligación de exigir el recargo de equivalencia, en su caso; 5. la obligación de expedir o entregar facturas; 6. las obligaciones de llevar contabilidad o registros específicos, excepto la de llevar un libro registro en el que se anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial.

Sin embargo esta liberación de obligaciones no existe en los siguientes supuestos:

- las importaciones de bienes;
- las adquisiciones intracomunitarias de bienes;
- las operaciones de entrega de bienes de inversión de carácter inmobiliario;
- los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

En cualquier caso, los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial, deberán cumplir las obligaciones generales de cualquier contribuyente, tales como efectuar el alta en el censo, solicitar el NIF correspondiente y, si realizan otras actividades diferenciadas, además, las obligaciones que, respecto a ellas, se establezcan legalmente.

Por otro lado, y en directa correlación a la imposibilidad de que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deduzcan las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan prestado, siempre que los mismos se utilicen en la realización de las actividades a las que les sea aplicable el régimen especial, y con el fin de no perjudicar a los sujetos pasivos acogidos a este régimen, se establece el sistema de las compensaciones (art. 130.Uno LIVA).

Pese al mecanismo sustitutivo del IVA que no se repercute por el agricultor que está llamado a cumplir el régimen de la compensación,

---

sus diferencias con la repercusión de IVA son notables. Así, el IVA repercutido se recauda por los empresarios con destino a la Hacienda Pública, en tanto que el importe de las compensaciones va a parar al agricultor que no realiza liquidación (ni ingreso) de IVA. Por otro lado, la base sobre la que se aplica el porcentaje de la compensación no coincide exactamente con el de la base imponible del IVA porque, siendo la base considerada para el cálculo de la compensación el precio de venta de los productos agrícolas en él no se incluyen los gastos accesorios que se cargan separadamente al adquirente (embalajes, comisiones, portes, transportes, seguros,...) que, en cambio, sí forman parte de la base imponible a efectos del IVA en régimen general. Por último, parece evidente señalar que los porcentajes que se aplican sobre el precio de venta de los productos entregados por el agricultor para el cálculo de la compensación no son coincidentes con los tipos de gravamen IVA, habiendo señalado la normativa comunitaria al respecto que los porcentajes a tanto alzado se determinarán en función de los datos macroeconómicos del colectivo de la agricultura sometidos al régimen especial en los tres últimos años, con la expresa prohibición de que tengan por efecto que los agricultores examinados en su conjunto reciban compensaciones superiores a la carga del IVA soportado.

Como consecuencia de la aplicación de este régimen especial de la agricultura, no es el agricultor el obligado a “repercutir” (trasladar) la compensación al adquirente sino el adquirente quien está obligado a compensar al agricultor, por lo que el deber de expedir factura en la que se deje constancia de la compensación satisfecha corre a cargo, no del agricultor, sino del adquirente de sus productos.

Así el régimen de las compensaciones consiste en que los empresarios acogidos a este régimen especial tienen derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del IVA que hayan soportado o satisfecho por las

adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes o servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable este régimen especial.

En cuanto a las operaciones que dan derecho a percibir la compensación, el art. 130 Tres LIVA señala:

1. Las entregas de productos naturales obtenidos en las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con las siguientes excepciones:

- Las efectuadas a empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del IVA y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial. Es decir, sólo se tiene que pagar la compensación cuando los receptores de los productos no se encuentren acogidos a este régimen especial.
- Las efectuadas a empresarios o profesionales que en el territorio de aplicación del IVA realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto, que no den derecho a deducir éste.

2. Las entregas intracomunitarias exentas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y las adquisiciones intracomunitarias que realice se encuentren sujetas en el Estado miembro de destino.

3. Las prestaciones de servicios accesorios a la actividad agrícola, forestal, ganadera o pesquera, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos sus destinatarios y siempre que estos últimos no estén acogidos a este mismo régimen especial en el ámbito espacial del impuesto.

No existe el derecho a percibir la compensación, cuando los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial efectúen las entregas o exportaciones de productos naturales en el desarrollo de actividades a las que no fuese aplicable dicho régimen especial. Ello, sin perjuicio, a su derecho a las deducciones establecidas para el régimen general (art. 130 Cuatro LIVA).

