

El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias

MANUEL MARTÍN GARCÍA (*)

1. LA ESTIMACIÓN OBJETIVA DE BASES IMPONIBLES EN LA DOCTRINA FISCAL

Los hacendistas han venido preconizando, al menos desde alrededor de los años sesenta, el abandono de los gravámenes de producto y su sustitución por impuestos sobre la renta.

Einaudi describe los diversos conceptos fundamentales, sucesivamente adoptados, para la distribución de los impuestos, partiendo de una primera etapa en la que éstos se repartían en *proporción a la superficie de la tierra*; después en atención al *producto bruto* y posteriormente al *producto neto*. Finalmente, a la renta neta de la tierra se añadieron las rentas procedentes de las demás fuentes, si bien éstas se distinguían perfectamente (Einaudi, L. 1952).

Los impuestos de producto, que gravaban rendimientos aislados, según las distintas fuentes, allanaron así el camino para llegar a una verdadera imposición sobre la renta (Fuentes Quintana, E. 1968).

En España, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas quedó establecido como un tributo directo, de naturaleza personal, característica ésta que muy pronto fue discutida, entre otros motivos, por la posibilidad de acogerse a métodos de estimación objetiva de bases imponibles y por su dependencia o subordinación a los impuestos reales (Albiñana, C. 1971).

Consideran, pues, los hacendistas en general, que dichos métodos no cumplen las exigencias mínimas del principio de personalidad en la imposición. Albiñana los considera radicalmente contrarios a la justicia

(*) *Economista*.

- Estudios Agrosociales y Pesqueros, n.º 189, 2000 (pp. 49-76).

impositiva, ya que ésta «está trascendentalmente presente en los personales, y estos sólo tienen auténtica realización a través de los métodos de determinación directa de las bases imponibles». Incluso la propia denominación es rechazada por el citado autor: «resulta fácil la censura de esta denominación legal, pues suele resultar poco objetiva la estimación de bases imponibles que guardan muy leve o muy tosca relación con las rentas o efectivas capacidades económicas que se pretenden medir».

Fuentes Quintana, siguiendo a Neumark, señala que el impuesto sobre la renta debe basarse en la *verdadera renta*. Y, por tanto, los métodos de estimación «que no conduzcan a conseguir la verdadera renta del sujeto durante el período impositivo, son contrarios a la esencia del impuesto e introducen en él elementos extraños al mismo alterando su naturaleza».

Recientemente, Lagares Calvo, después de señalar la pérdida de peso de la imposición directa progresiva en las políticas fiscales de redistribución, se pronuncia claramente por los métodos directos de estimación de los rendimientos sometidos a gravamen, ya que «el abuso actual de procedimientos indirectos (signos, índices o módulos) está extendiendo el fraude en este impuesto (se refiere al IRPF) y en el que recae sobre el valor añadido» (Lagares Calvo, M. 1996).

A pesar del juicio negativo que a los hacendistas merecen los métodos de estimación objetiva, éstos han venido utilizándose por razones prácticas: imposibilidad de que el sujeto pasivo cumpla con los requisitos formales que exige la estimación directa, sencillez en su aplicación y, en definitiva, forma cómoda de someter a tributación determinada rentas.

2. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS RENTAS AGRARIAS EN LOS ÚLTIMOS AÑOS

Como consecuencia de las importantes reformas llevadas a cabo entre 1977 y 1978, en el ámbito de la imposición directa, los rendimientos de las actividades agrarias quedaron integrados, junto con los demás rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo, en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En dicha base se incluían los rendimientos procedentes de tres fuentes: trabajo, capital (mobiliario e inmobiliario) y actividades empresariales y profesionales. También formaban parte de la base imponible los incrementos y disminuciones de patrimonio.

Dentro de los rendimientos empresariales, los procedentes de actividades agrícolas, ganaderas o forestales constituían una categoría de aquéllos, sin que la Ley estableciese una separación conceptual entre los rendimientos empresariales y los derivados de las actividades agrarias.

El rendimiento neto de las actividades agrarias se definía como la diferencia entre los ingresos (entre los cuales debía figurar el valor, a precios de mercado, de los bienes destinados al uso o consumo propio por el agricultor o cualquier miembro de la unidad familiar) y el importe de los gastos necesarios para su obtención, más el deterioro de los bienes de los que procedieran los ingresos.

Esta definición del rendimiento neto era común para todas las actividades empresariales como también lo eran los métodos de estimación de la base imponible: estimación directa –basada en los ingresos y gastos reales– y estimación objetiva singular –de aplicación a las pequeñas empresas– por el que se determinaban los rendimientos netos mediante un coeficiente único aplicado a la cifra de ingresos.

No obstante, sí existían algunas especificidades en el tratamiento fiscal de las explotaciones agropecuarias, como, por ejemplo, el mantenimiento del coeficiente del 6 por ciento (inferior al utilizado en otras actividades), durante el período 1979-1983, para fijar los rendimientos netos, de dichas explotaciones, por el régimen de estimación objetiva singular simplificada; circunstancia que ha sido calificada, por algunos, de injustificado trato de favor (Alonso Fernández, F. 1985)

Desde la reforma de 1978, el IRPF apenas sufrió modificaciones de importancia hasta la promulgación de la Ley 18/1991, obligada en buena parte por la sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de febrero de 1989, que declaró inconstitucionales determinados artículos de la Ley vigente, referentes a la tributación de las unidades familiares.

Por lo que se refiere a la tributación de las actividades empresariales y profesionales, uno de los aspectos más trascendentales de la reforma, según se expresa en la exposición de motivos de la propia Ley 18/1991, consistió «en el abandono del sistema tradicional de determinación del rendimiento por aplicación de un coeficiente sobre la cifra de ventas, para acudir a otro más realista: un conjunto de signos, índices, módulos o coeficientes generales o característicos de determinados sectores de actividad».

Esta modalidad de signos, índices o módulos ha venido implantándose gradualmente, comenzando en 1995 su aplicación para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrícolas y ganaderas. Éstos se han determinado, por tanto, durante cuatro años de acuerdo con las disposiciones de la ley 18/1991, ya que a partir de 1999 se aplica la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias que man-

tiene el régimen de estimación objetiva de los rendimientos netos para las actividades objeto de estudio.

De lo expuesto se deduce que, en el período 1991-1994, no podía aplicarse el régimen de estimación objetiva singular simplificada, suprimido por la Ley 18/1991, ni tampoco el de signos, índices o módulos implantado en 1995; de aquí que sólo era posible la utilización del método de coeficientes para calcular las bases imponibles por estimación objetiva.

La determinación del rendimiento neto, mediante la modalidad de coeficientes, se efectuaba según la siguiente secuencia:

- (+) Ingresos
- (-) *Gastos (Únicamente los considerados como deducibles)*
= Rendimiento neto previo
- (+ ó -) Saldo neto de incrementos, no exentos por reinversión, y disminuciones de patrimonio, derivados de bienes inmuebles y buques, o de activos fijos inmateriales afectos a la actividad.
- (-) Disminuciones de patrimonio, por causas excepcionales, derivadas de otros elementos afectos.
- (-) *Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.*
= Rendimiento neto

La normativa reguladora del Impuesto contemplaba los conceptos que tenían la consideración de ingresos, los de gastos que se consideraban deducibles y las condiciones que deberían cumplir las variaciones patrimoniales y los gastos extraordinarios, que no se detallan para no alargar excesivamente este trabajo. Sólo indicar que esta modalidad tomaba en consideración, para determinar el rendimiento neto, la totalidad de los ingresos de la actividad, pero sólo permitía deducir algunos de los gastos, sustituyendo los restantes por un coeficiente sobre la diferencia, que variaba en función de la actividad desarrollada.

