

JOSÉ ANTONIO GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ (*)

JULIO BERBEL VECINO (*)

Análisis de la neutralidad global del Régimen especial del IVA para la agricultura en su aplicación en España y la Comunidad andaluza

I. INTRODUCCIÓN

El análisis de la política agraria ha solido limitarse a estudios de la normativa que afecta a la política de precios y de estructuras, o a los efectos que tienen sobre el sector la economía general, el desarrollo rural, la difusión de innovaciones etc. Sin embargo el número de trabajos que analizan los efectos de la fiscalidad en la agricultura es muy reducido. Entre ellos cabe destacar un análisis general y reciente de la fiscalidad agraria realizado por Sauquillo (1993).

De forma más específica, el análisis de la fiscalidad indirecta, y más concretamente del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), tienen un extenso e interesante análisis en del Campo (1992) y en Juliá y del Campo (1993). Ambos trabajos han sido la principal fuente de inspiración metodológica de la investigación que expondremos en este artículo.

Desde el primero de enero de 1986 tiene vigencia en nuestro sistema tributario el denominado «Impuesto sobre el Valor Añadido». Para España el IVA constituyó, sin duda, un hito importante en su sistema fiscal, dado que supuso la supresión de 24 tributos indirectos que vendría a sustituir la nueva figura impositiva, como resultado de nuestra necesaria armonización en materia fiscal con la Comunidad Europea. Para ello tuvo que recoger la normativa comunitaria dentro de la legis-

(*) Dpto. de Economía Agraria. Universidad de Córdoba.

lación nacional, a través sobre todo de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Anadido, y más recientemente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

En ambas leyes se presentan los siguientes regímenes posibles para tributación del IVA de las actividades agrarias:

- a) El **régimen general u ordinario**, aplicable como norma común a las actividades empresariales en general, y que, en síntesis, puede resumirse con la expresión: «IVA ingresado es igual a IVA repercutido menos IVA soportado», siendo de gran rigor formalista y exigiendo el cumplimiento de numerosas obligaciones contables.
- b) El **régimen especial para la agricultura, ganadería y pesca**, el más utilizado por los agricultores por su facilidad burocrática. En líneas generales consiste en que el agricultor no carga el IVA al vender, ni tiene obligación de hacer ingresos. Para resarcirse del IVA soportado, tiene derecho a cobrar a sus clientes una compensación aplicando un porcentaje a tanto alzado del importe de lo vendido, cantidad que hace suya sin ingreso a Hacienda de ningún tipo.
- c) El **régimen simplificado** para determinadas actividades ganaderas, de manera que, al igual que el anterior, los empresarios no estén sometidos a obligaciones registrales tan severas como en el régimen ordinario. Consiste básicamente en ingresos por parte del productor de las cantidades que Hacienda le fija previamente.

Por su generalidad entre los agricultores y ganaderos, lo que a nosotros nos interesa es estudiar el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP), analizando de una manera crítica todas las ventajas e inconvenientes que presenta su forma de aplicación.

Dentro de este REAGP, dada su actual legislación, hay que hacer notar que, siempre que se cumpla que el IVA soportado por los agricultores coincide exactamente con la compensación recibida por la aplicación del porcentaje sobre ventas, se verifica el *principio de neutralidad* del Impuesto (1). Con esta

(1) En la doctrina la neutralidad fiscal con respecto al IVA, al menos en su régimen general, se asocia a la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por el total de la inversión reali-

aproximación al IVA en el sector agrario podemos comprender intuitivamente como aparece el problema de la neutralidad del Impuesto cuando se aplica el régimen especial para la agricultura, dada la posibilidad de que aparezcan los dos casos siguientes:

- a) Caso en el cual el *IVA soportado es mayor que la compensación a tanto alzado*. Entonces se estará en un caso de **beligerancia fiscal** para estos agricultores, ya que hay una parte del IVA soportado que no es compensada, pagando éstos como si fuesen consumidores finales.
- b) Caso en el que el *IVA soportado es menor a la compensación a tanto alzado*. Estaremos entonces en una situación de subvención indirecta por parte del Estado o de **proteccionismo fiscal**, ya que aporta una renta a los agricultores que en teoría no les corresponde.

El objeto de este artículo es analizar los problemas que tiene este Régimen especial del IVA en cuanto a su neutralidad, primero a un nivel cualitativo, recopilando las circunstancias que ponen en tela de juicio dicho principio básico, y posteriormente a nivel cuantitativo, para conocer si esta falta de neutralidad se encamina hacia la beligerancia o hacia el proteccionismo fiscal.

II. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE IVA EN AGRICULTURA

La entrada en vigor el 1 de enero de 1986 del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) supuso para la empresa española en su conjunto un mayor esfuerzo en cuanto a la gestión contable y administrativa. Estas nuevas exigencias administrativas no eran asumibles por la mayor parte del sector agrario. Las empresas que componen este sector son normalmente de pequeña dimensión, con una deficiente estructura administrativa y donde apenas se realizan las prácticas contables necesarias para cumplir con las obligaciones formales que requiere la tributación del impuesto por el llamado régimen ordinario.

zada, tanto en activo fijo como en activo circulante. Sin embargo ha de interpretarse que esta filosofía básica del Impuesto debe mantenerse, se tribute por el régimen que sea, intentando que siempre y de manera exclusiva sea el consumidor final el que soporte la carga tributaria.

Con el objeto de posibilitar la aplicación del IVA en el sector agrario, atendiendo a las dificultades que entrañaban las obligaciones formales y registrales del tributo por el régimen ordinario, se introdujo en la normativa española el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP), de acuerdo con el artículo 25 de la Sexta Directiva comunitaria (2), y tal como lo habían hecho ya la mayoría de países de la CEE. Hay que decir que el REAGP no es el único Régimen especial ya que existen otros como el Recargo de Equivalencia, justificados por razones semejantes de falta de medios de las empresas sobre las que recaía el impuesto.

Este régimen apareció ya recogido en la Ley 30/1985 del IVA, y sigue actualmente vigente con la nueva Ley del IVA (Ley 37/1992), aunque ésta lo haya modificado de manera considerable. Sin embargo en ambas legislaciones, este régimen se basa en dos principios fundamentales que conviene tener presentes:

- El primero no es otro que garantizar que este tributo, destinado al consumidor final, mantenga su característica de *neutralidad frente a la empresa*, tal y como ya comentamos, estableciendo para ello un método que permita la compensación de las cargas de IVA soportada por los agricultores. Para ello se plantea el porcentaje de compensación a tanto alzado, que fue fijado desde un principio en el 4 por ciento.
- El segundo es *facilitar* a los titulares de las explotaciones agrarias, ganaderas y pesqueras *el cumplimiento de la normativa fiscal*, eximiéndoles de obligaciones formales y contables a las que obliga el régimen ordinario. Así este régimen no requiere hacer los cálculos del IVA soportado y el IVA repercutido. El agricultor abonará el IVA correspondiente a los vendedores de los insumos necesarios para su explotación, IVA que recuperará por la aplicación de un porcentaje del 4 por ciento a sus ventas, a forma de compensación por el IVA soportado en sus adquisiciones.

