

ESTUDIOS

La neutralidad fiscal de las especialidades tributarias en la determinación de los rendimientos netos de las actividades agrarias

(Un análisis dinámico en el sector hortofrutícola de la Comunidad Valenciana a partir de los datos de la RECAN) (*)

JUAN FCO. JULIÁ IGUAL (**)

SERGIO MARÍ VIDAL (***)

1. INTRODUCCIÓN

La Ley General Tributaria (LGT) no establece de forma explícita el concepto de base imponible. No obstante, es posible definirla como la cuantificación y valoración del hecho imponible, conforme a las normas, medios y métodos que la ley propia de cada tributo establezca para su determinación, dentro de los regímenes de estimación aplicables.

Los regímenes existentes para la determinación de la base imponible son, según la LGT:

- Estimación Directa, que se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.
- Estimación Objetiva, que se utilizará cuando así lo establezca la Ley propia de cada tributo. Se caracteriza por usar unos índices o módulos de carácter objetivo, generales o establecidos para determinados sectores, actividades, operaciones, etc. Lógicamente, esta

() Los autores desean agradecer los comentarios de los evaluadores anónimos, que sin duda han contribuido a mejorar el contenido del presente artículo.*

*(**) Dr. Ingeniero Agrónomo. Catedrático de Economía Agraria. Dpto. de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia (Valencia).*

*(***) Dr. Ingeniero Agrónomo. Profesor titular de Escuela Universitaria. Dpto. de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia (Valencia).*

forma de operar provocará diferencias entre la base imponible así calculada y la base imponible, o capacidad económica real, del sujeto pasivo.

- Estimación Indirecta, que únicamente se utilizará en las hipótesis tasadas que lo permitan. Sus características principales son la subsidiariedad respecto de los dos regímenes anteriores, y que no se basa en los datos reales, sin perjuicio de que pudiera usar los que resultasen disponibles.

Así pues, vemos que en España se prevén regímenes de especialidad tributaria en función de las condiciones del sujeto pasivo, o de la actividad que desarrolla.

Es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF), en el que la determinación del rendimiento derivado de las actividades económicas ha venido gozando, desde la reforma fiscal de finales de los años setenta, de regímenes de especialidad tributaria, en la medida en que el legislador entendía que en determinados casos, la aplicación del Régimen de Estimación Directa presentaba complicaciones por el hecho de que los sujetos pasivos no disponían de una organización administrativa de entidad suficiente para contabilizar adecuadamente las operaciones económicas que realizaban y, consiguientemente, la Administración encontraba notorias dificultades en el momento de comprobar la situación fiscal del mismo. Por ello, tradicionalmente se ha admitido la posibilidad de que determinados contribuyentes cuantifiquen sus rentas de acuerdo a sistemas presuntivos o indiciarios que, en esencia, simplifican los deberes contables y registrales de las operaciones y posibilitan que la renta sujeta a gravamen se determine de forma indiciaria o por aproximación, teniendo en cuenta ciertas circunstancias que concurren en el desarrollo de su actividad (Martín y Lozano, 1993).

Sin embargo, uno de los principales problemas que presentan estas especialidades tributarias es que, en general, como hemos visto, tratan de simplificar la gestión fiscal en base a diferentes sistemas de cálculo de las cuotas. En este sentido, el problema fundamental que se presenta es lo que ya en 1980 fue calificado como «*una especie de privilegio fiscal*» (Nieves, 1980), y posteriormente como «*rentas fiscales*» (Cordón, 1990), al encontrarse con que los rendimientos obtenidos por aplicación del Régimen Simplificado de Estimación Objetiva Singular vigente resultaban muy por debajo de los reales, sobre todo en el caso de las actividades agrarias.

En este contexto, los objetivos planteados en el presente trabajo son los siguientes:

- a) El estudio de los diferentes métodos que han ido estando vigentes desde la mencionada reforma hasta la actualidad, para lo cual describiremos sus principales características en cuanto a su ámbito de aplicación y a la metodología fijada en los mismos para el cálculo del rendimiento.
- b) El desarrollo de un modelo que permita analizar la evolución de la neutralidad de las especialidades tributarias que anteriormente hemos señalado.

La consecución de estos objetivos se logrará, por un lado, a través de la revisión normativa que ha venido estando vigente en España para la determinación del rendimiento neto en la actividad agraria.

Por otro lado, y a través de una revisión bibliográfica, determinaremos las principales aportaciones que han realizado los distintos autores que hasta la fecha han trabajado en la estimación de la neutralidad de los diferentes regímenes de determinación del rendimiento neto existentes. De este modo podremos plantear un nuevo modelo de análisis, para lo que se definirá un coeficiente o índice que nos permita, por comparación entre unas y otras, establecer líneas de tendencia de forma que podamos estudiar la influencia que la mayor o menor facilidad en la determinación de los rendimientos de estos métodos simplificados tiene sobre la neutralidad de los mismos. Para ello se utilizarán los datos de la Red Contable Agraria Nacional para las Orientaciones Técnicoeconómicas de «cítricos», «frutales de regadío» y «hortícolas al aire libre», al considerarlas como más representativas del sector hortofrutícola de la Comunidad Valenciana.

2. LAS ESPECIALIDADES DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL AGRARIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DESDE 1978

2.1. Las especialidades tributarias en la Ley 44/1978 del IRPF

A partir de la reforma fiscal de finales de los años setenta, también conocida como Reforma Ordóñez, se comienzan a promulgar leyes sobre todos los tributos con unos caracteres bien distintos a los que existían hasta la mencionada reforma.

La primera normativa que aparece en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que se desarrolla inicialmente en el Reglamento aprobado por Real Decreto 2615/1979 de 2 de noviembre. En esta normativa, por primera vez se planteó la posibilidad de determinar las rentas de ciertos pequeños empresarios por métodos que se alejaban de la Estimación Directa, y que sustituían en cierta forma a las Juntas de Eva-

luación Global y a los Convenios que se venían aplicando desde 1957 (Codes *et al.*, 1986).