En este estudio, que se refiere al trienio 1995-1997, por las razones que más adelante se indicarán, se tomará, pues, en consideración la normativa fiscal entonces vigente, es decir, la Ley 18/1991 y disposiciones concordantes.

Mediante este breve repaso histórico se ha puesto de relieve la persistencia de los métodos de estimación objetiva de las bases imponibles a pesar de sus indudables defectos en orden a calcular la verdadera renta del sujeto pasivo.

3. RÉGIMENES DE ESTIMACIÓN DE BASES IMPONIBLES EN LA NORMATIVA ACTUAL. OBJETIVOS DE ESTE ESTUDIO

La Ley 40/1998, del IRPF, basándose en la habilitación normativa contenida en el artículo 47 de la Ley 230/1963, General Tributaria, establece, en su artículo 45, tres regímenes para la determinación de la base imponible:

1. Directa.
2. Objetiva.
3. Indirecta.

Dado que la estimación indirecta se aplica subsidiariamente, en los supuestos en que la Administración no puede determinar la base imponible por los otros regímenes y que su exposición no es relevante para los fines de este estudio, nos limitaremos a describir solamente los de estimación directa y objetiva (1).

La estimación directa se aplica como régimen general y admite dos modalidades: la normal y la simplificada.

Con la estimación directa, en cualquiera de las dos modalidades, se pretende determinar la verdadera renta, mediante el cálculo de la cuantía de los diversos componentes de la base imponible. Es, por tanto, el régimen ideal, tanto por su perfección técnica, como desde el punto de vista de la justicia tributaria. Tiene el inconveniente de la carga que supone el cumplimiento, por el contribuyente, de los correspondientes requisitos formales entre los que destaca la contabilidad detallada y rigurosa.

Por lo que se refiere a las actividades agrarias, el rendimiento neto o base imponible, según la estimación directa normal, se determinará como diferencia entre la totalidad de los ingresos y los gastos fiscalmente deducibles. Esquemáticamente:

$$\text{Rendimiento neto} = \text{Ingresos computables} - \text{Gastos deducibles}$$

Son ingresos computables:

- El importe de las ventas de productos y de las prestaciones de servicios por el agricultor contribuyente, sin incluir el IVA repercuti-

(1) La exposición y análisis completos pueden verse en Sancho Calabuig (1999). *Tributación de agricultores y ganaderos*, página 56 y siguientes.

do a sus clientes en el caso de que tribute, en este Impuesto, por el régimen general e incluyendo el resultado de aplicar el porcentaje compensatorio cuando el contribuyente tributa por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca de dicho impuesto. Se deducen las tasas de corresponsabilidad satisfechas por agricultores y ganaderos y los descuentos sobre ventas con ciertas condiciones.

- El autoconsumo y las cesiones gratuitas valoradas a precio de mercado.
- Las subvenciones y demás transferencias. Las subvenciones corrientes se computan como ingreso en el ejercicio en que se originan. Las de capital constituyen un ingreso anual en la misma proporción que las amortizaciones de las inversiones financiadas con ellas. Se exceptúan las destinadas a la adquisición de activos no depreciables (tierra) que se computarán como ingreso en el año en que se produzca el devengo. No se integrarán en la base imponible del IRPF o del IS las rentas positivas que resulten de la percepción de las ayudas de la PAC y otras ayudas públicas, que se detallan en la disposición adicional vigésimosegunda de la Ley 40/1998.
- Las indemnizaciones. Entre otras, las que se perciben por:
 - Pérdida de cosechas.
 - Sacrificio obligatorio de ganado.
 - Abandono temporal de la producción.
 - Cese anticipado de la actividad agraria.
 - Establecimiento de servidumbres de paso.
 - Agricultura de montaña y similares.

Constituyen gastos deducibles:

- Las adquisiciones corrientes de bienes (semillas, abonos, piensos, energía, agua, etc.).
- Los gastos de personal (sueldos, salarios y cargas sociales principalmente, incluso la Seguridad Social del titular de la explotación).
- Los gastos financieros.
- El coste de los servicios (alquileres de todo tipo, primas de seguros, mantenimiento de máquinas, edificios, etc.).
- Los tributos (Impuesto de Bienes Inmuebles y otros tributos locales y tasas y recargos no estatales. El IVA soportado sólo es dedu-

cible cuando el agricultor tributa en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca) (2).

- Dotación por provisiones fiscales (por depreciación de existencias, depreciación de la cartera de valores e insolvencias cuando se cumplan ciertas condiciones).
- Cuotas satisfechas a corporaciones, asociaciones o sindicatos.
- Amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial y ganado, siempre que los bienes sean depreciables y se cumplan determinadas condiciones.

El rendimiento neto (ingresos menos gastos) de ciertas actividades puede reducirse en un 30 por ciento en determinadas circunstancias, en cuyo detalle no podemos entrar en este estudio, así como tampoco en la tributación por la enajenación de elementos afectos a la actividad. Cabe indicar solamente que, con anterioridad a la Ley 40/ 1998, podían derivarse de dicha enajenación rendimientos de la actividad económica, mientras que con esta Ley adquieren la consideración de ganancias o pérdidas patrimoniales.

La estimación directa simplificada se implanta en 1998 (3) para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las pequeñas y medianas empresas. La modalidad ha sido mantenida por la Ley 40/1998 y el Reglamento que la desarrolla (R. D. 214/1999, de 5 de febrero) y pueden acogerse a ella los agricultores y ganaderos siempre que :

- a) No les sea aplicable la estimación objetiva de acuerdo con las Órdenes que la regulan.
- b) El importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades económicas no supere los 100 millones de pesetas anuales en el año inmediatamente anterior al de aplicación de la modalidad.
- c) No renuncien a esta modalidad.
- d) Ninguna actividad del agricultor o ganadero tribute en la modalidad normal.

(2) El tratamiento expuesto de las cuotas del IVA repercutidas y soportadas en ingresos y gastos, respectivamente, figura recogido en el Manual práctico de la Agencia Tributaria para 1999. Parece, pues, que la compatibilidad entre la estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, y el régimen de la agricultura, ganadería y pesca del IVA sólo se da en el supuesto de que el agricultor realice otras actividades económicas, por las que esté obligado a declarar en estimación directa. En este caso también deberá declarar por estimación directa los rendimientos de las actividades agrarias; pero al no hacerlo por renuncia, puede tributar por el régimen de la agricultura en el IVA.

(3) R.D. 37/1998, sobre fiscalidad de pequeñas y medianas empresas.

Para las entidades en régimen de atribución de rentas, se establecen las condiciones en el artículo 29 del Reglamento.

El esquema de cálculo del rendimiento neto, por esta modalidad, es semejante al ya reseñado para la estimación directa normal, salvo en lo que afecta al cálculo de las amortizaciones del inmovilizado material y a la determinación de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación regulados ambos aspectos en el artículo 28 del Reglamento.

Con la estimación objetiva no se pretende calcular la verdadera renta, sino solamente aproximarse a ella mediante la aplicación de unos índices o módulos a la cifra de ventas. Las diferencias entre los rendimientos así calculados y los verdaderos serán tanto menores cuanto más preciso sea el cálculo de los referidos índices o módulos.