(2) La *Sexta Directiva* (D(CEE) 77/388, de 17 de mayo de 1977), es en la actualidad la principal norma armonizadora del IVA en la CEE, aunque más recientemente ha sido modificada parcialmente, a través de las directivas número 91/680/CEE (sobre delimitación de la base imponible) y la número 92/77/CEE (sobre armonización de tipos impositivos).

En cuanto a la compensación merece la pena destacar que se trata de un derecho del agricultor, y constituirá un nuevo ingreso para este, cada vez que venda sus productos o preste servicios accesorios. Para el adquirente de estos, por el contrario, el pago de esta compensación será una obligación. Una vez satisfecha se considerará como una cuota de IVA soportada, y podrá deducirse en su declaración-liquidación.

Con la entrada en vigor de la Ley 37/1992 del IVA, este régimen especial es de aplicación a todos los titulares de explotaciones agrícolas, forestales y ganaderas, con la excepción de los siguientes:

- Las sociedades mercantiles.
- Las sociedades cooperativas y sociedades agrícolas de transformación (SAT).
- Cualquier otro sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones supere los 50 millones de pesetas.

La aplicación de este régimen es voluntaria, sin embargo para acogerse a él no es necesario solicitar su inclusión en el mismo, ya que de entrada, todos los titulares de explotación que reúnan los requisitos objetivos y subjetivos necesarios, quedan automáticamente sujetos a él. En caso de renuncia pasará a tributar el IVA por el régimen general, por un período mínimo de cinco años.

Este régimen será aplicable a todas las actividades agrícolas, ganaderas o forestales que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos o explotaciones, con excepción de los siguientes casos:

- Las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo.
- La ganadería no vinculada a la explotación del suelo.
- La transformación industrial de los productos naturales.
- La mezcla de tales productos con otros adquiridos a terceros.

III. ANÁLISIS CRÍTICO DEL REAGP DE IVA EN ESPAÑA

Los problemas relacionados con la aplicación del REAGP en España se derivan de su situación respecto a la neutralidad

fiscal, aspecto esencial de cualquier normativa relacionada con la aplicación del IVA. Estos problemas pueden resumirse como sigue:

III.1. La transitoriedad del REAGP

La transitoriedad del REAGP es la causa de muchos de sus problemas de neutralidad, al igual que su falta de resolución. El REAGP fue propuesto por la legislación comunitaria por la dificultad de aplicación del IVA al sector agrario por su régimen ordinario, debido a la falta de preparación administrativa de la mayoría de los agricultores. Sin embargo esta posibilidad del régimen especial, desde el principio, ha tenido un carácter provisional y transitorio, de manera que sirva tan sólo de período de adaptación de estos sujetos a las necesidades contables y burocráticas que el régimen general origina.

La Sexta Directiva habla de la transitoriedad del régimen especial de los productores agrarios con el fin de favorecer poco a poco la integración de todos los agricultores en el régimen ordinario, el cual llegará a ser obligatorio para todos ellos en un futuro no muy lejano. El carácter transitorio y voluntario es la gran excusa que tiene la Administración Fiscal para cuando ésta recibe quejas acerca de los problemas de neutralidad que estudiaremos posteriormente.

III.2. Existencia de un único porcentaje a tanto alzado

El artículo 56 de la Ley 30/1985 del IVA exponía la obligatoriedad a los Ministerios de Economía y Hacienda y de Agricultura, Pesca y Alimentación de proponer conjuntamente al Gobierno el *porcentaje o porcentajes* a tanto alzado que se estimasen convenientes aplicar en el REAGP. El Gobierno siguiendo esta Ley estableció un único porcentaje de tanto alzado de compensación de valor del 4 por ciento (Real Decreto 2432/85 de 27 de diciembre), a pesar de tener la posibilidad de aplicar varios.

La nueva Ley del IVA, promulgada a finales del año 1992 (Ley 37/1992), y en concreto en el artículo 130, fija directamente como *porcentaje único* de compensación el 4 por cien-

to. Con ello por tanto, se ha suprimido la opción recogida en la anterior legislación española y en la normativa europea de proponer diferentes porcentajes de compensación para los distintos subsectores agrarios. Entre los países que tiene un régimen especial semejante al español, existen varios casos en los cuales se han fijado más de un tipo de porcentaje de compensación en función de los productos de la explotación (3).

La aplicación de este porcentaje único de compensación rara vez cumple el principio de la neutralidad, ingresando el agricultor por lo general una cantidad diferente a la que ha soportado en las compras. Es así como se plantean la existencia de las dos situaciones problemáticas ya aludidas desde el punto de vista de la neutralidad del Impuesto:

- a) Cuando la aplicación de este porcentaje supone una compensación mayor a la que el agricultor tendría derecho en caso de neutralidad, o sea, cuando este porcentaje sobre las ventas es superior al impuesto soportado en sus adquisiciones. En este caso se presenta una *situación proteccionista* para el agricultor, que equivale a una subvención encubierta.
- b) Por el contrario, cuando esta compensación es inferior a la que tendría que recibir el productor agrario, existe una *situación de beligerancia fiscal*, ya que el 4 por ciento de sus ventas no le compensa del IVA soportado en sus compras. Por tanto en este caso el agricultor tributaría a Hacienda parte de sus adquisiciones como si fuese realmente un consumidor final.

Así pues, la aplicación de porcentaje único de compensación se puede considerar como un sistema poco propicio para alcanzar la neutralidad del Impuesto, característica fundamental de este. Con la existencia de un único porcentaje de compensación es imposible evitar que se estén beneficiando a

(3) A manera de ejemplo podemos citar el caso italiano, donde se presentan los siguientes valores de compensación a tanto alzado en el régimen especial para la agricultura:

- Cereales, leguminosas, frutas y hortalizas, aceites vegetales, mosto de vino mantequilla, queso y demás derivados lácteos: 2%
- Vino y huevos: 8%
- Carne de bovino y porcino, y leche cruda: 12%
- Resto de los productos: 2%

una serie de subsectores agrarios frente a otros, y esto suponiendo que efectivamente existiera neutralidad a nivel nacional para el conjunto del sector.

Por lo tanto, para la consecución de la neutralidad del IVA, sería un paso imprescindible la diversificación de los porcentajes, agrupando cultivos o producciones con una estructura análoga en la distribución de gastos y resultados, aunque esto se oponga a una adecuada gestión del impuesto.

III.3. Desajustes temporales por la inmovilidad del tanto alzado de compensación

En España existe una tendencia a *mantener fijos los porcentajes a tanto alzado* con el paso del tiempo, aunque mientras tanto se hayan modificado las proporciones macroeconómicas en las que se apoyan. Esta situación se opone claramente a la Sexta Directiva, que en su artículo 25.3 señala que dichos porcentajes se determinan sobre la base de datos macroeconómicos relativos a los agricultores sujetos a dicho régimen en los *tres años precedentes*. Esto debería interpretarse como una revisión anual o por lo menos trienal de dicho porcentaje forfatario.

La legislación española de 1985 admitía la posibilidad de cambiar estos porcentajes periódicamente, vía Real Decreto. Para dar cumplimiento a la Ley 30/1985, tal y como se apuntaba en su artículo 56, el Gobierno debía establecer este porcentaje para el REAGP, plasmándolo a través de este tipo de norma legal, aunque el texto legal no indicaba en ningún momento cuál debe ser la periodicidad de estos cálculos para obtener los tantos alzados de compensación.