Los métodos de determinación de rendimientos que esta normativa implementa son:

- Régimen de Estimación Directa en su modalidad Normal.
- Régimen de Estimación Objetiva en su modalidad Normal.
- Régimen de Estimación Objetiva en su modalidad Simplificada.
- Régimen de Estimación Indirecta.

El **Régimen de Estimación Directa en su modalidad Normal** no dista demasiado del que conocemos en la actualidad, consistiendo básicamente en la diferencia entre los ingresos y los gastos de la explotación agraria.

Hasta 1983 se aplicaba sólo cuando el agricultor hubiese realizado ventas superiores a 50 millones de pesetas o, cuando sin llegar a esta cifra, renunciaba expresamente a la Estimación Objetiva Singular.

El **Régimen de Estimación Objetiva Singular** se regula inicialmente en el Decreto 3.029/1978 de 7 de diciembre. Se aplicó para la determinación del rendimiento a aquellos sujetos pasivos cuyos ingresos o volumen de operaciones no excedían de 50 millones de pta para el conjunto de sus actividades.

Se concretó en dos modalidades diferentes, la normal y la simplificada, desarrollándose la aplicación práctica de ambas modalidades en la Orden de 23 de marzo de 1979. En la misma se estableció que el sujeto pasivo quedaría acogido a la modalidad simplificada a no ser que superase los límites cuantitativos fijados, o que sin superarlos optase por no acogerse al sistema simplificado. En el caso de las explotaciones agropecuarias y forestales, el límite cuantitativo quedó fijado en un volumen de ventas no superior a 10.000.000 pta, si bien, si realizase otras actividades, el volumen de ventas correspondiente al conjunto de todas ellas no debía superar la cifra de 15.000.000 pta.

El rendimiento neto en la **modalidad normal**, según se establecía en el punto 2.º de la Orden reguladora, se obtenía por diferencia entre el volumen de ventas correspondiente al ejercicio y la suma de las compras, los gastos de personal y el resultado de aplicar el coeficiente de gastos fijados para dichas actividades. Este coeficiente de gastos quedó fijado en el 15 por ciento y se aplicaba, en todo caso, sobre la diferencia entre el volumen de ventas y la suma de las compras y los gastos de personal del ejercicio.

Para la **modalidad simplificada**, la determinación del rendimiento neto se realizaba aplicando al volumen de ventas el porcentaje del 6 por ciento.

Tras la promulgación del Real Decreto de 13 de octubre de 1983, el Régimen de Estimación Objetiva Singular sufre importantes modificaciones, sobre todo en lo referente a la modalidad simplificada.

Las novedades más importantes de esta nueva normativa fueron (Codes *et al.*, 1986):

- En cuanto a su aplicación, debía solicitarse expresamente, pues, si no, se aplicaría automáticamente el de Estimación Directa.
- Se mantenía el límite establecido en la anterior regulación de los 50 millones de pta de volumen de ingresos, si bien apareció un nuevo límite, y es que el número de trabajadores de su plantilla no debería exceder de 12 en cualquier día del ejercicio.
- En cuanto al cálculo de los rendimientos:

En el caso de la **modalidad Normal**, si bien el método de cálculo del rendimiento no variaba de forma sustancial respecto a lo vigente con anterioridad al ejercicio 1984, sí suponía una indudable mejora al ampliar el campo de la especificación de los gastos deducibles (Delgado, 1984). Así, del importe total de las ventas, operaciones o ingresos del ejercicio, netos de impuestos indirectos satisfechos, se admitía la deducción de los siguientes gastos:

- a) Coste de personal.
- b) Compras de mercaderías y demás bienes adquiridos para revenderlos.
- c) Consumo de energía y agua, como novedad respecto del sistema anterior.
- d) Alquileres o cánones arrendaticios en las explotaciones agrícolas, y los intereses de los capitales ajenos aplicados a la actividad.
- e) Tributos no estatales satisfechos en razón del desarrollo de la actividad.
- f) De la diferencia resultante de deducir de las ventas los gastos enumerados, el porcentaje del 15 por ciento en las actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras.

El rendimiento final se obtenía sumando al resultado anterior el importe de las retribuciones imputables al titular de la actividad y a los miembros de su unidad familiar que trabajasen en la misma y que anteriormente se dedujeron como gasto.

La **modalidad Simplificada** fue la más afectada por la reforma.

Sería aplicable siempre que el sujeto pasivo no tuviese a su servicio más de dos trabajadores en plantilla ni su volumen anual de operaciones excediera de 5 millones de pta.

Para calcular el rendimiento se abandonó el porcentaje del 6 por ciento sobre el volumen de ventas, que había estado vigente, y pasó a determinarse por el importe anual del salario mínimo interprofesional multiplicado por el coeficiente que resultase de la proporción en que se encontrara el volumen de operaciones y una cifra que variaba de un ejercicio a otro en la misma proporción en que se alterase el salario mínimo interprofesional. A título de ejemplo, para el ejercicio 1984 la mencionada cifra se situó en 2.000.000 pta; para el ejercicio 1985 en 2.140.000 pta, y para el ejercicio 1986 en 2.311.200 pta.

No obstante, si en el ejercicio de la actividad se emplease personal asalariado, el rendimiento neto imputado no podría resultar inferior al salario medio anual por empleado, multiplicado, en su caso, por el coeficiente mencionado en el párrafo anterior.

Así pues, para el ejercicio 1986, el coeficiente de beneficio estimado para un agricultor que no tuviese empleados se situaba en el 23,56 por ciento, con lo que rápidamente comprobamos la elevación de la presión fiscal que para el sector agrario supuso la reforma, pues su beneficio estimado, para un mismo nivel de ingresos y gastos, se multiplicó prácticamente por cuatro.