Por lo que se refiere a las actividades agrarias, no puede ocultarse la dificultad que entraña la expresada aproximación, teniendo en cuenta que unos índices de carácter general no pueden recoger la gran diversidad de las empresas del sector en cuanto a dimensión económica y productividad en función de las condiciones de clima y suelo.

No obstante, es preciso dedicar especial atención al estudio de este régimen, puesto que, desde 1995, es generalmente utilizado por los agricultores y ganaderos, aplicando lo dispuesto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y disposiciones concordantes, para el período 1995-1998, y los preceptos de la Ley 40/1998 y demás disposiciones a partir de 1999.

Es importante subrayar que mediante Ordenes anuales se regulan, entre otros extremos, las actividades agrarias que pueden incluirse en el régimen, así como la cuantía de los índices de rendimiento neto (4).

Pueden acogerse al régimen de estimación objetiva (signos, índices o módulos), a partir de 1995, las actividades siguientes:

- Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.
- Ganadería independiente.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

(4) Órdenes de 29 de noviembre de 1994, de 28 de noviembre de 1995, de 27 de noviembre de 1996 y de 13 de febrero de 1998, aplicables al período 1995-1999.

- Aprovechamientos que corresponden al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería (5).

Además, el contribuyente no debe haber percibido, durante el año inmediatamente anterior, un volumen de ingresos superior a 50 millones de pesetas (sin contar las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones) por el conjunto de las mencionadas actividades, ni haber renunciado en tiempo y forma a la aplicación de la referida modalidad. A partir de 1999, el límite se eleva a 75 millones de pesetas para todas las actividades económicas realizadas por el contribuyente, siempre que en las actividades agrícolas y ganaderas no supere el límite de 50 millones de pesetas.

La normativa fiscal también, ha establecido una vinculación entre el régimen de estimación objetiva y los regímenes especiales del IVA. Desde 1999 la renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA supondrá la renuncia al régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente. Los mismos efectos tiene la exclusión de cualquiera de ambos regímenes (6).

La determinación del rendimiento neto, para cada una de las cinco actividades que constituyen el ámbito objetivo de aplicación de la estimación objetiva, en el período 1995-1998, se realizaba siguiendo el esquema que se indica (7):

Volumen total de ingresos (incluidas las subvenciones corrientes o de capital, las indemnizaciones y las prestaciones por incapacidad laboral o maternidad).

x Índice de rendimiento neto.

= Rendimiento base de la actividad.

x Índices correctores.

= Rendimiento neto corregido.

(+ ó -) Incrementos o disminuciones patrimoniales en determinados supuestos.

(-) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.

(5) Desde 1998 se añaden las actividades de:

- 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.

- Actividad forestal desarrollada por agricultores o ganaderos con carácter accesorio a su actividad agrícola o ganadera.

(6) Artículo 34 del R.D. 2147/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

(7) A partir de 1999 el esquema de cálculo difiere del expuesto debido, sobre todo, al nuevo tratamiento fiscal de las amortizaciones y a que las variaciones patrimoniales, de elementos afectos, no se incluyen en el rendimiento neto, sino que son objeto de tratamiento separado.

= Rendimiento neto por módulos.

(-) Reducciones legales.

= Rendimiento neto reducido.

(+ ó -) Saldo de variaciones patrimoniales de ciertos activos.

= *Rendimiento neto de la actividad*

Durante el período citado, han estado vigentes, con carácter general, los siguientes índices de rendimiento neto:

Clave de producto	Tipos de productos o servicios	Índice de ren. neto
1	Ganado porcino de carne y avicultura	0,12
2	Cereales y leguminosas	0,24
3	Ganado bovino de carne	0,24
4	Uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos y productos del olivo	0,30
5	Ganado porcino de cría, bovino de cría y otras especies ganaderas no comprendidas expresamente en otras claves	0,30
6	Raíces, tubérculos, forrajes, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otras claves	0,35
7	Ganado ovino de leche y caprino de leche	0,35
8	Plantas textiles, tabaco y uva de mesa	0,40
9	Ganado bovino de leche, ovino de carne y caprino de carne	0,40
10	Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos y servicios de cría, guarda y engorde de ganado	0,55

También, durante el indicado período (8), se han utilizado los siguientes índices correctores por:

- Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas: 0,75
- Utilización de personal asalariado según la siguiente escala:

<i>Porcentaje del coste del personal asalariado sobre el volumen de ingresos</i>	<i>Índice</i>
Más del 10 y hasta el 20	0,90
Más del 20 y hasta el 30	0,85

(8) En 1999 se añade un quinto supuesto de aplicación de otro índice corrector (0,90) para el caso en que los rendimientos netos minorados del conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas no supere la cantidad de 1,5 millones de pesetas. Además, durante 1998 y 1999 el rendimiento neto por módulos no podrá exceder del resultado de incrementar en un 5 por ciento el que resultaría de aplicar a los ingresos de dichos años las disposiciones vigentes al respecto en el ejercicio de 1997.

Más del 30 y hasta el 40	0,80
Más del 40	0,75
– Cultivos realizados en tierras arrendadas	0,90
– Piensos adquiridos a terceros en más del 80 por ciento del importe total de los consumidos (excepto en porcino de carne y avicultura)	0,80

Las reducciones legales aplicables en el trienio 1995-97, que constituye el período de análisis, por los motivos que se indicarán más adelante, han sido las siguientes para obtener el rendimiento neto reducido:

Año	% del rendimiento neto por módulos
1995	8,5
1996	15
1997	15

Estas reducciones han sido compatibles con las establecidas por nuevas actividades (Real Decreto-Ley 3/ 1993) y para los agricultores jóvenes (Ley 19/1995).

En cuanto a obligaciones formales, los agricultores y ganaderos que se acojan al régimen de estimación objetiva sólo deben llevar el libro de ventas e ingresos. A partir de 1999 los que deduzcan amortizaciones llevarán, además, un libro registro de bienes de inversión.

La exposición realizada de los regímenes de estimación de las bases imponibles, necesariamente incompleta, dada la complejidad de la normativa fiscal, creemos que es suficiente para el objetivo de este estudio, que se limita a analizar en qué medida la estimación objetiva de las bases imponibles se acerca a los resultados que se obtendrían por estimación directa o, en otras palabras, qué actividades agrícolas y ganaderas resultaron fiscalmente favorecidas y cuáles otras estaban en el caso contrario.

El período temporal del estudio abarca el trienio 1995-97, elegido porque 1995 ha sido el primer año de aplicación del régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, y 1997 el último para el que se dispone de los Resultados empresariales de la Red Contable Agraria Nacional (RECAN).

4. FUENTES UTILIZADAS

Los resultados empresariales, dados por la RECAN, constituyen la fuente de datos microeconómicos utilizada en este estudio.

El campo de observación de la Red se circunscribe a aquellas explotaciones españolas que tienen una dimensión económica de, al menos, dos Unidades de Dimensión Europea (UDE), siendo el valor de 1 UDE, para 1995-97, de 1200 Ecus de Margen Bruto Total (1 Ecu = 133,085 pta). Respecto al universo total, dicho campo de observación constituye más del 36 por ciento del número de explotaciones y representa más del 90 por ciento del margen bruto estándar total nacional.

Los resultados empresariales de la RECAN se ofrecen por orientaciones técnico-económicas (OTE) y, dentro de cada OTE, según estratos de dimensión económica de las explotaciones controladas. Además de los resultados nacionales, la Red muestra, también, los correspondientes a las Comunidades Autónomas.