Esta falta de flexibilidad del porcentaje se ha visto más acentuada en la Ley 37/1992, ya que al fijarse éste directamente por Ley, se anula esta posibilidad de modificación, al menos de una manera rápida y sencilla (4).

Consecuencia de todo ello ha sido que, desde la entrada en vigor del IVA en 1986 hasta la actualidad, no se haya reali-

(4) Recordemos que para modificar una Ley es necesario realizarlo a través de una norma al menos del mismo rango, o sea, por medio de otra Ley o por un Decreto-Ley. Ambas, antes o después de su entrada en vigor, han de ser discutidos y aprobados por el Parlamento, con el trámite burocrático y coste de tiempo que esto implica.

zado ningún cambio en el valor del tanto alzado de compensación. El porcentaje fijado por el Gobierno en 1986 con un 4 por ciento ha permanecido inalterado, a pesar, incluso, de haber aumentado el tipo general dos veces al 13 por ciento (a partir del 1-1-92) y al 15 por ciento (desde el 1-8-92).

El hecho de que dichos porcentajes fueran calculados con los datos trianuales anteriores a la entrada en vigor del IVA en España, significa que en el año 1993 se está aplicando un tanto alzado de compensación calculado con la estructura de gastos e ingresos y con los tipos impositivos vigentes relativos como máximo al año 1983, siendo posible que en estos diez años haya existido una profunda variación en dicha estructura.

Hasta ahora la postura del Gobierno español ha sido inmovilista, pero gracias a las presiones de las organizaciones profesionales agrarias durante el año 1992 se consiguieron una serie de cambios significativos en lo que se refiere a los tipos impositivos de los insumos agrarios. Esta bajada de los tipos para estos productos aparece recogida en la Ley 37/1992 del IVA. De esta manera el Gobierno ha reconocido indirectamente la falta de neutralidad del Impuesto durante los años precedentes a la nueva Ley. Esta vía de solución, que sin duda busca un nuevo equilibrio en la situación de clara desventaja de los agricultores del REAGP provocada por el aumento del tipo general, será analizada en los apartados siguientes, pero de todas formas es evidente que esta medida supone una rebaja significativa de la presión fiscal sobre los agricultores.

III.4. Discriminación de las inversiones y el período de formación

Otro grave problema de neutralidad del REAGP es la *beligerancia fiscal contra las inversiones*. Esto significa que el agricultor que invierte poco sale beneficiado, mientras que el que realiza inversiones sale perjudicado. Las causas de dicha beligerancia vienen dadas por la estructura de compensaciones del REAGP. Al basarse éstas en el volumen de ventas, los agricultores con igual valor de ventas recibirán lógicamente la misma compensación a tanto alzado. Sin embargo el que haya realizado más inversiones habrá soportado más IVA, por lo que claramente

estará perjudicado frente a otros agricultores que hayan invertido menos. Esta circunstancia desincentiva la modernización de las explotaciones, ya que favorece una paulatina sustitución del factor capital (que soporta el 15 por ciento de IVA) por el factor trabajo (que no devenga este Impuesto).

Unido a ello surge el problema que se presenta en las *plantaciones frutales*, cuya vida útil es plurianual, y en las que no existe compensación durante el período de formación de los árboles. Durante este período improductivo el agricultor soporta una serie de gastos que devengan IVA tales como el agua, fertilizantes, fitosanitarios, etc., pero no puede compensarlo al no existir venta de producto alguno. Por ello, con este tipo de cultivos el REAGP es fiscalmente beligerante durante este período.

Por este motivo opinamos que un tratamiento neutral de las inversiones bajo este régimen requeriría un tratamiento específico para las adquisiciones de capital fijo, por el cual se compensase directamente al agricultor por el IVA soportado en estas. Esto tendría que realizarse necesariamente a través de las Administraciones públicas, pudiéndose obtener estos recursos de la disminución del porcentaje de compensación a tanto alzado.

242

III.5. Consecuencias de las catástrofes naturales y la no venta de la cosecha

Según la resolución de la Dirección General de Tributos de 20/4/87, debido a la relación entre la compensación a tanto alzado y el momento de la venta del producto, si se produce un siniestro que suponga la pérdida de la cosecha, se pierde el derecho a la compensación. Además en el caso de las compañías de seguros, éstas no están obligadas a pagar dicha compensación al agricultor el pago del siniestro, tal y como señala la Consulta vinculante de 30-12-86.

La postura tomada por la Hacienda Pública puede ser considerada injusta, ya que rompe el principio básico de neutralidad del IVA, al pasar dicho sujeto pasivo a tomar el papel de consumidor final y no poder compensar el IVA soportado. Sin embargo esta circunstancia entra dentro de la filosofía general del REAGP de ser un régimen transitorio. Esto quiere

decir que un agricultor sometido al REAGP que sufra uno de los sucesos anteriores debería entender este hecho como una invitación a integrarse al régimen general. Con ello depende del punto de vista con que se mire si se considera justificado o no este posicionamiento.

III.6. Aplicación de la nueva Política Agraria Común

Una última circunstancia contraria a la neutralidad de este régimen especial es la manera en que se está poniendo en marcha la actual reforma de la Política Agraria Común (PAC). Esta, como es por todos conocidos, propone una bajada de los precios agrarios, para que así estos se acerquen a los vigentes en los mercados mundiales. Esta medida implicaría por sí sola una bajada considerable de la renta de los agricultores, circunstancia que pretende ser corregida por el establecimiento de un régimen de ayudas directas a los cultivos afectados por estas actuaciones.

Ante esta nueva panorámica se puede afirmar que a partir de ahora la renta de los agricultores tendrá una doble procedencia:

- La tradicional venta de sus productos, por la cual se seguirá compensando el IVA soportado en las compras de insumos, aplicándole el porcentaje a tanto alzado.
- La subvención directa al cultivo, que por el contrario no permite dicha compensación, ya que a esta cantidad recibida por el agricultor no se le puede aplicar el 4 por ciento.

Se puede adivinar por tanto cómo en el futuro el agricultor tendrá que compensar el IVA soportado mediante la aplicación del mismo porcentaje a una cantidad notablemente inferior, procedente de las ventas de sus productos.

Así pues se puede pensar que, de permanecer constante la actual estructura de costes de los cultivos afectados, el régimen especial para la agricultura se volverá mucho más beligerante, al ser cada vez más difícil poder recuperar las cantidades de IVA pagadas en las compras. Sin embargo es lógico suponer que estos costes también variarán de forma paralela a los precios, para situarse en un punto económicamente ópti-

mo. Por todo esto proponemos que se siga realizando un seguimiento de este porcentaje neutral, por si fuera necesario alguna modificación de éste o de los tipos impositivos de los inputs agrarios, tal y como ya se ha hecho con la Ley 37/1992, persiguiendo así la pretendida neutralidad global.