2.2. Las especialidades tributarias en la Ley 18/1991 del IRPF

Sin lugar a dudas, uno de los aspectos más importantes de esta reforma estaba constituido por la regulación de la tributación de las actividades empresariales o profesionales.

Así, la Ley optaba por remitir al Impuesto sobre Sociedades, con ciertas matizaciones, lo relativo a la determinación de la base imponible, cuando se tratara de sujetos pasivos en **Régimen de Estimación Directa**. De esta forma se lograba unificar el tratamiento tributario aplicable para determinar las rentas empresariales, con independencia del sujeto que la generase (persona física o jurídica), y con ello se evitaban las diferencias que hasta entonces se producían.

En cuanto a la regulación de la **Estimación Objetiva**, la novedad consistía en abandonar el 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.

En esta nueva regulación se admitieron como métodos de cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales, entre las que se encuentran las agrarias, tres sistemas:

- Régimen de Estimación Directa en la modalidad normal, y para el ejercicio 1998 también en la modalidad simplificada.
- Régimen de Estimación Objetiva, en dos modalidades: por coeficientes, y por signos, índices o módulos.
- Régimen de Estimación Indirecta.

No obstante, en lo que hace referencia a la determinación de los rendimientos exclusivamente agrarios, se produjo una modificación importante durante el período de vigencia de esta normativa. Hasta el ejercicio 1994, la modalidad del método de estimación objetiva, a aplicar por los agricultores y ganaderos, era la de coeficientes, cambiando a partir de 1995 a la de signos, índices y módulos.

Así mismo, y para el último ejercicio de vigencia de la Ley 18/1991 del IRPF, aparece la modalidad simplificada del método de Estimación Directa, que si bien sigue básicamente las mismas normas que para la modalidad normal, se establecen unas obligaciones registrales menores y se facilita el cálculo de algunos gastos, al sustituirlos por un coeficiente fijo.

El rendimiento neto, mediante la utilización del **Régimen de Estimación Directa**, se determinaba por la diferencia entre la totalidad de los ingresos, incluidos el autoconsumo, las subvenciones y demás transferencias, y los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que procedieran los ingresos.

La modalidad de **Estimación Objetiva por Coeficientes**, como se ha indicado, fue operativa para los agricultores y ganaderos hasta el ejercicio correspondiente a 1994 inclusive. A partir de esa fecha, quedaba reservada, entre otras, a actividades conexas con la actividad agraria como las actividades forestales, trabajos y servicios realizados por agricultores y ganaderos que no se considerasen accesorios a su actividad principal, etc.

El régimen sería de inclusión automática, salvo que se renunciase al mismo, con lo que se quedaría sujeto al de Estimación Directa, es decir, tenía carácter forzoso, salvo renuncia.

Su aplicación se reservaba a empresarios cuyo volumen de operaciones no superase los 50 millones de pesetas, y que en cualquier día del ejercicio, el número de trabajadores de plantilla no excediera de 12.

El cálculo del rendimiento neto se obtenía por diferencia entre ingresos y los gastos deducibles que están ahora expresamente tasados, no admitiendo ninguno más de los señalados en la ley. Adicionalmente se aplicaba un coeficiente de gastos que sustituía al conjunto de gastos no deducibles y que para las actividades agrarias se sitúa en el 15 por ciento.

La **Estimación Objetiva por Signos, Índices o Módulos** constituye a partir del ejercicio 1995 el modo usual de tributación salvo renuncia, de los agricultores y ganaderos, y eso como consecuencia de la novedad establecida por la Orden de 29 de noviembre de 1994, consistente en la inclusión en la modalidad de signos, índices o módulos del método de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las actividades agrícolas y ganaderas (Martín *et al.*, 1998).

En la configuración de esta modalidad podemos diferenciar dos etapas, pues se produce una diferencia sustancial en el cálculo del rendimiento neto, derivado tanto de la modificación de los índices de rendimiento neto como por la incorporación como gasto que minorara el rendimiento, de las amortizaciones del inmovilizado material.

En los ejercicios 1995 a 1997 el método se aplicaba, por un lado, a aquellas actividades incluidas, además, en el método simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido; por otro lado, a aquellas, como la agrícola o ganadera, susceptibles de ser incluidas en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El esquema de cálculo del rendimiento, responde a un proceso en cadena de aplicación de una serie de índices, partiendo del volumen total de ingresos del agricultor o ganadero. La aplicación de estos índices responden a un intento de ajustar el rendimiento obtenido por este método a las características específicas de la actividad del sujeto pasivo, con la clara finalidad de aproximarse, en la medida de lo posible, al rendimiento real obtenido en la explotación. El funcionamiento concreto del método puede encontrarse en diversos trabajos (Juliá y Server, 1997, y Sancho, 1997), así como en las sucesivas Órdenes que lo regulan (Orden de 29 de noviembre de 1994, validada por Orden de 28 de noviembre de 1995, y posteriormente por Orden de 27 de noviembre de 1996).

Para el ejercicio 1998, el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, modificó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e introdujo novedades importantes en cuanto a la determinación de los rendimientos en la actividad agraria, que posteriormente

serían confirmadas a través de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, la entrada en vigor de este Real Decreto se produjo con efectos de 1 de enero de 1998, por lo que las novedades introducidas se aplicaron al cálculo del rendimiento neto del ejercicio 1998.

Así, por un lado, se introduce la **modalidad Simplificada** del método de **Estimación Directa**.

Por otro, en el caso de la **Estimación Objetiva**, entre las novedades más importantes destacan la desaparición de la modalidad de Coeficientes, la incompatibilidad con la Estimación Directa, las nuevas reglas de coordinación con los Regímenes Especiales Simplificados y de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA, y la consideración en el cálculo del rendimiento neto de las amortizaciones del inmovilizado, eso sí con una tabla específica para este método.

Igualmente, el funcionamiento concreto del método puede encontrarse en Juliá *et al*, 1999, y en la Orden de 13 de febrero de 1998.