El número de OTEs de la Red es de 42 . En este estudio el análisis se ha limitado a 36, eliminándose las siguientes OTEs mixtas:

- Mixtas de herbívoros.
- Porcino de cría y engorde.
- Mixtas de granívoros.
- Mixtas orientación cultivos.
- Mixtas de cultivos y ganados.

En todos los casos, los índices de rendimiento neto de posible aplicación a cada una de las actividades, contenidas en cada OTE, tienen valores muy dispares (de 0,12 a 0,40 en el caso de máxima disparidad). Además no es posible precisar otras circunstancias necesarias para el cálculo del rendimiento neto: tipo de ganadería (dependiente o independiente), ni, en ciertos casos, el régimen de la Seguridad Social que corresponde al titular de la explotación. Todo ello indispensable para aplicar la metodología que se describe en el apartado que sigue.

Por el contrario, se han retenido otras 6 OTEs mixtas, a las que se han asignado los índices que se indican:

OTE	Índice de rend. neto
- Raíces y tubérculos.....	0,35
- Cereales, raíces y tubérculos	0,30

– Oleaginosas y textiles	0,35
– Bovino de leche, cría y engorde	0,30
– Mixtas de cítricos y otros frutales	0,325
– Mixtas de diversos cultivos permanentes	0,325

La primera (raíces y tubérculos) no plantea ningún problema, puesto que le corresponde el índice 0,35 (clave 6 del cuadro anteriormente transcrito). Para las cinco restantes se han utilizado índices equivalentes a la media de los establecidos para cada una de las actividades que componen la respectiva OTE.

De las 36 OTEs retenidas, se utilizan los resultados nacionales, según estratos de dimensión económica, por razones de espacio y, sobre todo, porque los índices de rendimiento neto han sido establecidos con carácter nacional.

Hay que señalar que, cuando concurren circunstancias excepcionales que afectan negativamente a la actividad agraria, puede autorizarse la reducción de los índices de rendimiento neto, con los requisitos que señala el Ministerio competente (9).

De hecho, en cada uno de los años que componen el período estudiado, se han autorizado reducciones sectoriales o zonales de dichos índices, que no han sido tenidas en cuenta en este estudio por su carácter excepcional y su falta de generalidad.

5. METODOLOGÍA

Para analizar qué actividades agrícolas y ganaderas resultan fiscalmente favorecidas, por aplicación del régimen de estimación objetiva, y cuáles otras están en el caso contrario, se procederá de la forma siguiente:

- Se calcularán los rendimientos netos (bases imponibles) de las actividades mediante la aplicación de los correspondientes índices.
- Se obtendrán los rendimientos netos de las mismas actividades por estimación directa.
- El porcentaje del primer rendimiento sobre el segundo, en cada actividad, mostrará la ventaja o desventaja fiscal, según que el resultado sea menor o mayor que cien.

(9) Artículo 28. Cuatro del R.D. 1841/1991, de 30 de diciembre y artículo 34.4. del R.D. 214/1999, de 5 de febrero.

5.1. Método de cálculo del rendimiento neto por estimación objetiva

La RECAN no ofrece la información necesaria para practicar correcciones por incrementos o disminuciones patrimoniales, por gastos extraordinarios, ni tampoco por el saldo de variaciones patrimoniales de ciertos activos, de aquí que el esquema de cálculo expuesto en el punto 3 se reduzca al siguiente:

$$\text{Ingresos} \times \text{índice de rendimiento neto} = \text{Rendimiento base de la actividad}$$

$$\text{Rendimiento base} \times \text{índices correctores} = \text{Rendimiento neto corregido} = \text{Rendimiento neto por módulos}$$

$$\text{Rendimiento neto por módulos} \times \text{Reducciones legales} = \text{Rendimiento neto reducido} = \text{Rendimiento neto de la actividad}$$

Los ingresos se han estimado mediante la fórmula:

$$\text{Ingresos} = \text{Producción bruta total} \times 1,04 + \text{Subvenciones de explotación}$$

Se ha elegido la Producción bruta, en vez de la Producción final, porque el reemplazo tiene la consideración fiscal de autoconsumo y, por tanto, debe incluirse como ingreso (10). En realidad sólo es significativo en las explotaciones ganaderas; en las agrícolas es nulo o muy poco importante.

La RECAN contabiliza sin IVA tanto el importe de las ventas como el de las compras. Por ello la compensación a que tienen derecho los agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, debe añadirse al importe de las ventas (11). Por el contrario, no se computan como ingreso las cuotas repercutidas por los empresarios que tributan por los regímenes general y simplificado del IVA.

Se ha estimado que el 98 por ciento de los agricultores y ganaderos viene acogidos al régimen especial de la agricultura del IVA y al de estimación objetiva del IRPF (12). Por lo tanto, se ha incrementado el importe de las ventas, con generalidad, en el porcentaje

(10) El reemplazo es uno de los supuestos de tributación dudosa resuelto por la Administración Tributaria en el sentido indicado. Ver Sancho Calabuig, *Tributación de agricultores y ganaderos*, 1999, p. 125.

(11) El porcentaje compensatorio ha sido del 4 por ciento en el periodo del estudio. Posteriormente se ha elevado al 5 por ciento.

(12) Informe sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, elaborado por la Comisión Interministerial para el estudio y propuesta de medidas sobre la fiscalidad de las PYMES, 1997.

expresado, dado que las explotaciones de la RECAN pueden acogerse al régimen especial de la agricultura del IVA. Se exceptúan, no obstante, las de bovino de engorde, porcino en sus dos modalidades y avicultura de carne, que pueden calificarse como ganadería independiente y, en consecuencia, no susceptibles de acogerse al expresado régimen del IVA.

Los índices de rendimiento neto aplicados para obtener el rendimiento base de las actividades, que figuran en el cuadro 4 (13), han sido ya explicados con anterioridad.

Respecto a los índices correctores empleados para obtener el rendimiento neto corregido, hay que observar lo siguiente :

- Ninguna de las explotaciones de la RECAN cumple con la condición de utilizar exclusivamente medios de producción ajenos. Este índice no ha sido, pues, aplicado en ningún caso.
- Para aplicar el índice corrector por utilización de personal asalariado, se ha tomado como coste de éste el importe de la partida «Salarios y cargas sociales» de la RECAN . Dada la dimensión de las explotaciones de esta Red, son pocos los casos en los que dicho importe supera el 10 por ciento del volumen de ingresos, obtenido éste en la forma ya indicada.
- En cambio, es casi general la utilización de tierras arrendadas en las explotaciones de la muestra, sin que sea posible delimitar la parte de los ingresos que procede de los cultivos realizados en ellas. Se ha optado, en consecuencia, por el prorrateo en función del porcentaje que las tierras arrendadas suponen de la superficie total cultivada (14).
- El índice corrector por piensos adquiridos a terceros ha sido aplicado en aquellas OTEs ganaderas en las que el importe de los piensos comprados superaba el 80 por ciento del total (piensos comprados más piensos reemplazados).

(13) La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 24 de marzo de 1997, ha establecido, con carácter excepcional, que el índice de rendimiento neto aplicable al ganado bovino de carne es el 0,18. Los índices de rendimiento neto han sido modificados desde 1998.