IV. BASES DEL ANÁLISIS CUANTITATIVO DE LA NEUTRALIDAD DEL REAGP DEL IVA

Una vez vistos los problemas que plantea el mecanismo de compensación del régimen especial, pero aceptando la realidad de éste, el siguiente paso a dar sería la de investigar si este porcentaje del 4 por ciento propuesto compensa realmente el IVA soportado por el sector. Concretamente trataremos de estudiar cómo ha evolucionado el porcentaje teórico que hubiese supuesto la neutralidad del Impuesto para el conjunto de los agricultores, y comprobar así si este porcentaje del 4 por ciento se puede considerar neutral o si por el contrario se ha encaminado hacia el proteccionismo o hacia la beligerancia fiscal.

Una vez analizado en el apartado anterior la problemática de la neutralidad del REAGP del IVA, parece ahora oportuno realizar un análisis cuantitativo de dicha neutralidad. Para ello nos basaremos en el cálculo de un único porcentaje a tanto alzado a partir de datos macroeconómicos durante el período 1986-1990, siguiendo la técnica propuesta en la Sexta Directiva. Estas reglas para la cuantificación de los porcentajes a tanto alzado de compensación se encuentran en el párrafo 3 del artículo 25.2 de la Sexta Directiva. Al respecto cabe reseñar los siguientes puntos:

- *«Estos porcentajes se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos solamente a los agricultores de este régimen en los tres años precedentes».*
- *«No podrán tener por efecto conceder al conjunto de agricultores "a tanto alzado" reembolso superiores a las cargas de Impuesto soportadas».*
- *«Los porcentajes podrán redondearse hasta medio punto por encima o por debajo».*

Sin duda el mayor inconveniente que se le puede plantear a este método es el relativo al origen de los datos. Según esta

normativa comunitaria, el cálculo del porcentaje tendría que realizarse con cifras macroeconómicas *referidas únicamente a los agricultores acogidos al régimen*. Sin embargo el desconocimiento de las explotaciones que se acogen al REAGP ha hecho imposible conseguir la relación de los insumos agrarios utilizados por estas explotaciones con el correspondiente producto obtenido. Por ello nos es imposible el poder realizar una prorrata que separase, dentro de la diversidad de agricultores, las actividades acogidas y no acogidas a este régimen especial. Sin embargo este problema podemos solventarlo admitiendo la hipótesis que los costes se forman de manera uniforme por unidad de producto, por lo que el porcentaje obtenido sería independiente de los productores englobados en el análisis, incluidos en el REAGP o no.

Este mismo procedimiento suponemos que ha sido el empleado por los legisladores españoles para determinar en los años 1985 y 1992 el valor del 4 por ciento.

Lo que se pretende estimar en este apartado es el porcentaje a tanto alzado sobre las ventas que devolvería a los agricultores españoles el IVA soportado en la adquisición de sus factores de producción, o lo que es lo mismo, calcular el coeficiente entre la carga fiscal soportada en los insumos y el valor de las ventas fuera del sector. Algebraicamente sería:

$$\text{Porcentaje neutral de compensación} = \frac{\text{IVA soportado en insumos}}{\text{Ventas sin IVA}}$$

Lógicamente, al afectar todas las ventas del sector por este porcentaje, se reintegraría a los agricultores la cantidad soportada por el IVA en la adquisición de los inputs.

Las cifras que utilizaremos para ello serán las macromagnitudes publicadas por el Ministerio de Agricultura y por la Consejería de Agricultura de la Junta de Andalucía. Pero antes de operar con ellas hay que hacer referencia a la metodología que siguen los servicios de estudios a la hora de valorar estas; todas estas cantidades publicadas están valoradas al precio bruto de mercado, incluyendo la repercusión fiscal íntegra. Sin embargo lo que nos interesa ahora son los valores netos, sin cargas fiscales, para calcular éstas independientemente. Por este motivo merece la pena hacer dos aclaraciones sobre esta expresión:

- 1.^a El IVA soportado en los insumos lo obtendremos multiplicando el valor ofrecido por el MAPA por el coeficiente $t/(100 + t)$, siendo t el tipo impositivo aplicado a cada factor. Debe notarse esta diferencia con respecto a Juliá J. F. y Del Campo, F. (1993), los cuales para obtener este valor multiplicaban, injustificadamente creemos, por un coeficiente $t/100$.
- 2.^o El valor de ventas (PEA – Mejoras por cuenta propia) también vendrá dada incluyendo la carga fiscal, por lo que la resultante de esta diferencia sería las ventas «con IVA». Por ello es necesario multiplicarlo por un coeficiente igual a $100/104$ para calcular el valor de ventas «sin IVA». Esta es otra diferencia con Juliá y Del Campo, ya que ellos utilizan para este cálculo el valor bruto de las ventas, sin descontar su carga fiscal.

Esta metodología la aplicaremos para el cálculo de este porcentaje en cada uno de los cinco primeros años de aplicación del IVA en España (1986-1990), utilizando estos datos anuales para los cuatro casos que se han dado en la agricultura española desde la entrada en vigor del IVA (5):

246

CASO A: tipo reducido 6 por ciento; tipo general 12 por ciento desde el 1-1-86 hasta el 31-12-91.

CASO B: tipo reducido 6 por ciento; tipo general 13 por ciento desde el 1-1-92 hasta el 31-7-92.

CASO C: tipo reducido 6 por ciento; tipo general 15 por ciento desde el 1-8-92 hasta el 31-12-92.

CASO D: tipo reducido 6 por ciento (incluye nuevos insumos); tipo general 15 por ciento a partir del 1-1-93.

El análisis a realizar deberá pues fundamentarse en calcular dos valores: los gastos del sector agrario por consumo de

(5) Aunque todos los años tomados para en el análisis ocurrieron bajo las circunstancias del denominado «caso A» (tipo normal al 12%), la aplicación del resto de los casos nos servirá para entender cómo la variación de los tipos impositivos pueden afectar la neutralidad del REAGP, supuesto que la asignación de gastos y la obtención de ingresos por las ventas las suponemos prácticamente homogéneas para todos los años, independientemente del caso que realmente se presente en cada año.

insumos con su correspondiente tipo impositivo de IVA, para así obtener el IVA soportado por éste y las ventas del sector, tal y como se explicitaba en la expresión anterior. A continuación vamos a intentar explicar el proceso de cálculo realizado para obtener estos porcentajes de compensación neutrales, tal y como se exponen en el cuadro 1.

Cuadro 1

HOJA DE CÁLCULO PARA LA OBTENCIÓN DEL PORCENTAJE NEUTRAL
DE COMPENSACIÓN AL CONJUNTO DEL SECTOR AGRARIO
España: datos para el año 1990
(miles de millones de ptas.)