En cuanto a la modalidad Simplificada de Estimación Directa, el rendimiento neto se obtiene por diferencia entre ingresos y gastos, simplificando el cálculo de algunos de ellos, especialmente aquellos que, según las reglas generales, tienen mayores exigencias contables, estos son las amortizaciones, que se calcularán por el método lineal y de acuerdo a una tabla específica de amortización, y las provisiones y gastos de difícil justificación que se sustituyen por el coeficiente del 5 por ciento.

2.3. Las especialidades tributarias en la Ley 40/1998 del IRPF

Con la entrada en vigor a partir del 1 de enero de 1999 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se introducen algunas novedades, si bien para el caso de la determinación de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales, a las que ahora denomina la ley como actividades económicas, no lo son tanto, pues las diferencias que se presentan con la Ley y el Reglamento anterior de 1991, ya habían sido introducidas en gran medida por el Real Decreto 37/1998 de 16 de enero. La nueva normativa no hace más que refrendar lo ya aprobado en este Real Decreto.

Así pues, la determinación de los rendimientos de actividades económicas podrá realizarse a través de los siguientes regímenes:

- Estimación Directa en la Modalidad Normal.
- Estimación Directa en la Modalidad Simplificada.

- Estimación Objetiva por Signos, Índices o Módulos.
- Estimación Indirecta.

Con los métodos de cálculo ya indicados.

3. LOS MODELOS DE MEDICIÓN DE LA EFICIENCIA TRIBUTARIA A TRAVÉS DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

La medición de la eficiencia tributaria puede ser evaluada desde una doble perspectiva. Por un lado, desde la capacidad recaudatoria, que respondería a un objetivo de este signo, y, por otro, desde la equidad o neutralidad impositiva, definida ésta en relación con las diferentes aplicaciones u opciones que la norma permite como aquella en que la determinación de la carga tributaria (o cuota) se corresponde más fielmente con la realidad.

Desde esta última perspectiva, debe entenderse como neutralidad aquella situación en que el rendimiento neto que corresponde al desarrollo de una actividad coincide, independientemente de que el método de cálculo utilizado para su determinación haya sido el de Estimación Directa u Ordinaria, o cualquier otro que, en virtud a una especialidad tributaria, se ofrece para algunos contribuyentes de forma simplificada. En caso de no coincidencia, nos encontraremos ante una situación de beligerancia cuando el rendimiento obtenido en el régimen general es menor que el obtenido en el régimen simplificado, y de proteccionismo en el caso contrario.

Si bien los estudios sobre neutralidad comienzan en la década de los ochenta para el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con la determinación del rendimiento de las actividades agrarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas estos estudios se inician con posterioridad (cuadro 1).

Como vemos, ha sido la Red Contable Agraria Nacional (RECAN) la base de datos utilizada para la realización de los diferentes estudios, si bien conviene realizar una serie de precisiones.

En primer lugar debe indicarse que esta base de datos sólo recoge las explotaciones que superan una cierta dimensión, utilizando para ello la variable superficie hasta el año 1984 y el Margen Bruto Total desde 1985 hasta la actualidad. No obstante, y dado que no existe ninguna otra base de datos pública que recoja la información en cantidad y estructura semejante, puede considerarse que la RECAN representa la aproximación más fiable a la realidad empresarial agraria (Juliá y Del Campo, 1992).

Cuadro 1

**EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS DE MEDICIÓN DE LA EFICIENCIA TRIBUTARIA
EN LA RENTA DE LA ACTIVIDAD AGRARIA EN ESPAÑA**

Autor	Año	Concepto que introduce	Fuente de datos	Observaciones
Sabaté, P.	1994	Perjuicio y beneficio	RECAN	Comparación ED con EO Coeficientes
Sabaté, P.	1995	Perjuicio y beneficio	RECAN	Comparación ED con EO signos, índices y módulos
Martín, M.	2000	Ventaja y desventaja fiscal	RECAN	Comparación ED con EO signos, índices y módulos
Casquet, E., Gómez-Limón, J.A.	2001	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	RECAN	Comparación ED con EO signos, índices y módulos, IVA, medidas compensatorias
Marí, S., Juliá, J.F.	2001	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	RECAN	Evolución neutralidad

Fuente: Elaboración propia.

El sistema utilizado por la RECAN para calcular lo que en la misma se define como disponibilidades empresariales es similar al que se utiliza para el cálculo del rendimiento neto en el sistema de Estimación Directa. Sin embargo, la diferencia entre ambas estriba en que en el esquema de resultados de la RECAN no figura la deducción como gastos del importe de las cotizaciones a la Seguridad Social del empresario ni el importe de las dotaciones a las provisiones (Sabaté, 1995).

En el caso de las cotizaciones a la Seguridad Social, podríamos soslayar la falta de concordancia entre las disponibilidades empresariales de la RECAN y el rendimiento neto de las actividades agrarias, sin más que tener en cuenta dichas cotizaciones, que podemos obtener del Instituto Nacional de la Seguridad Social. Sin embargo, en el caso de la agricultura, al existir un régimen especial de afiliación, nos encontramos con el problema de conocer qué agricultores se encuentran afiliados al Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social (REASS), o al Régimen Especial de Autónomos (REA).

La afiliación al REASS es sin duda más ventajosa para el agricultor, pues supone un coste menor que el del REA. No obstante, la afiliación al REASS supone el cumplimiento de una serie de condicionantes (Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2001), que con los datos facilitados por la RECAN resultan imposibles de determinar. El

supuesto de que la mayor parte de los agricultores se encuentran acogidos al REASS, tal y como en otros trabajos se ha realizado (Martín, 2000), creemos que efectivamente no supondrá un sesgo importante en los resultados, por la escasa significación de la diferencia entre el importe de la cotización en un régimen u otro respecto al nivel de gastos de las explotaciones consideradas.