(14) El índice corrector del Rendimiento base resulta de la aplicación del factor siguiente:

$$(1 - 0,10 \times \frac{SAU \text{ en rendimiento}}{SAU \text{ total}})$$

En las explotaciones ganaderas, que obtienen producción vegetal en tierras arrendadas, la corrección se ha realizado deduciendo del Rendimiento base el resultado de la operación siguiente: Producción bruta \times 1,04 \times Índice de rendimiento neto \times $\frac{SAU \text{ en arrendamiento}}{SAU \text{ total}}$, no empleándose el factor 1,04 en las OTEs de ganadería independiente. Esta corrección es, en general, de muy escasa importancia.

Al rendimiento neto corregido, resultante de la aplicación de los índices correctores, le han sido aplicadas las reducciones legales, establecidas para cada uno de los tres años, con carácter general, en los porcentajes señalados en el punto 3. Resulta así el Rendimiento neto reducido o Rendimiento neto de la actividad, por estimación objetiva, para cada una de las OTEs y estratos de dimensión económica de las mismas.

5.2. Método de cálculo de los rendimientos netos por estimación directa

Por las razones expuestas al principio del apartado anterior, para el cálculo de los rendimientos netos, por estimación directa a partir de los datos de la RECAN, se considera que:

- No existen variaciones patrimoniales incorporables al cálculo de los rendimientos netos.
- No hay gastos excepcionales que puedan deducirse para el cálculo de dichos rendimientos.

Salvo lo expuesto, el método de cálculo seguido en la RECAN para la determinación de las Disponibilidades empresariales es similar al reseñado en el apartado 3 para la obtención de los rendimientos netos por estimación directa. De aquí, que dichas magnitudes pueden considerarse coincidentes corrigiendo las Disponibilidades en atención a las siguientes consideraciones:

- El reemplazo (autoconsumo) ha sido deducido como un coste y, en consecuencia, no se computa como un ingreso.
- Las Disponibilidades incluyen la cotización del empresario a la Seguridad Social que no ha sido deducida como gasto.
- Tampoco se deduce la dotación a provisiones.

Además, la partida de gasto destinada a amortizaciones del inmovilizado material se ofrece de forma agregada, por lo que no es posible determinar el grado de cumplimiento de las tablas de amortización vigentes en el período estudiado.

Hay que aceptar, pues, el importe de las amortizaciones que figura en la RECAN, para cada OTE, y estrato de dimensión, y prescindir de la dotación a provisiones. Se ha utilizado, en consecuencia, la siguiente fórmula de cálculo de la base imponible por estimación directa:

$$\text{Base imponible} = \text{Disponibilidades empresariales} + \text{Reemplazo} - \text{Cotización del empresario a la Seguridad Social.}$$

La consideración del reemplazo, como ingreso, sólo tiene verdadera importancia en las actividades ganaderas y, en cuanto a la cotización del empresario a la Seguridad Social, debe tenerse en cuenta que éste puede estar afiliado al Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social (REASS) o al Régimen Especial de Autónomos (REA).

La inclusión en el REASS, tanto de los trabajadores por cuenta ajena como por cuenta propia, exige el cumplimiento de los requisitos siguientes:

- Que realicen labores agrarias.
- Que lo hagan de forma habitual.
- Que dichas labores constituyan el medio fundamental de vida (15).

El Reglamento del REASS excluye de las labores agrarias la actividad pecuaria cuando ésta se lleva a cabo en granjas o establecimientos análogos que:

- Estén sujetos al Impuesto de Actividades Económicas.
- En la explotación predomine la actividad pecuaria sobre el aprovechamiento de los pastos, vuelo o cultivo del predio en que esté enclavada la granja.

El cumplimiento de los requisitos necesarios para pertenecer al REASS ha dado lugar a numerosas y, a veces, contradictorias sentencias de los Tribunales.

Por ello, y a la vista de la información que puede extraerse de la RECAN, se ha considerado como más probable que los empresarios de las actividades agrícolas están afiliados al REASS, como trabajadores por cuenta propia, mientras que los ganaderos están incluidos en el REA (16).

(15) Además para pertenecer al REASS, como trabajador por cuenta propia, es preciso:

- Tener una edad igual o superior a 18 años.
- Ser titulares de pequeñas explotaciones agrarias, entendiéndose por tales las que tengan una base imponible que no supere las 50.000 pesetas en la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. Este límite ha sido actualizado al desaparecer el mencionado tributo con la creación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Que realicen la actividad agraria, en forma personal y directa, en las explotaciones de las que son titulares.

(16) Las cotizaciones anuales de los trabajadores por cuenta propia (TCP) han sido:

1995: 174.960 pta
1996: 181.104 pta
1997: 189.072 pta

que corresponden al mínimo por contingencias generales.

Las cotizaciones al REA consideradas han sido:

1995: 346.000 pta
1996: 361.426 pta
1997: 374.553 pta

que representan la cotización media, según las Memorias de la Tesorería General de la Seguridad Social.

Calculadas las bases imponibles, por estimación objetiva y por estimación directa, se han obtenido los porcentajes de las primeras sobre las segundas, para cada OTE y estrato de dimensión, en los tres años analizados (cuadros 1, 2 y 3). El cuadro número 4 contiene la media de dichos porcentajes en el período.

Cuadro 1

PORCENTAJE QUE EL RENDIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES, CALCULADO POR ESTIMACIÓN OBJETIVA, REPRESENTA DEL OBTENIDO POR ESTIMACIÓN DIRECTA, 1995

OTE	UDE	<4	4<8	8<16	16<40	40<100	≥100	Todas
Cereales excepto arroz		54	54	50	51	75	—	—
Cereales excepto arroz secano		58	55	55	50	81	—	—
Cereales excepto arroz regadío		45	39	42	41	—	—	—
Arroz		—	—	—	—	—	—	99
Raíces y tubérculos		57	63	63	74	—	—	—
Raíces y tubérculos secano		—	49	73	—	—	—	—
Raíces y tubérculos regadío		67	64	65	68	—	—	—
Cereales, raíces y tubérculos		—	48	61	65	—	—	—
Cereal., raíces y tubérculos sec.		—	—	—	—	—	—	54
Cereal., raíces y tubérculos reg.		—	43	48	58	—	—	—
Hortícolas terreno de labor		—	50	56	55	—	—	—
Hortícolas terreno de labor reg.		—	50	56	55	—	—	—
Oleaginosas y textiles		—	—	—	—	—	—	47
Oleaginosas y textiles regadío		—	—	—	—	—	—	50
Diversos cultivos generales		73	57	67	66	60	—	—
Horticultura aire libre		52	56	65	—	—	—	—
Horticultura invernadero		—	75	93	115	—	—	—
Viticultura vino DO		—	55	57	—	—	—	—
Viticultura no vificac. y mixta		—	—	—	—	—	—	77
Otra viticultura vinificación		71	74	—	—	—	—	—
Frutales de hueso y pepita		—	87	76	81	71	—	—
Frut. de hueso y pepita secano		—	—	66	52	—	—	—
Frutales de hueso y pepita reg.		—	69	77	77	71	—	—
Frutales de fruto seco		45	58	60	51	—	—	—
Cítricos		45	51	55	—	—	—	—
Mixtas de cítricos y otros frutal.		—	52	51	—	—	—	—
Olivicultura		51	61	—	—	—	—	—
Mixtas de div. cult. permanentes		53	63	74	—	—	—	—
Bovino de leche		—	76	75	90	79	—	—
Bovino de cría		53	50	46	43	—	—	—
Bovino de engorde		—	—	—	—	—	—	73
Bovino de leche, cría y engorde		—	57	52	57	—	—	—
Ovino		—	55	51	61	—	—	—
Porcino de cría		—	108	133	—	—	—	—
Porcino de engorde		—	—	—	—	—	—	36
Avicultura de carne		—	—	—	—	—	—	98