Concepto	Valor	Carga fiscal					
		Tipo IVA	Caso A r=6% g=12%	Caso B r=6% g=13%	Caso C r=6% g=15%	Tipo IVA	Caso D r=6% g=15%
I. VENTAS	3.240,5		3.115,9	3.115,9	3.115,9		3.115,9
+ PFA	3.310,5						
- Mejoras por cuenta propia ..	70,0						
II. CONSUMOS INTER.	1.368,8		106,7	111,3	120,2		102,0
+ Semillas y plantones	52,9	r	3,0	3,0	3,0	r	3,0
+ Piensos	636,0	r	36,0	36,0	36,0	r	36,0
+ Fertilizantes	155,0	g	16,6	17,8	20,2	r	8,8
+ Energía	152,1	g	16,3	17,5	19,8	g	19,8
+ Conservación de maquinaria	180,6	g	19,4	20,8	23,6	g	23,6
+ Tratamientos	90,6	g	9,7	10,4	11,8	r	5,1
+ Otros	101,6	r	5,8	5,8	5,8	r	5,8
III. INVERSIONES	143,1		15,3	16,5	18,7	g	18,7
+ Amortizaciones	143,1	g	15,3	16,5	18,7	g	18,7
% CARGA FISCAL II/I			3,42%	3,57%	3,86%		3,27%
% CARGA FISCAL III/I			0,49%	0,53%	0,60%		0,60%
% CARGA FISCAL (II+III)/I !! TANTO ALZADO DE COMPENSACION							
			3,92%	4,10%	4,46%	3,87%	

IV.1. Determinación del IVA soportado en los factores productivos del sector agrario

Los inputs del sector agrario comprenden el trabajo, los consumos intermedios y el capital. A continuación lo que pretendemos es estimar la carga fiscal por IVA en cada uno de ellos:

a) Factor trabajo

Tomaremos como hipótesis de cálculo que en las explotaciones agrarias sólo existirá el trabajo considerado como insumo llevado a cabo por el propio titular de la explotación, y por los empleados a su servicio, por los cuales no se devenga IVA. Con ello *se estará seguramente infravalorando levemente el porcentaje a tanto alzado real*, pero para realizar dicho estudio a nivel macro no hay otra posibilidad, ya que no hay cifras disponibles sobre el gasto del sector agrario en trabajos contratados (labores, estudios técnicos...).

248

b) Medios de producción

Estos medios de producción, también denominados consumos intermedios en la nomenclatura comunitaria, quedan recogidos para el caso nacional en la Cuenta de Producción de los *Anuarios de Estadística Agraria* del MAPA bajo el concepto número 4 de «Gastos de fuera del Sector Agrario» y han sido ampliados a partir de datos tomados de «*La agricultura, la pesca y la alimentación española en 1991*» publicado por el MAPA. Desglosados comprenden:

1. *Semillas selectas y plantones.*
2. *Piensos.*
3. *Fertilizantes.*
4. *Energía.*
5. *Conservación de maquinaria.*

6. *Tratamientos.*

7. *Otros gastos (6).*

De forma similar se ha actuado para las cifras autonómicas andaluzas, siendo los datos de partida las macromagnitudes publicadas por la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía en sus memorias anuales tituladas «*La Agricultura y la Pesca en Andalucía*».

c) *Inversiones*

El determinar las inversiones en el sector agrario es uno de los problemas más difíciles dentro de la contabilidad agraria. Siguiendo las pautas de este método, basado en datos macroeconómicos del *Anuario de Estadística Agraria* del MAPA y de *La Agricultura y la Pesca en Andalucía*, se considerará como la parte de las inversiones que cada año se van gastando en el sector el concepto de «*amortizaciones*» de la cuenta de producción, ya que como es sabido las amortizaciones cuantifican el consumo anual de los bienes de capital fijo como consecuencia del desarrollo del proceso productivo (7).

249

IV.2. Determinación de las ventas del sector agrario

Para determinar las ventas del sector agrario que pueden ser gravadas con el Impuesto podemos hacerlo restando la **Producción Final Agraria (PFA)** las mejoras por cuenta propia:

$$\text{Ventas} = \text{PFA} - \text{mejoras por cuenta propia.}$$

Hay que comentar que el autoconsumo es considerado por el Reglamento como gravable, y por tanto se incluye entre las ventas del sector como si fuera una venta del agricultor a sí mismo.

(6) Según las «*Cuentas del sector agrario*» editadas por el MAPA durante el decenio 1976-1986 el agua de riego ha significado aproximadamente el 90% del total de dichos «*otros gastos*», por lo que se ha decidido asignar el tipo reducido de IVA como valor suficientemente aproximado y coherente.

(7) Como solución alternativa a las amortizaciones, en un principio se planteó la posibilidad de utilizar los datos del MAPA sobre inversiones anuales en el sector, deduciendo los bienes inmuebles. Sin embargo la imposibilidad de disponer de estos datos a nivel andaluz y la necesidad de homogeneidad metodológica, al igual que su carácter estimativo, nos han hecho optar por escoger las amortizaciones para el análisis.

Todas estas cifras, y en las que se basa todo el análisis, se muestran a continuación de forma resumida en los siguientes cuadros, obtenidas de las fuentes anteriormente citadas:

Cuadro 2

RESUMEN DE LAS MACROMAGNITUDES ESPAÑOLAS UTILIZADAS EN EL ANÁLISIS
(miles de millones de ptas.)

Concepto	Año 1986	Año 1987	Año 1988	Año 1989	Año 1990
I. VENTAS	2.690,33	2.889,73	3.088,05	3.124,29	3.240,50
RFA	2.749,25	2.948,73	3.152,30	3.189,15	3.310,50
Mejoras cuenta propia	58,92	59,00	64,25	64,86	70,00
II. CONSUMOS INTERM.	1.198,48	1.246,33	1.303,16	1.336,62	1.368,80
Semillas y plántones	37,03	42,19	44,30	48,92	52,90
Piensos	579,09	586,33	625,93	636,57	636,00
Fertilizantes	155,46	161,77	158,19	154,07	155
Energía	142,44	141,92	137,27	142,17	152,10
Conserva. de maquinaria	141,16	152,62	156,38	168,29	180,6
Tratamientos	73,30	76,10	87,70	88,00	90,60
Otros	70,00	85,40	93,40	98,60	101,60
III. INVERSIONES	117,86	127,69	137,67	139,94	143,10
Amortizaciones	117,86	127,69	137,67	139,94	143,10

Cuadro 3

RESUMEN DE LAS MACROMAGNITUDES ANDALUZAS UTILIZADAS EN EL ANÁLISIS
(millones de ptas.)

Concepto	Año 1986	Año 1987	Año 1988	Año 1989	Año 1990
I. VENTAS	563.263	589.015	689.926	664.510	729.598
RFA	574.054	602.049	703.571	681.371	743.914
Mejoras cuenta propia	10.791	13.034	13.645	16.861	14.316
II. CONSUMOS INTERM.	179.453	190.513	199.421	212.617	220.962
Semillas y plántones	17.631	20.478	23.741	23.476	24.514
Piensos	45.654	46.884	48.736	50.692	52.234
Fertilizantes	38.142	38.514	31.995	32.220	34.412
Energía	23.060	20.364	23.239	24.024	24.787
Conserva. de maquinaria	30.009	33.548	38.971	40.659	43.280
Tratamientos	12.313	14.475	17.366	24.271	23.307
Otros	12.644	16.250	15.373	17.275	18.428
III. INVERSIONES	37.166	40.705	46.525	47.570	52.955
Amortizaciones	37.166	40.705	46.525	47.570	52.955

V. RESULTADOS DEL ANÁLISIS EN ESPAÑA

Un resumen de los resultados obtenidos con la metodología descrita en el apartado precedente se presenta en el cuadro 4. De ésta se deduce en primer lugar que durante el quinquenio 1986-1990, durante el cual estuvo vigente el **caso A**, no ha existido una beligerancia fiscal contra el agricultor, al menos en términos globales. Para este caso, el porcentaje forfatorio neutral a aplicar debería haber sido del 3,97 por ciento, cifra levemente inferior al 4 por ciento propuesto por el Gobierno como compensación. Sin embargo podemos considerar este 4 por ciento como un porcentaje de compensación de acuerdo con la Sexta Directiva, éste puede redondearse hasta medio punto por encima.