Respecto al cálculo de la cuantía de la compensación, se trata de la cantidad resultante de aplicar el porcentaje que establece la LIVA, al precio de venta de los productos o de los servicios accesorios prestados a terceros (art. 130 Cinco LIVA). Para la determinación del precio de venta no se computarán los tributos indirectos que graven las referidas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, gastos financieros u otros. En las operaciones realizadas sin contraprestación dineraria, los referidos porcentajes se aplicarán sobre el valor de mercado de los productos entregados o de los servicios prestados. En la Resolución DGT núm. 2394/2008, de 26 octubre se indicó que la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a satisfacer por una cooperativa, por las entregas de uva que sus socios efectúan a la misma, será el resultado de aplicar el tanto por ciento correspondiente sobre el precio de las entregas de uvas que perciban sus asociados, con independencia de cuál sea el criterio (gastos fijos y variables) que se tomen en consideración para el cálculo de dicho precio.

Como se ha adelantado anteriormente, con efectos de 1 septiembre de 2012, el artículo 23 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, ha dado una nueva redacción al apartado 5 del artículo 130 LIVA, siendo que en adelante la compensación a tanto alzado será la cantidad resultante de aplicar, al precio de venta de los productos o de los servicios sujetos al referido

régimen especial, el porcentaje que proceda de entre los que se indican a continuación:

- El 12 por 100 (10 por 100 hasta 31 agosto 2012), en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones;
- El 10,5 por 100 (8,5 por 100 hasta 31 agosto 2012), en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Para la determinación de los referidos precios, no se computarán los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros u otros.

Finalmente, los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones, podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen, aplicando, a estos efectos, las reglas establecidas por la LIVA respecto de las cuotas soportadas deducibles (art. 134.1 LIVA y art. 49 RIVA). No podrán deducir las compensaciones, los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones de los productos naturales destinados a su comercialización al amparo de dicho régimen especial, al igual que tampoco pueden deducir en ningún caso el IVA soportado en sus adquisiciones (art. 134.Dos LIVA). Para poder efectuar la deducción, se exige como requisito documental, que los sujetos pasivos deban estar en posesión del recibo original (art. 134.Tres LIVA y art. 49 RIVA).

#### **2.4. El régimen fiscal de las cooperativas agrarias en el impuesto sobre sociedades**

Atendiendo a la Ley 27/1999, de Cooperativas, se denomina cooperativa a la sociedad constituida por personas que se asocian, en

---

régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático. Estas sociedades cooperativas, recogidas en el art. 7.1a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) gozan de régimen fiscal especial regulado por la Ley 20/1990-LRFC. En principio, las cooperativas agrarias gozan de un régimen especialmente protegido en razón del objeto social que desarrollan y a las que se aplica los beneficios fiscales de los artículos 33 y 34 de la LRFC.

Por ello, goza de gran trascendencia el control del cumplimiento de los requisitos exigidos para el régimen de las cooperativas protegidas<sup>11</sup>. A este respecto, recientemente, se ha actualizado el artículo 38 de la LRFC, señalando que compete a la Administración tributaria la comprobación acerca de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en la Ley y practicar la regularización que corresponda en la situación tributaria de la cooperativa.

Asimismo, “el resultado de dichas actuaciones se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda”<sup>12</sup>.

El régimen fiscal de las cooperativas agrarias se caracteriza por ofrecer un tratamiento fiscal más ventajoso para los resultados cooperativos, entendiéndose por tales los enumerados por el art. 17 LRFC, que forman parte de la base imponible del IS, junto con los rendimientos extracooperativos e incrementos y disminuciones patrimoniales. Así, los beneficios fiscales aplicables a las cooperativas agrarias se concretan en el tipo de gravamen aplicable a la base imponible de los resultados cooperativos que será del 20%, frente al tipo general que se aplicará a los resultados extracooperativos. Además se regula un supuesto 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 y una bonificación del 50% de la cuota íntegra del IS, de acuerdo a la LRFC, por tratarse de cooperativas especialmente protegidas.