Cuadro 2

PORCENTAJE QUE EL RENDIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES, CALCULADO POR ESTIMACIÓN OBJETIVA, REPRESENTA DEL OBTENIDO POR ESTIMACIÓN DIRECTA, 1996

OTE	UDE	<4	4<8	8<16	16<40	40<100	≥ 100	Todas
Cereales excepto arroz		46	46	44	43	39	44	—
Cereales excepto arroz secano		47	50	45	42	41	68	—
Cereales excepto arroz regadío		38	38	43	42	36	—	—
Arroz		—	—	—	—	—	—	131
Raíces y tubérculos		69	58	58	73	—	—	—
Raíces y tubérculos secano		—	60	58	—	—	—	—
Raíces y tubérculos regadío		86	59	57	73	—	—	—
Cereales, raíces y tubérculos		—	46	51	59	—	—	—
Cereal., raíces y tubérculos sec.		—	—	69	—	—	—	—
Cereal., raíces y tubérculos reg.		—	49	45	49	—	—	—
Hortícolas terreno de labor		—	48	53	51	—	—	—
Hortícolas terreno de labor reg.		—	48	55	51	—	—	—
Oleaginosas y textiles		—	61	53	48	—	—	—
Oleaginosas y textiles regadío		—	—	—	48	—	—	—
Diversos cultivos generales		58	65	62	61	62	—	—
Horticultura aire libre		47	67	60	—	—	—	—
Horticultura invernadero		—	61	63	85	—	—	—
Viticultura vino DO		55	54	72	49	—	—	—
Viticultura no vificac. y mixta		—	—	—	—	—	—	70
Otra viticultura vinificación		38	—	—	—	—	—	—
Frutales de hueso y pepita		56	59	65	63	96	—	—
Frutal. de hueso y pepita secano		—	—	52	64	—	—	—
Frutales de hueso y pepita reg.		54	59	69	66	94	—	—
Frutales de fruto seco		39	49	46	52	—	—	—
Cítricos		44	69	43	—	—	—	—
Mixtas de cítricos y otros frutales		—	48	53	—	—	—	—
Olivicultura		69	52	48	—	—	—	—
Mixtas de div. cult. permanentes		51	46	48	61	—	—	—
Bovino de leche		—	64	72	81	82	—	—
Bovino de cría		56	44	43	42	—	—	—
Bovino de engorde		—	—	—	—	—	—	51
Bovino de leche, cría y engorde		—	48	46	48	—	—	—
Ovino		59	65	49	61	—	—	—
Porcino de cría		—	59	51	86	—	—	—
Porcino de engorde		—	—	—	—	—	—	33
Avicultura de carne		—	—	—	—	—	—	61

Cuadro 3

PORCENTAJE QUE EL RENDIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES, CALCULADO POR ESTIMACIÓN OBJETIVA, REPRESENTA DEL OBTENIDO POR ESTIMACIÓN DIRECTA, 1997

OTE	UDE	<4	4<8	8<16	16<40	40<100	≥ 100	Todas
Cereales excepto arroz		53	48	46	45	41	64	–
Cereales excepto arroz secano		48	51	47	44	51	–	–
Cereales excepto arroz regadío		60	42	41	52	32	–	–
Arroz		–	–	–	–	–	–	76
Raíces y tubérculos		74	54	57	69	–	–	–
Raíces y tubérculos secano		–	49	55	–	–	–	–
Raíces y tubérculos regadío		75	55	58	70	–	–	–
Cereales, raíces y tubérculos		–	52	54	62	81	–	–
Cereal., raíces y tubérculos sec.		–	–	75	–	–	–	–
Cereal., raíces y tubérculos reg.		–	55	53	63	–	–	–
Hortícolas terreno de labor		–	51	50	48	–	–	–
Hortícolas terreno de labor reg.		–	51	51	49	–	–	–
Oleaginosas y textiles		–	60	53	47	–	–	–
Oleaginosas y textiles regadío		–	–	54	–	–	–	–
Diversos cultivos generales		61	61	61	61	62	55	–
Horticultura aire libre		54	57	72	–	–	–	–
Horticultura invernadero		–	81	71	85	–	–	–
Viticultura vino DO		54	51	55	43	–	–	–
Viticultura no víficac. y mixta		–	–	–	–	–	–	62
Otra viticultura vinificación		48	46	43	–	–	–	–
Frutales de hueso y pepita		70	61	60	69	93	–	–
Frutal. de hueso y pepita secano		–	56	52	51	–	–	–
Frutales de hueso y pepita reg.		62	61	61	75	93	–	–
Frutales de fruto seco		44	47	50	52	–	–	–
Cítricos		50	47	50	–	–	–	–
Mixtas de cítricos y otros frutal.		–	48	47	–	–	–	–
Olivicultura		43	39	41	41	–	–	–
Mixtas de div. cult. permanentes		50	50	50	50	–	–	–
Bovino de leche		–	71	67	82	113	–	–
Bovino de cría		51	45	44	56	–	–	–
Bovino de engorde		–	–	–	–	–	–	87
Bovino de leche, cría y engorde		–	66	51	58	–	–	–
Ovino		49	53	48	57	68	–	–
Porcino de cría		–	63	61	74	–	–	–
Porcino de engorde		–	–	–	–	53	–	–
Avicultura de carne		–	–	–	–	–	–	95

Cuadro 4

PORCENTAJES MEDIOS DEL TRIENIO

OTE	UDE	<4	4<8	8<16	16<40	40<100	≥ 100	Todas	Ind. rdt neto aplicad
Cereales excepto arroz		51	49	47	46	52	53	–	0,24
Cereales excepto arroz secano		51	52	49	45	58	68	–	0,24
Cereales excepto arroz regadío		48	40	42	45	34	–	–	0,24
Arroz		–	–	–	–	–	–	102	0,35
Raíces y tubérculos		67	58	59	72	–	–	–	0,35
Raíces y tubérculos secano		–	53	62	–	–	–	–	0,35
Raíces y tubérculos regadío		76	59	60	70	–	–	–	0,35
Cereales, raíces y tubérculos		–	49	55	62	81	–	–	0,30
Cereal., raíces y tubérculos sec.		–	–	67	–	–	–	54	0,30
Cereal., raíces y tubérculos reg.		–	46	46	54	–	–	–	0,30
Hortícolas terreno de labor		–	50	53	51	–	–	–	0,35
Hortícolas terreno de labor reg.		–	50	54	51	–	–	–	0,35
Oleaginosas y textiles		–	60	53	47	–	–	47	0,35
Oleaginosas y textiles regadío		–	–	54	48	–	–	50	0,35
Diversos cultivos generales		64	61	63	63	61	55	–	0,35
Horticultura aire libre		51	60	66	–	–	–	–	0,35
Horticultura invernadero		–	72	76	95	–	–	–	0,35
Viticultura vino DO		54	53	61	46	–	–	–	0,35
Viticultura no vificac. y mixta		–	–	–	–	–	–	70	0,40
Otra viticultura vinificación		52	60	43	–	–	–	–	0,30
Frutales de hueso y pepita		63	69	70	71	87	–	–	0,35
Frutal. de hueso y pepita secano		–	56	57	56	–	–	–	0,35
Frutales de hueso y pepita reg.		58	63	69	73	86	–	–	0,35
Frutales de fruto seco		43	51	52	52	–	–	–	0,30
Cítricos		46	56	49	–	–	–	–	0,30
Mixtas de cítricos y otros frutal.		–	49	50	–	–	–	–	0,325
Olivicultura		54	51	44	41	–	–	–	0,30
Mixtas de div. cult permanentes		51	53	57	55	–	–	–	0,325
Bovino de leche		–	70	71	84	91	–	–	0,40
Bovino de cría		53	45	44	47	–	–	–	0,30
Bovino de engorde		–	–	–	–	–	–	70	0,24
Bovino de leche, cría y engorde		–	57	50	54	–	–	–	0,30
Ovino		54	58	49	60	68	–	–	0,40
Porcino de cría		–	77	82	80	–	–	–	0,30
Porcino de engorde		–	–	–	–	53	–	34	0,12
Avicultura de carne		–	–	–	–	–	–	85	0,12