El **caso B** se deduce que la implantación del tipo medio del 13 por ciento vigente desde el 1/1/92 al 31/7/92 supuso un incremento de la presión fiscal en 0,19. De esta forma el Impuesto empezó a ser beligerante para el conjunto de los agricultores, ya que porcentaje de compensación debería haberse fijado en 4,16 por ciento, y no permanecer en el 4 por ciento como ocurrió.

En el **caso C**, (1/8/92 a 31/12/92) al considerar un tipo medio del 15 por ciento, es evidente que la carga fiscal siguió aumentando de tal modo que significa un 0,55 más de porcentaje de tanto alzado respecto al caso A. Por la misma razón que en el caso precedente, la compensación porcentual debería haberse elevado hasta el 4,52 por ciento para no perder su neutralidad, pero en la práctica permaneció en el 4 por ciento.

Este resultado de clara beligerancia del REAGP determinó la imperiosa necesidad de una revisión del tipo de tanto alzado, o bien la modificación de los tipos de insumos agrarios. Esta segunda opción fue la elegida por el Gobierno para intentar solucionar esta situación tan desfavorable para el sector agrario. Para ello el Ejecutivo disminuyó los tipos de diversos insumos (fertilizantes, herbicidas, plásticos de uso agrícola...), que del tipo general del 15 por ciento pasaron a estar sujetos al 6 por ciento por la nueva Ley 37/1992. Esto implica, para el **caso D**, una clara disminución de la presión fiscal sobre el sector agrario español, llevándolo a niveles inferiores incluso a la dada en el caso A más favorable. Respecto al caso inmedia-

Cuadro 4

PORCENTAJES A TANTO ALZADO EN ESPAÑA DURANTE
EL PERIODO 1986-1990, CALCULADOS CON DATOS
MACROECONÓMICOS

España	1986 (%)	1987 (%)	1988 (%)	1989 (%)	1990 (%)	Media 1986/90 (%)	Indice 100=4%
Caso A	4,11	4,00	3,90	3,95	3,92	3,97	99,25
Caso B	4,30	4,19	4,08	4,13	4,10	4,16	104,00
Caso C	4,68	4,55	4,43	4,48	4,46	4,52	113,00
Caso D	4,03	3,92	3,82	3,89	3,87	3,91	97,95

tamente precedente («C») se bajan 0,61 puntos. Con ello el 4 por ciento de las ventas supone una compensación mayor a la que realmente debería aplicarse, que debería haber sido de un 3,91 por ciento. Así el REAGP se vuelve ligeramente protectionista, si bien dentro de la legalidad recogida en la Sexta Directiva.

En lo que respecta a la evolución temporal de este porcentaje, se puede apreciar en el gráfico 1 una tendencia a la baja durante los primeros cinco años de aplicación del IVA en España. La explicación de este fenómeno se justifica por la tendencia existente hacia una disminución progresiva del porcentaje de la PFA gastada fuera del sector. Mientras que la PFA ha seguido con una ligera evolución al alza, los gastos de fuera del sector se han quedado más estabilizados, después de los fuertes incrementos durante los setenta y principios de los ochenta. Por ello, mientras la compensación del 4 por ciento de las ventas han ido subiendo por el incremento de estas últimas, la carga fiscal por compra de insumos ha incrementado a nivel nacional a un ritmo algo inferior. El lógico resultado ha sido una evolución a la baja del tanto alzado de compensación.

Gráfico 1

Porcentaje a tanto alzado medio para España y Andalucía 1986-1990. Caso D

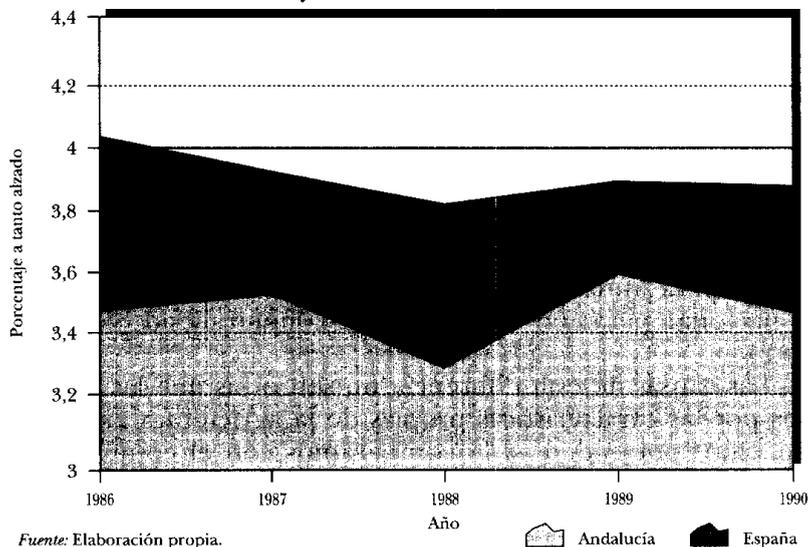
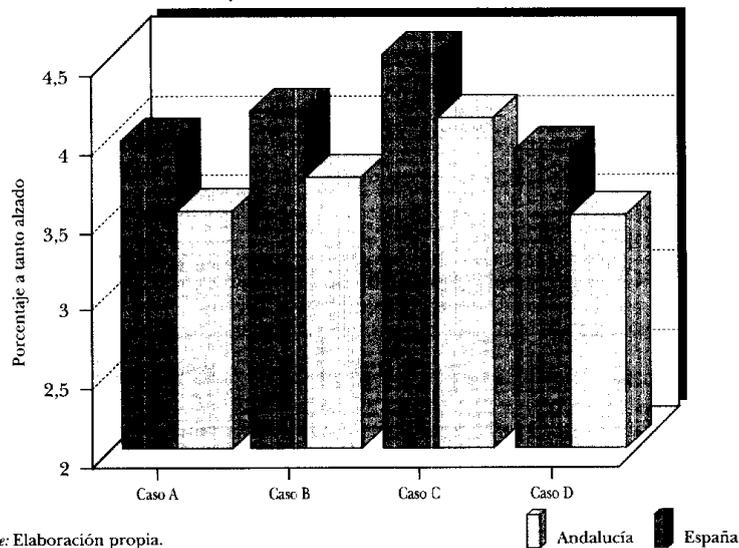


Gráfico 2

Porcentaje a tanto alzado medio para España y Andalucía 1986-1990. Distintos casos



VI. RESULTADOS DEL ANÁLISIS EN ANDALUCÍA

Siguiendo un método de cálculo similar al caso español, se han obtenido los valores del porcentaje a tanto alzado que se exponen resumidos a continuación en el cuadro 5.