En lo referente a las dotaciones a las provisiones, es bien cierto que no disponemos de información, por lo que seremos incapaces de evaluar el importe de las mismas. Sin embargo, conviene hacer la puntualización de que en el caso del sector agrario, y para los agricultores que tributan como personas físicas, el valor de las mismas es, en general, de escasa importancia, por lo que la no consideración de éstas no supondrá una rémora importante.

Otra fuente de cautelas de los datos aportados por la RECAN la constituyen las amortizaciones, y ello básicamente por dos motivos.

En primer lugar, el valor que aparece en la misma, si bien responde a la depreciación en el ejercicio contable de los inmovilizados correspondientes, lo que, salvo comentarios que realizaremos a continuación, coincide con la norma fiscal, su cálculo se realiza sobre valor de reposición, es decir, sobre el valor de un bien nuevo similar a precio actual, y no sobre el coste histórico o valor de adquisición en el momento de la inversión en dicho inmovilizado. En este sentido, los valores de las amortizaciones que figuran en la RECAN estarán sobrevaloradas, máxime en aquellos años con elevadas tasas de inflación, donde mientras que la amortización fiscal, derivada de la contable, se calcula a partir de valores históricos y que no recogen por tanto ese efecto de inflación, en los valores que aparecen en la RECAN ese efecto queda totalmente recogido, lo que supondrá sin duda un mayor valor para las mismas y por tanto un rendimiento neto menor. No obstante, con los datos de que disponemos nos será imposible cuantificar el efecto comentado.

En segundo lugar, en la normativa fiscal, existen unas tablas que establecen coeficientes máximos y períodos máximos de amortización de los distintos elementos de inmovilizado que se aplicarán sobre el valor de adquisición de los mismos. Con los datos que facilita la RECAN, se hace imposible conocer si lo que allí se recoge como amortización está dentro de los límites que las tablas oficiales permiten o no. Sin embargo, este hecho no parece que pueda considerarse como excesivamente restrictivo, básicamente por dos motivos.

Por un lado, la propia Administración establece diferentes tablas de amortización en función del método fiscal elegido para la determinación del rendimiento neto (cuadro 2).

Cuadro 2

TABLAS DE AMORTIZACIÓN EN FUNCIÓN DEL MÉTODO FISCAL ELEGIDO VIGENTES

Elemento	Estimación directa normal (1)		Estimación directa simplificada		Estimación objetiva	
	Coef. lineal máximo	Período máximo	Coef. lineal máximo	Período máximo	Coef. lineal máximo	Período máximo
Edificios y otras construcciones	3%	68 años	3%	68 años	5%	40 años
Instalaciones, mobiliario, enseres y resto de inmov. mat.	10%	20 años	10%	20 años	25%	8 años
Maquinaria	12%	18 años	12%	18 años	25%	8 años
Elementos de transporte	16%	14 años	16%	14 años	25%	8 años
Equipos trat. información y sistemas y prog. informáticos	25%	8 años				
	33%	6 años	26%	10 años	40%	5 años
Útiles y herramientas	25%	8 años	30%	8 años	40%	5 años
Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16%	14 años	16%	14 años	22%	8 años
Ganado equino y frutales no cítricos	8%	25 años	8%	25 años	10%	17 años
Frutales cítricos y viñedos	4%	50 años	4%	50 años	5%	45 años
Olivar	2%	100 años	2%	100 años	3%	80 años

Fuente: Boletín Oficial del Estado.

(1) Los elementos no específicos del sector agrario figuran con un nivel de desagregación mucho mayor que para la Estimación Directa Simplificada. En esta tabla se han seleccionado los elementos en función de su mayor relación con el sector agrario.

Como puede observarse, si bien apenas existen diferencias entre las tablas de amortización para la Estimación Directa y la Simplificada, sí las hay en el caso de la Estimación Objetiva. Desde un punto de vista técnico, tal diferenciación no tiene ninguna justificación, pues no parece razonable pensar que los inmovilizados de una explotación agraria sufran una depreciación diferente en función del método de tributación que su propietario haya elegido. Posiblemente, el legislador, en la medida en que introduce esta posibilidad de practicar las amortizaciones como incentivo a la inversión, decidió dar un tratamiento más favorable a los agricultores acogidos al Régimen de Estimación Objetiva, lo que introduce sin duda un elemento que afectará de manera directa a la neutralidad de este régimen.

Por otro lado, dado que la mayor parte de empresas agrarias se encuentran dentro de lo que la normativa define como empresas de reducida dimensión, éstas gozan de una serie de ventajas fiscales entre las que, relacionadas con las amortizaciones, encontramos: la libertad de amortización para activos fijos nuevos, siempre que se haya producido un aumento de la plantilla de trabajadores; la liber-

tad de amortización para inversiones de escaso valor; y la posibilidad de incrementar los coeficientes de amortización para los elementos de inmovilizado material nuevos. Es por ello que la amortización que a efectos fiscales pudieran practicarse estos empresarios no coincidiría necesariamente con la que se derivaría a nivel contable.

No obstante, a los efectos de cálculo, no va a ponerse de manifiesto ninguna diferencia en el cálculo de las amortizaciones, pues el valor facilitado en la RECAN es la propia amortización y no el valor de los inmovilizados a partir del cual aplicásemos los correspondientes coeficientes de amortización.

4. LOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA Y SU EVOLUCIÓN PARA LAS OTEAS DE FRUTALES DE REGADÍO, CÍTRICOS Y HORTÍCOLAS AL AIRE LIBRE EN LA COMUNIDAD VALENCIANA

En el presente apartado vamos a analizar la evolución de la neutralidad a través de lo que definiremos como índices de neutralidad.