---

11. *Tales requisitos de la Ley de Cooperativas han sido criticados por ALGUACIL MARÍ, P., ROMERO CIVERA, A., afirmando que “aunque califica al régimen como «protector», realmente no «protege» sino que realiza una serie de ajustes técnicos, especialmente en el Impuesto de Sociedades a las cooperativas. Por otro lado, tampoco ofrece verdaderos «incentivos» en el citado impuesto. Sería más lógico que estas medidas de «ajuste técnico» se reunieran en un régimen de adaptación de las Cooperativas a un impuesto pensado para sociedades de «capital», bajo la denominación de un «régimen especial», en “Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 21/2011, BIB 2011\1750.*

12. *Disp. Final 2ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.*

### 3. CONCLUSIONES

Frente a otros sectores económicos donde la intervención pública encuentra un fundamento genérico en la Constitución, el sector agrario permite una actividad de promoción pública que justifica la adopción de medidas fiscales más beneficiosas, y ello también desde el punto de vista tributario. Esta óptica debe llevarse a la práctica desde la prudencia que impone la necesidad de recaudar de manera efectiva en tiempos de crisis, pero también desde el convencimiento de que el favorecimiento del sector puede ingresar los recursos tributarios a través del incremento de la productividad y el intercambio de productos agrícolas.

Por otro lado, es importante que la introducción de medidas fiscales en el sector agrario se realice dejando un margen a las regiones para la atención específica a determinados tipos de cultivos o actividades que sean más apropiados en cada zona geográfica del país, en desarrollo de su autonomía tributaria.

Asimismo, los parámetros de actuación legislativa deben tener presente que el diseño de la fiscalidad del sector agrario debe dirigirse a promover la transformación estructural y no a solucionar cuestiones coyunturales, pues no hay que olvidar que el rendimiento de la producción de las explotaciones agrarias se encuentra enmarcada en un contexto de mercados abiertos, lo cual obliga a hacer frente a las exigencias económicas del mismo. Para ello, un elemento clave es la modernización de las explotaciones agrarias, donde la imposición directa (IRPF e IS) puede ejercer un papel relevante, prestando especial énfasis a la diversificación de actividades según

las demandas sociales –conectadas por la protección medioambiental- y el estímulo fiscal del turismo rural o agroturismo.

Sin duda, en el caso español el tratamiento ofrecido al sector en IVA es el que puede valorarse de especialmente generoso, ya no sólo por la facilitación en el cumplimiento de obligaciones formales, sino también sustantivamente, pues incluso en la situación actual de crisis económica, el legislador ha protegido especialmente el sector agrario –acogiendo las peticiones de las Comunidades Autónomas y de las principales organizaciones agrarias- al intentar paliar los efectos de la subida de tipos impositivos que afectan a productos agroalimentarios con el incremento del IVA compensatorio a tanto alzado por el coste fiscal soportado de los productos y servicios de los que se han provisto los agricultores y ganaderos. No obstante, sigue persistiendo una diferencia de trato fiscal no suficientemente justificada.

También pensamos que la vulnerabilidad del sector puede permitir una flexibilización en la tributación de actividades complementarias como las artesanales o contemplar la realidad de la participación de distintos miembros de la familia que se implican habitualmente en el rendimiento de las pequeñas explotaciones.

La trascendencia tributaria del régimen tributario de las cooperativas más beneficioso puede acarrear mayores desventajas en relación con el régimen jurídico establecido para mismas, cuestión ésta que puede considerarse una dificultad añadida en situaciones de transformación, disolución o liquidación<sup>13</sup>.

13. Así lo han puesto de manifiesto MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., al constatar las diferencias de tratamiento en tales situaciones de las cooperativas respecto de las sociedades mercantiles, “El régimen tributario de la agricultura en España”, en *La fiscalidad en el sector agrario*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, p. 41.

---

## 5. BIBLIOGRAFÍA

ALGUACIL MARÍ, P., ROMERO CIVERA, A., “Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 21/2011, BIB 2011\1750.

Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid 2003, [http://www.libroblancoagricultura.com/publicacion/pdf/Cap01a10\\_T2.pdf](http://www.libroblancoagricultura.com/publicacion/pdf/Cap01a10_T2.pdf).

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “El régimen tributario de la agricultura en España”, en La fiscalidad en el sector agrario, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004.

OCDE, “Non-sectoral Policies for the agriculture and the agro-food sectors: taxation and social security”, 2005.

OCDE-FAO, “Perspectivas de la Agricultura 2009-2018”, <http://www.oecd.org/site/oecd-faoagriculturaloutlook/48186264.pdf>.

ROMERO GARCÍA, F., “El IVA y la actividad agraria. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca” en La fiscalidad de la agricultura y la ganadería, CISS, Madrid, 2007.

SOLER ROCH, M.T., Incentivos a la inversión y justicia tributaria, Civitas, Madrid, 1983.