Ante estos resultados la primera conclusión que obtenemos es clara: el REAGP para el conjunto de nuestra región es claramente proteccionista. Sólo para el caso C, y no para todos los años, el porcentaje a tanto alzado neutral es inferior al 4 por ciento que ha determinado el Gobierno. Esto implica que para Andalucía la compensación debería ser inferior a la nacional, para con ello mantener la neutralidad (ver gráfico 2).

Las causas de esta diferencia no son otras que las generadas por las características propias de la agricultura andaluza. En esta Comunidad, si la comparamos con el conjunto nacional, hay una fuerte presencia de una agricultura intensiva en el empleo del factor trabajo, tanto por el tipo de cultivos (olivar, remolacha, algodón, horticultura,...) como por la menor capitalización que el campo tiene en muchas de nuestras comarcas. Al no devengar IVA la abundante mano de obra, y al soportar un menor IVA por parte de los escasos bienes de capital, resulta que el total del IVA soportado en los factores de producción es sensiblemente menor a la media nacional. Por ello la compensación a tanto alzado debería ser menor en la misma cuantía.

Cuadro 5

PORCENTAJES A TANTO ALZADO EN ANDALUCÍA DURANTE
EL PERÍODO 1986-1990, CALCULADOS CON DATOS
MACROECONÓMICOS

Andalucía	1986 (%)	1987 (%)	1988 (%)	1989 (%)	1990 (%)	Media 1986/90 (%)	Indice 100=4%
Caso A	3,58	3,63	3,30	3,64	3,50	3,53	88,2
Caso B	3,78	3,83	3,49	3,85	3,70	3,73	93,3
Caso C	4,18	4,24	3,86	4,25	4,09	4,12	103,1
Caso D	3,49	3,54	3,31	3,60	3,48	3,49	87,2

Matemáticamente esta circunstancia se podría expresar como:

$$\frac{\text{IVA soportado España}}{\text{Ventas España}} > \frac{\text{IVA soportado Andalucía}}{\text{Ventas Andalucía}}$$

En cuanto a la evolución temporal de este porcentaje no podemos hablar de una tendencia definida, tal y como lo hacíamos para España. Mientras a nivel nacional se mantenían unos valores bastante estables, con una leve evolución a la baja, para Andalucía el porcentaje de compensación varía significativamente de unos años a otros (véase gráfico 1). Esta circunstancia se debe al gran peso que tienen los cultivos de secano y la irregularidad (vecería) del olivo. Así, los años bondadosos climatológicamente, con grandes cosechas (mayor volumen de ventas), hacen que este porcentaje neutral baje (p.e. el año 1988), mientras que los años secos, como fue el de 1989, la escasez de las cosechas hace que éste suba por encima de la media. De todas maneras, como se observa en este mismo gráfico, incluso en lo peores años, se mantienen diferencias superiores a la 30 centésimas con respecto este mismo porcentaje a nivel nacional.

VI. CONCLUSIONES

El análisis crítico del Régimen Especial de IVA de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) ha puesto de manifiesto que existen posibilidades de mejorar su gestión. Hasta el momento este se ha basado en la existencia de un porcentaje único de tanto alzado de compensación (4 por ciento) fijado por la Ley 37/1992 del IVA y que intenta resarcir al agricultor del IVA soportado en sus compras. La aplicación de este porcentaje libera al agricultor pequeño y mediano de las obligaciones contables que implican el régimen general de IVA obligatorio en casi todos los sectores de la economía y para los agricultores que superan una dimensión económica.

La posibilidad de que los EE.MM. de la Unión Europea desarrollen un REAGP aparece en la Sexta Directiva de 17/5/77 de la CEE y deja cierta libertad en su desarrollo, así, por ejem-

pló algunos países han optado por establecer varios tipos de compensación. La normativa española no se aprovecha de esta posibilidad con lo que es inevitable la existencia de sectores agrarios perjudicados y beneficiados con la aplicación de este tipo único. Creemos que con el cambio de legislación ocurrida en 1992, el Ejecutivo español ha desaprovechado una ocasión óptima para realizar las necesarias correcciones al respecto, mejorando la neutralidad y equidad del Impuesto con la aplicación de distintos porcentajes de compensación.

No obstante, una vez dado el régimen vigente en España, el objetivo de este trabajo ha sido analizar, a nivel nacional y de la Comunidad Andaluza, cuál ha sido en el pasado reciente y en la actualidad el carácter del REAGP en cuanto a la neutralidad fiscal.

Se ha utilizado una metodología que permite analizar los efectos cuantitativos de la normativa llegando a las conclusiones:

a) *A nivel nacional*

- a.1. La evolución de los tipos impositivos del IVA durante el año 1992, subiendo el tipo medio del 12 por ciento al 13 por ciento primero, y posteriormente al 15 por ciento, hizo que el REAGP pasase a ser un régimen globalmente beligerante para el sector agrario, ya que al conjunto de los agricultores compensaba en una cuantía inferior a la que estos pagaban en sus compras en concepto de IVA. Así se pasó de la situación muy cercana a la neutralidad, representada por el caso A (vigente hasta finales de 1991), en la cual el porcentaje de compensación neutral estaba situado en el 3,97 por ciento, a otra en la cual este régimen era claramente beligerante (caso C, vigente del 1-8-92 al 31-12-92), donde el porcentaje neutral subía hasta el 4,52 por ciento, más de medio punto por encima del 4 por ciento fijado por el Gobierno como compensación.
- a.2. Con la nueva Ley del IVA, el Ejecutivo admitió implícitamente esta beligerancia surgida durante 1992. Para corregir dicha situación en la nueva legislación

ha cambiado los tipos impositivos aplicables a los insumos agrarios, restableciendo así parcialmente la neutralidad de este régimen, haciendo que el porcentaje a forfait neutral pasase a ser del 3,91 por ciento, cifra levemente inferior a la existente antes del año 1992.

- a.3. En cuanto a la evolución temporal del porcentaje neutral de compensación, se puede observar como a nivel nacional éste permanece aproximadamente constante, si bien puede apreciarse una ligera evolución a la baja, fruto de la disminución porcentual de los gastos de la producción final agraria en inputs fuera del sector.

b) A nivel andaluz

- b.1. A nivel de esta Comunidad Autónoma se observa la misma evolución en cuanto a la neutralidad del régimen especial que a nivel nacional para los distintos casos, pero siempre manteniendo unos porcentajes neutrales sensiblemente inferiores, permaneciendo dicha diferencia en torno al medio punto. Por este motivo el REAGP nunca ha sido globalmente beligerante para Andalucía, ni siquiera en el caso más desfavorable ocurrido durante el segundo semestre de 1992 (caso C). Actualmente el porcentaje neutral a tanto alzado ha quedado fijado en el 3,49 por ciento, 42 centésimas por debajo del nacional.

Esta diferencia puede entenderse como consecuencia de la estructura de costes de las principales producciones andaluzas, con gran intensidad en el uso de la mano de obra y menor utilización del capital, al menos si lo comparamos con el conjunto nacional. Esta situación hace que el sector agrario andaluz soporte comparativamente menos IVA en sus insumos (la mano de obra no devenga IVA), por lo que con el mismo porcentaje de compensación que a nivel nacional, esta región sale beneficiada (comportamiento proteccionista del REAGP).