4.1. Metodología

Los datos de partida serán los facilitados por la RECAN, que serán aplicados a los distintos métodos de cálculo del rendimiento vigentes en cada uno de los ejercicios considerados como claves desde la reforma fiscal de finales de los años setenta hasta la actualidad, y que son:

- Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto, en los que por primera vez se plantea la posibilidad de utilizar sistemas de estimación objetiva para determinar el rendimiento.
- Real Decreto 2933/1983 de 13 de octubre, por el que se cambia de forma importante el método de Estimación Objetiva Singular Simplificada para las actividades agrarias.
- Ley 18/1991 de 6 de junio, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1841/1991 de 30 de diciembre, por los que se modifica para el sector agrario el sistema de determinación de rendimientos en Estimación Objetiva, pasando a tributar por la modalidad de Coeficientes.
- Orden de 29 de noviembre de 1994, por la que la modalidad de Estimación Objetiva por Coeficientes es sustituida por la modalidad de Signos, Índices y Módulos.
- Real Decreto 37/1998 de 16 de enero, que introduce para 1998 la modalidad simplificada del método de Estimación Directa.

- Orden de 13 de febrero de 1998, por la que siguiendo las características básicas de la Orden de 1994, se introduce la novedad de permitir la inclusión de las amortizaciones del inmovilizado como un gasto a deducir en la modalidad de Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos, eso sí con unas tablas de amortización específicas para este método.

Por las razones apuntadas, se adoptan las siguientes hipótesis:

- El valor de las dotaciones de las provisiones es nulo.
- El régimen de afiliación a la Seguridad Social de los agricultores recogidos en la RECAN es el Régimen Especial Agrario, asumiendo que la cotización se calcula incluyendo sobre la base mínima mensual, únicamente la parte correspondiente a los Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, y renunciando en todo caso a la Incapacidad Temporal.
- Aceptación de que el importe de las amortizaciones facilitado por la RECAN es válido para cualquiera de los métodos de cálculo del rendimiento neto.

Tomaremos los datos de los ejercicios 1980, 1984, 1985, 1993, 1997 y 1998, como representativos de los intervalos comprendidos entre cada uno de los momentos claves definidos, así como para poder comparar los rendimientos netos calculados según la normativa vigente desde 1984 hasta 1991 con los calculados a partir de 1991, a pesar del cambio en la división de los estratos de dimensión que se produce en la RECAN como a continuación se señalará. Las OTE seleccionadas son las de «cítricos», «frutales de regadío» y «hortícolas al aire libre» en la Comunidad Valenciana, recogiendo de este modo la mayor parte de los cultivos que se llevan a cabo en esta zona geográfica.

Calcularemos el rendimiento neto según cada una de las modalidades de cálculo vigentes en los ejercicios antes señalados aplicando la normativa correspondiente. En el caso concreto del método de cálculo de Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos, únicamente tomaremos en consideración aquellos índices correctores sobre los que podemos decidir sobre su aplicación o no con la información que disponemos. En este sentido, para todos los índices que intervienen en el régimen, excepto los que corresponderían al aumento de plantilla y el derivado de la aplicación de la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias, es posible determinar si deben aplicarse o no con los datos de que contamos. Para los dos índices señalados no será posible, lo que supone aceptar la hipótesis

de que no hay aumento de plantilla respecto del ejercicio anterior ni se trata de un agricultor joven como titular de una explotación calificada como prioritaria.

El índice de neutralidad quedará definido como el cociente entre el rendimiento obtenido por los métodos simplificados y el derivado de la estimación directa o normal:

$$\text{Índice de neutralidad} = \frac{\text{Rendimiento modalidad simplificada}}{\text{Rendimiento modalidad normal}} \times 100$$

De este modo, índices superiores a 100 indicarán que el rendimiento neto obtenido por la modalidad simplificada es superior al obtenido por la modalidad normal, lo que supone que la modalidad simplificada será beligerante. Valores del índice inferiores a 100 implicarán situaciones de proteccionismo.

4.2. Resultados

Los resultados obtenidos tras la aplicación de la metodología se muestran en los gráficos 1 a 4, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

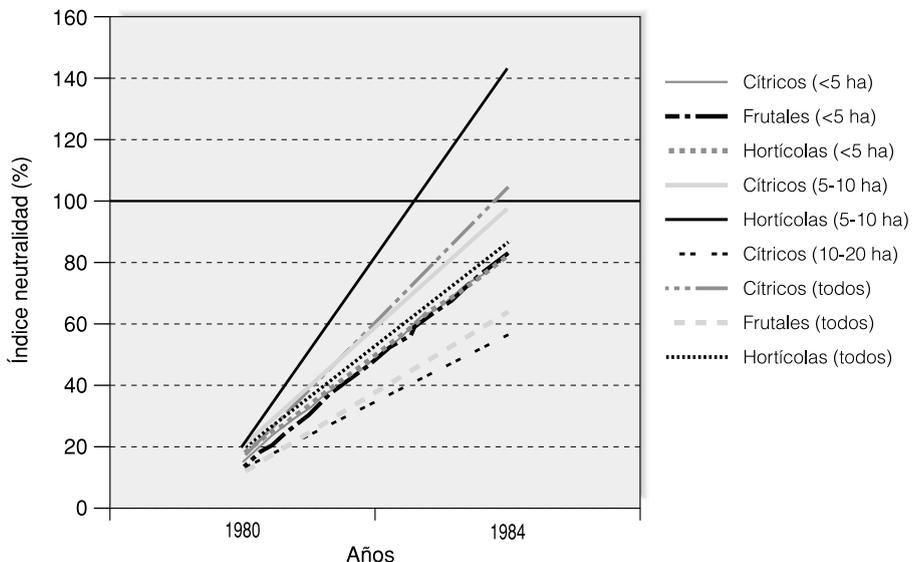
- Para el caso del ejercicio 1998, debemos señalar que, dado que, como ya se ha comentado, la RECAN no facilita información sobre las provisiones, y la diferencia existente entre el Régimen de Estimación Directa en su modalidad Normal y en su modalidad Simplificada es básicamente la sustitución del valor de las provisiones por un porcentaje determinado (5 por ciento), el índice de neutralidad que obtuviéramos carecería de significación, por lo que no será calculado.
- Debido al cambio que se produce en la estructura de la RECAN en cuanto a la división por estratos de dimensión, que pasa de ser una estratificación medida en intervalos de superficie en los ejercicios 1980 y 1984, a una estratificación por Unidades de Dimensión Económica (UDE) para el resto de ejercicios (Sabaté, 1994b), los gráficos de evolución se establecerán por un lado para los ejercicios 1980 y 1984, y por otro para el resto de ejercicios, pues se trata de divisiones no comparables entre sí (gráfico 1, 2, 3 y 4).