Se insertan, a continuación, dos ejemplos de aplicación de la metodología de cálculo explicada, referidos a dos OTEs, una agrícola y otra ganadera. Las partidas de la RECAN que se transcriben son las estrictamente necesarias para la determinación de las bases imponibles por estimación objetiva y por estimación directa.

Datos de la RECAN-1997	Viticultura vino D.O 8<16 UDE	Bovino de engorde «todas»
I. Características generales		
SAU total (ha)	23,4	18,7
SAU en propiedad (ha)	18,1	6,4
SAU en arrendamiento (ha)	5,3	12,3
Subvenciones de explotación (miles pta)	176	1.342
II. Producción (miles pta)		
Producción bruta vegetal	8.088	1.410
Producción bruta animal	0	9.344
Otra producción bruta	23	412
Producción bruta total	8.111	11.166
III. Costes (miles pta)		
Piensos comprados	0	6.581
Piensos reemplazados	0	442
Piensos totales	0	7.023
Salarios y cargas sociales	1.052	172
IV. Resultados (miles pta)		
Disponibilidades empresariales	4.251	2.235

- Estimación objetiva de la base imponible.
- Cálculo de los ingresos y del rendimiento base (miles de pta) :

OTE	Prod. bruta total	Compens. IVA	Subvenciones explotación	Ingresos	Ind. rdto. neto	Rdto base
Viticultura vino D.O	8.111	324	176	8.611	0,35	3.014
Bovino de engorde	11.166	(*)	1.342	12.508	0,24	3.002

* No procede por tratarse de ganadería independiente

- Análisis de la posibilidad de aplicación de los índices correctores del rendimiento base:

Viticultura vino D.O

Índice corrector	$\frac{\text{Salarios y cargas} \times 100}{\text{Ingresos}}$	$\frac{\text{Piensos comp.} \times 100}{\text{Piensos totales}}$	Tierras arrend. (ha)	Aplicabilidad
Por utilización exclusiva de medios de producción ajenos	–	–	–	No
Por utilización de personal asalariado	12,2	–	–	Sí
Por cultivos en tierras arrendadas	–	–	5,3	Sí
Por piensos adquiridos a terceros	–	–	–	No

Bovino de engorde

Índice corrector	$\frac{\text{Salarios y cargas} \times 100}{\text{Ingresos}}$	$\frac{\text{Piensos comp.} \times 100}{\text{Piensos totales}}$	Tierras arrend. (ha)	Aplicabilidad
Por utilización exclusiva de medios de producción ajenos	-	-	-	No
Por utilización de personal asalariado	1,4	-	-	No
Por cultivos en tierras arrendadas	-	-	12,3	Sí
Por piensos adquiridos a terceros	-	93,7	-	Sí

- Índices aplicados

	Viticultura vino D.O	Bovino de engorde
Por utilización de personal asalariado	0,90	-
Por cultivos de tierras arrendadas	0,98(*)	22 (a deducir) (*)
Por piensos adquiridos a terceros	-	0,80

* Por aplicación de las fórmulas expuestas

- Cálculo del rendimiento neto corregido y del rendimiento neto de la actividad (base imponible por estimación objetiva) (miles de pta).

OTE	Rendimiento base	Rendimiento neto corregido	Reducción general 1997	Rendimiento neto actividad
Viticultura vino D.O	3.014	2.650	15%	2.253
Bovino de engorde	3.002	2.379	15%	2.022

• Estimación directa de la base imponible (miles de pta).

OTE	Disponibilidades empresariales	Reempleo	Seguridad Social	Base imponible
Viticultura vino D.O.	4.251	0	189	4.062
Bovino de engorde	2.235	442	375	2.302

- Porcentaje que el rendimiento de las actividades, calculado por estimación objetiva, representa del obtenido por estimación directa.

OTE	%
Viticultura vino D.O.	55
Bovino de engorde	87

6. RESULTADOS

La observación de los cuadros pone de manifiesto las notables carencias de la RECAN para ofrecer resultados empresariales de las empresas de mayor dimensión. Así pues, sólo contiene resultados de 10 OTEs en el estrato $40 < 100$ UDE y de 3 OTEs en el de ≥ 100 UDE. Respecto a otras 4 UDE sólo hay resultados en la categoría «todas». Se trata, por tanto, en la mayoría de las OTEs, de explotaciones medianas y pequeñas; incluso en los contados casos de explotaciones relativamente grandes, controladas por la RECAN, el volumen de ingresos se encuentra notablemente alejado del límite de 50 millones de pesetas fijado para acogerse a la estimación objetiva.

Los porcentajes que la base imponible, calculada por estimación objetiva, representan de la que se obtendría por estimación directa, acusan una notable variabilidad, tanto interanual para el mismo estrato de dimensión, como entre los diferentes estratos de una misma OTE en cada año. No es posible, por tanto, establecer conclusiones relativas al tratamiento fiscal de las explotaciones en función de su dimensión económica.

No obstante, la observación del cuadro 4, que contiene la media de los porcentajes del trienio, muestra que, exceptuando el arroz, en todos los demás casos la estimación objetiva ha sido fiscalmente ventajosa o muy ventajosa para los empresarios agrarios representados en la RECAN.

Para dar una idea de la situación de cada OTE las hemos agrupado según intervalos del citado porcentaje.

Porcentaje del 50 por ciento o menos en todos los estratos de dimensión económica:

- Cereales excepto arroz regadío.
- Mixtas de cítricos y otros frutales.

Porcentaje del 51 al 60 por ciento:

- Cereales excepto arroz.
- Cereales, raíces y tubérculos regadío
- Hortícolas en terreno de labor.
- Hortícolas en terreno de labor regadío.
- Oleaginosas y textiles.
- Oleaginosas y textiles regadío.
- Otra viticultura de vinificación.

- Frutales de hueso y pepita secano.
- Frutales de fruto seco.
- Cítricos.
- Olivicultura.
- Mixtas de diversos cultivos permanentes.
- Bovino de cría.
- Bovino de leche, cría y engorde.
- Porcino de engorde.

Porcentaje del 61 al 70 por ciento:

- Cereales excepto arroz secano.
- Raíces y tubérculos secano.
- Cereales, raíces y tubérculos secano.
- Diversos cultivos generales.
- Horticultura al aire libre.
- Viticultura vino D. O.
- Viticultura no vinificación y mixta.
- Bovino de engorde.
- Ovino.