- b.2. En cuanto a la evolución temporal del porcentaje de compensación, se desvela como para Andalucía éste

sufre grandes oscilaciones de un año a otro. Esta circunstancia creemos que es debida a la gran variabilidad que tienen las ventas del sector. Esto es provocado por la influencia decisiva de los cultivos de secano, los cuales, pendientes de la bondad climatológica, padecen grandes oscilaciones en los rendimientos de un año a otro. Así durante los años lluviosos las ventas son cuantiosas, y por tanto la cantidad ingresada por los agricultores en concepto de compensación del IVA son elevadas (porcentaje neutral bajo). Por el contrario, en años atmosféricamente peores, al ser las cosechas menores, se hace necesario una compensación porcentualmente mayor (porcentaje neutral alto).

Como última conclusión, también merece la pena destacar la necesidad, a la vista de los anteriores resultados, de seguir de cerca el comportamiento del sector en cuanto a la relación de Producción y Gastos de forma que no se produzcan los desajustes experimentados en los años anteriores a la última reforma y proceder a actualizaciones del tanto alzado las veces que sea necesarias.

VII. AGRADECIMIENTOS

Agradecemos a los revisores anónimos por los cometarios aportados para la mejora de este artículo, al igual que al Grupo de Investigación de «Modelos de Decisión en la Agricultura», n.º 2081 de la Junta de Andalucía, que ha intervenido parcialmente en la financiación de esta investigación. □

BIBLIOGRAFÍA

- DEL CAMPO, F. J. (1992): *El IVA en la agricultura de la Comunidad Valenciana. Análisis de la neutralidad del Régimen Especial de Agricultura Ganadería y Pesca*. Tesis Doctoral. Univ. Politécnica de Valencia.
- JUNTA DE ANDALUCÍA: *La agricultura y la pesca en Andalucía. Memorias en 1988, 89 y 90*. Ed. Servicio de Estudios Consejería de Agricultura y Pesca. Sevilla.

- JULIÁ, J. F. y DEL CAMPO, F. J. (1993): *Una aproximación cuantitativa a la neutralidad del régimen especial de agricultura ganadería y pesca del IVA*. Investigación Agraria: Economía 8 (1): pp. 123-139.
- MAPA (1992): *La Agricultura, la Pesca y Alimentación Españolas en 1991*. Ed. Secretaría General Técnica. Madrid.
- SAUQUILLO, J. L. (1993): *La Fiscalidad Agraria*. El Boletín. 3: pp. 6-16.

RESUMEN

El Régimen Especial de IVA de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) se basa en la existencia de un porcentaje único de tanto alzado de compensación (4 por ciento) fijado por la Ley 37/1992 del IVA y que intenta resarcir al agricultor del IVA soportado en sus compras.

El objetivo de este estudio ha sido analizar a nivel global, y para España en conjunto y la Comunidad Andaluza en particular cuál ha sido en el pasado reciente y en la actualidad el carácter del REAGP en cuanto a la eficacia y equidad fiscal. Se ha utilizado una metodología que permite analizar los efectos cuantitativos de la normativa llegando a los resultados siguientes:

- A *nivel nacional* en su conjunto, el REAGP se ha manifestado claramente beligerante (el porcentaje de compensación no cubría el IVA soportado por el sector). Esto se ha puesto de manifiesto por las subidas del tipo impositivo ordinario hasta el 15 por ciento durante el año 1992, habiendo sido necesario un porcentaje de compensación del 4,46 por ciento para alcanzar la neutralidad. Sólo tras la última reforma recogida en la Ley 37/1992 del IVA, podemos decir que el Régimen es prácticamente neutral, siendo el porcentaje neutral de compensación del 3,91 por ciento.
- A *nivel de Andalucía* se puede afirmar que el porcentaje neutral de compensación es menor que para el conjunto nacional, por lo que esta beligerancia no ha sido tan manifiesta, ni tan siquiera con el 15 por ciento de tipo im-

positivo ordinario. De hecho, tras la reforma de la legislación del IVA, el REAGP se presenta proteccionista para esta Comunidad Autónoma, siendo el porcentaje neutral de compensación del 3,49 por ciento.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad agraria, neutralidad fiscal, política fiscal, IVA.

RÉSUMÉ

Le Régime spécial de la TVA pour l'agriculture, l'élevage et la pêche (RESAEP) repose sur l'existence d'un taux unique forfaitaire de compensation (4%), établi par la loi 37/1992 portant réglementation de la TVA, qui a pour objet de dédommager l'agriculteur de la TVA qui grève les produits qu'il achète.

Le présent travail s'attache à analyser à l'échelle globale, en Espagne en général et dans la Communauté de l'Andalousie en particulier, quel a été dans le passé récent et quel est à l'heure actuelle le caractère du RESAEP sur le plan de l'efficacité et de l'équité fiscale. Il fait appel à une méthodologie qui permet d'analyser les effets quantitatifs de la réglementation et qui a donné les résultats suivants:

- A l'échelle nationale, dans l'ensemble, le RESAEP apparaît comme nettement belliqueux (le taux de compensation ne couvre pas la TVA qui grève le secteur). Cette tendance a été soulignée par les hausses du taux d'imposition ordinaire, qui ont atteint jusqu'à 15% dans le courant de l'année 1992, raison pour laquelle il a fallu établir un taux de compensation de 4,46% en vue d'atteindre à la neutralité. C'est seulement à la suite de la dernière réforme, établie aux termes de la loi 37/1992 portant réglementation de la TVA, qu'il est possible d'affirmer que le Régime est devenu pratiquement neutre, le taux neutre de compensation se situant à 3,91%.
- Au niveau de la Communauté de l'Andalousie, il y a lieu d'affirmer que le taux neutre de compensation est inférieur à celui correspondant à l'ensemble national, en raison de quoi cette belligérance n'a l'ensemble natio-

nal, en raison de quoi cette belligérance n'a pas été aussi manifeste, et ce même pas sur la base d'un taux d'imposition ordinaire de 15%. En fait, après la réforme de la législation portant sur la TVA, le RESAEP peut être considéré comme protectionniste pour cette Communauté autonome, le taux neutre de compensation se situant à 3,49%.

SUMMARY

The Special VAT Scheme for Arable Farming, Livestock and Fishery (REAGP) is based on a single, compensating rate (4%) set out by VAT Act 37/1992 and seeks to compensate farmers for VAT paid on purchases.

The objective of this study was to analyse the fiscal effectiveness and fairness of the REAGP Scheme in Spain as a whole and in the Community of Andalusia particularly in the recent past and at present. A methodology has been used that enables analysis of the quantitative effects of the regulations and came up with the following results:

- On a nation-wide basis, the REAGP Scheme has on the whole proven to be clearly conflictive (the compensating rate did not cover the VAT paid by the sector). This was caused by the increases in the ordinary tax rate up to 15% in 1992, where a compensating rate of 4.46% would have been necessary for neutrality. Only after the latest reform set out in VAT Act 37/1992, can the Scheme be said to balance in practice, the neutral compensating rate being 3.91%.
- As regards Andalusia, the neutral compensating rate can be said to be lower than nationally, which means that it has not been as clearly conflictive, even at the ordinary tax rate at 15%. Indeed, after the VAT law reform, the REAGP acts as protectionist measure in this Autonomous Community, the neutral compensating rate being 3.49%.