A la vista de estos gráficos, varios son los comentarios que podemos realizar.

En un primer análisis estático de los índices de neutralidad, es decir, tomados aisladamente para cada uno de los ejercicios, observamos el

Gráfico 1

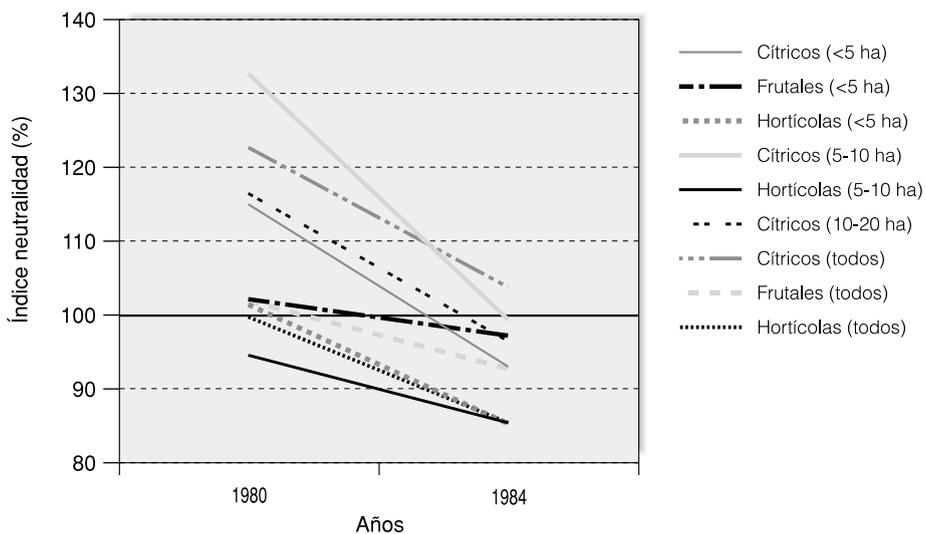
Evolución de los índices de neutralidad de los métodos más simplificados respecto de la Estimación Directa (Ejercicios 1980-1984)



Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la RECAN.

Gráfico 2

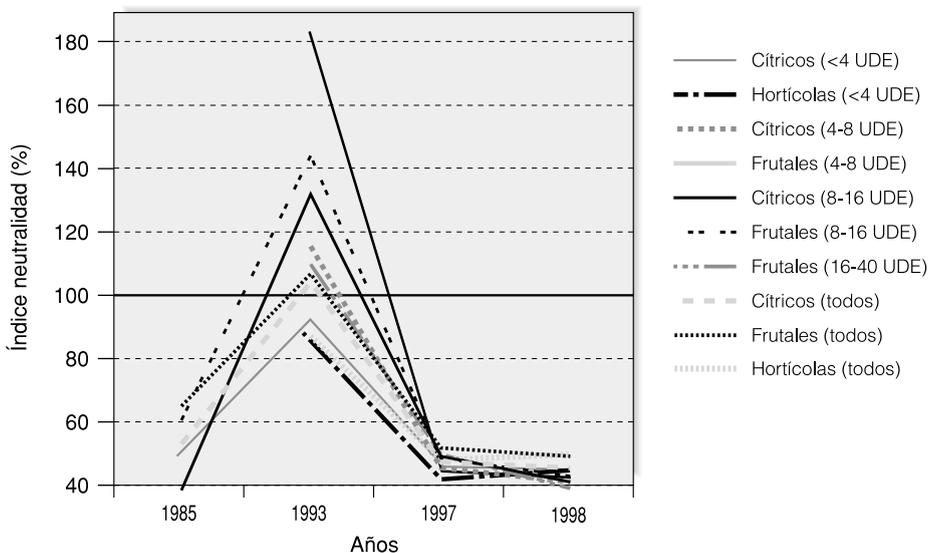
Evolución de los índices de neutralidad de los métodos menos simplificados respecto de la Estimación Directa (Ejercicios 1980-1984)



Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la RECAN.

Gráfico 3

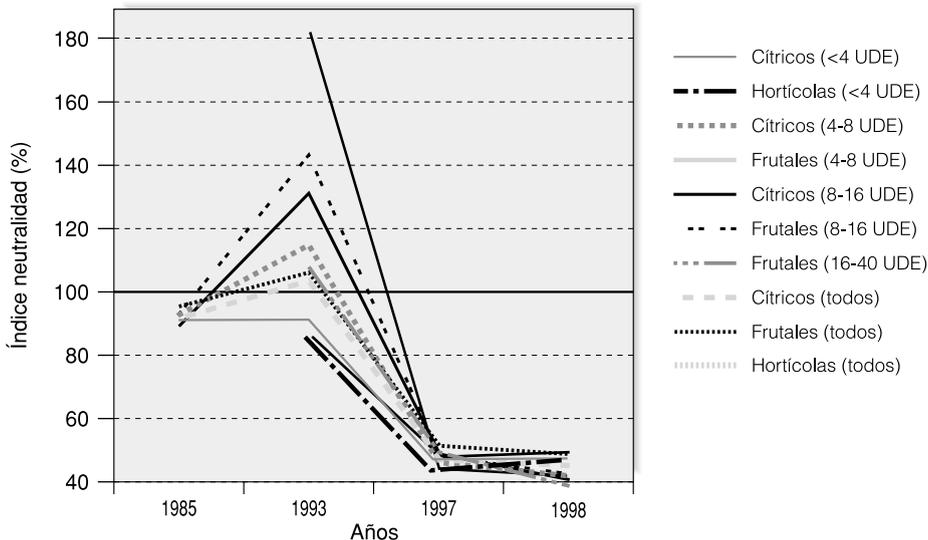
Evolución de los índices de neutralidad de los métodos más simplificados respecto de la Estimación Directa (Ejers. 1985/93/97/98)



Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la RECAN.