Porcentaje del 71 al 80 por ciento:

- Raíces y tubérculos.
- Raíces y tubérculos regadío

Porcentaje del 81 al 100 por ciento:

- Cereales, raíces y tubérculos.
- Horticultura de invernadero.
- Frutales de hueso y pepita.
- Frutales de hueso y pepita regadío.
- Bovino de leche.
- Porcino de cría.
- Avicultura de carne.

Resulta, en suma, que las actividades económicas para las que la estimación objetiva de las bases representa menos del 70 por ciento de la base real generan alrededor del 60 por ciento de la Producción Final de la Agricultura.

7. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

El régimen de estimación objetiva de bases imponibles, por módulos, ha tenido una acogida muy favorable en el sector agrario.

Las razones en que cabe fundamentar la aceptación de los contribuyentes son:

- a) La simplicidad del sistema. Aunque debe añadirse que esta característica del sistema en sí comporta cierta rigidez, si éste se limita a la aplicación de unos índices fijos. Por ello, la falta de flexibilidad ha tratado de corregirse, mediante diversos mecanismos que tienen en cuenta la diferente estructura de costes de las explotaciones, la presencia de circunstancias excepcionales, que originan gastos extraordinarios, y otras circunstancias personales del empresario, principalmente en los casos de jóvenes agricultores y nueva instalación.

De aquí, que el sistema ha ido perdiendo simplicidad, hasta adquirir cierta complicación que pudiera resultar excesiva para el contribuyente medio.

- b) La reducida presión fiscal indirecta, puesto que el contribuyente se ha liberado de la mayoría de las obligaciones formales inherentes, tanto a la modalidad de coeficientes como a la estimación directa.

- c) La obtención de «rentas fiscales», ya que las bases imponibles estimadas son inferiores, o notablemente inferiores, a las que resultarían de la estimación directa, para casi todas las actividades agrarias. Conclusión, ésta, que debe referirse al período analizado y a las explotaciones representadas en la RECAN.

La variabilidad de los resultados obtenidos evidencia, por otra parte, una gran heterogeneidad en el tratamiento fiscal de las distintas actividades.

El sistema presenta también algunos inconvenientes, tanto desde el punto de vista del contribuyente como desde el de la Administración Tributaria.

En primer término hay que señalar las continuas peticiones de reducción de los índices de rendimiento neto al amparo de lo dispuesto en la normativa fiscal. Estas peticiones se han formulado, prácticamente, desde la aplicación del sistema y han estado fundamentadas en circunstancias tales como inundaciones, sequías, grandes descensos de los precios percibidos, o aumentos de los precios pagados, como ha ocurrido recientemente con el precio

del gasóleo. En todos los casos, se resuelven con reducción de los índices, unas veces con carácter general y otras con carácter sectorial o zonal.

Desde el punto de vista del contribuyente puede objetarse que no es posible la compensación de pérdidas, ya que la reducción, incluso a cero, de los índices de rendimiento neto, lo más que permiten es la correspondiente reducción a cero de las bases imponibles de las actividades afectadas.

Podría, finalmente, objetarse la magnitud del límite establecido para acogerse al régimen de estimación objetiva; objeción que estaría más fundamentada en la justicia tributaria que en los beneficios que, la rebaja de dicho límite, pudieran suponer para la Hacienda Pública.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1971): *Curso de sistema tributario español*. Madrid
- ALONSO MARTÍNEZ, F. (1985): *Lecturas de fiscalidad agraria (1985)*. Instituto de Estudios Fiscales y MAPA. Madrid.
- AGENCIA TRIBUTARIA: *Manuales prácticos para los años 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999*.
- EINAUDI, L.: *Principios de Hacienda Pública*. Ed. Aguilar. Madrid, 1952.
- FUENTES QUINTANA, E. (1968): *Hacienda Pública: Teoría de los ingresos públicos*. Madrid.
- GARCÍA MARTÍN, A. y otros (1975): *Tributación de las rentas agrarias*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J. A. y BERBEL VECINO, J. (1995): «Análisis de la neutralidad global del Régimen especial del IVA para la agricultura, en su aplicación en España y la Comunidad Andaluza». *Revista Española de Economía Agraria* (1995), 170 (4): pp. 233-261. MAPA. Madrid
- GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J. A. y BERBEL VECINO, J. (1995): «La aplicación del Régimen especial del IVA para la agricultura y sus repercusiones en los mercados agrarios». *Hacienda Pública Española*, (1998), 141/142. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- JULIÁ IGUAL, J. F. y DEL CAMPO GOMIS, F. (1993): «Una aproximación cuantitativa a la neutralidad del Régimen de la agricultura, ganadería y pesca del IVA». *Investigación Agraria. Economía*. Vol. 8, 1. MAPA. Madrid.
- JULIÁ y DEL CAMPO (1994): «El IVA en la agricultura española. Análisis de la neutralidad o beligerancia del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca». *Hacienda Pública Española*, 131. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- JULIÁ *et al.* (1995): «Evolución de la neutralidad del REAGP del IVA, en España, ante la modificación de los tipos impositivos para 1995». Segundo Congreso de la AEESA. Valencia septiembre 1995.

- LAGARES CALVO, M. J. (1996): «Una reforma a fondo del sistema fiscal español». *Papeles de Economía Española*, 69. Madrid.
- MARTÍN GARCÍA, M. y REYES RODRÍGUEZ, R. (1996): «El impuesto sobre el valor añadido en la agricultura». Nueve años de aplicación del régimen especial. *Revista Española de Economía Agraria*, 175. MAPA. Madrid.
- MARTÍN GARCÍA, M. y SÁEZ LLOBRE, C. (1996): «La posición de las diversas actividades agrarias ante el porcentaje compensatorio del IVA». *Revista Española de Economía Agraria*, 178. MAPA. Madrid.
- MISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN: *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*. Años 1995-1996 y 1997. Madrid.
- SABATE PRATS, P. (1995): «Aproximación al cálculo de la neutralidad de los índices de rendimiento neto de la estimación objetiva por signos, índices o módulos en la agricultura y ganadería». *Investigación Agraria*, Vol. 10 (2). Ministerio de agricultura, Pesca y Alimentación. Madrid.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (coord.) (2000): *Manual de Derecho Tributario*. Ed. Dodeca/Comares. Granada.
- SANCHO CALABUIG, J. (1999): *Tributación de agricultores y ganaderos*. Ed. CISS. Valencia.

RESUMEN

El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias

Se analizan, en este estudio, las diferencias entre las bases imponibles calculadas por estimación objetiva y las que resultarían por estimación directa, en las actividades agrarias. A tal efecto, se ha utilizado la información contenida en los resultados empresariales, publicados, de la Red Contable Agraria Nacional, para el período 1995-1997. Los resultados del análisis muestran la heterogeneidad de las ventajas fiscales que la estimación objetiva ofrece a los empresarios agrarios.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad agraria, estimación objetiva, agricultura.

SUMMARY

The objective estimation regime for the calculation the taxable basis at the agricultural and livestock activities

In this study we analyse the differences between taxable basis calculated by objective estimation and the same basis obtained by direct estimation for the agricultural and livestock activities. For the purpose we use the information contained in the Managerial outcomes, published by the Agricultural, Fishing and Food Ministry related with 1995- 1997 (Farm Accounting Data Network). The results show the disparities between the fiscal advantages of the regime for the different agricultural activities

KEYWORDS: Agricultural taxation, objective estimation, agricultur.