Gráfico 4

Evolución de los índices de neutralidad de los métodos más simplificados respecto de la Estimación Directa (Ejers. 1985/93/97/98), salvo para el ejercicio 1985 que se empleó el menos simplificado



Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la RECAN.

trato claramente favorable del que disfrutaba la actividad agraria durante la vigencia del primer método simplificado instrumentado tras la reforma. El rendimiento estimado por éste, independientemente del tamaño de las explotaciones y de la OTE, es en todos los casos inferior al 30 por ciento del determinado a través de la Estimación Directa, es decir, los gastos tasados en un 94 por ciento de los ingresos son claramente superiores a los gastos reales que se producen. La OTE más beneficiada es la de «frutales de regadío», donde los índices calculados en ningún caso superan el 15 por ciento. Los gastos reales representan menos del 70 por ciento de los ingresos, es decir, la intensificación medida como los gastos en relación con los ingresos es menor en el caso de la OTE de «frutales de regadío» que en las otras dos estudiadas. Con los datos manejados, el porcentaje que debería haberse aplicado si el objetivo hubiese sido la neutralidad del régimen no debería haber sido inferior al 20 por ciento en ninguna de las OTE seleccionadas, frente al 6 por ciento que en realidad se aplicaba.

En el caso de la modalidad normal del régimen de Estimación Objetiva Singular los índices son próximos a 100, lo que implica que la neutralidad del régimen fue un hecho real. Más aún, en el caso del cultivo de cítricos, los índices son superiores a 100, lo que implica que el porcentaje que sustituye en esta modalidad al conjunto de gastos no incluidos como tales (15 por ciento) no es suficiente, resultando, por tanto, perjudicial para el agricultor este método de tributación frente al de Estimación Directa.

En el año 1984, al igual que en 1985, la neutralidad de la modalidad simplificada del Régimen de Estimación Objetiva Singular se ve nuevamente incumplida, si bien en menor proporción que en el caso de la regulación anterior. En este caso, la mayor complicación del método de cálculo, al intervenir no sólo la cifra de ventas, sino otras variables, conlleva una mayor neutralidad del régimen. Por otro lado, la modalidad normal de este régimen de Estimación Objetiva Singular presenta índices de neutralidad ligeramente inferiores a los del ejercicio 1980, sin duda derivado de la inclusión de un mayor número de gastos como deducibles mientras que el porcentaje del 15 por ciento se mantenía. Esto ha implicado que en la mayor parte de los estratos de dimensión de las distintas OTE se pase de una situación de ligera beligerancia a otra de ligero proteccionismo, lo que pone de manifiesto que mientras en el ejercicio 1980 el porcentaje de gastos de difícil justificación no compensaba por los gastos a los que teóricamente debía sustituir, en el ejercicio 1984, en que los gastos asignados a este porcentaje son menores, resulta compensador en exceso.

En el ejercicio 1993, para la OTE de «cítricos» observamos como el índice de neutralidad manifiesta una tendencia creciente al aumentar el estrato de dimensión, pasando incluso de una situación de proteccionismo a otra de beligerancia. No obstante, en las otras OTE analizadas de «frutales de regadío» y «hortícolas al aire libre» la tendencia manifestada no es tan clara, si bien también existen diferencias entre las explotaciones más pequeñas y las más grandes. Esto parece venir determinado básicamente por las variaciones del valor de las amortizaciones. Mientras que en unos casos el incremento del valor de las amortizaciones al aumentar el estrato de dimensión, no es absorbido por el aumento del coeficiente de gastos del método de Estimación Objetiva por Coeficientes derivado del mayor margen de estas explotaciones, como sería el caso de los cítricos, en otras ocasiones, esto no es así.

En los ejercicios 1997 y 1998, de nuevo los índices de neutralidad se sitúan en niveles más próximos a los de los primeros años tras la reforma fiscal. La causa debe buscarse en el hecho del abandono de los sistemas de cálculo donde la mayor parte del rendimiento se calcula a través de la diferencia entre los ingresos y los gastos reales de la explotación. La utilización de una serie de índices que sustituyan los valores reales es siempre arriesgado en tanto los modelos utilizados para su cálculo no sean todo lo fiables que la importancia de un hecho de esta naturaleza tiene.

La variación que observamos en el índice de neutralidad de un ejercicio a otro, en el caso de los «cítricos» y los «frutales de regadío» queda justificada por el hecho de la inclusión de las amortizaciones como gasto deducible en el sistema de cálculo del ejercicio 1998. De este modo, para una estructura de ingresos y gastos similar, la inclusión de las amortizaciones en el Régimen de Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos del ejercicio 1998, pese al ligero incremento del índice de rendimiento neto, provoca una disminución en el índice de neutralidad. En el caso de los cultivos «hortícolas al aire libre» parece que la reducción que implicaría la deducción de las amortizaciones se ve más que compensada por el incremento en el índice de rendimiento neto, resultando una mejora del índice de neutralidad, es decir, un empeoramiento de la ventaja fiscal del agricultor que elige este método para determinar sus rendimientos.

El análisis de los resultados desde un punto de vista más dinámico puede también resultar interesante. Se trata de estudiar la evolución de los índices de neutralidad.

En una primera etapa, y para el caso de la Estimación Objetiva Singular en su modalidad simplificada, podemos hablar de una ligera

complicación del método de cálculo, al pasar de aplicar únicamente el coeficiente del 6 por ciento sobre el volumen de ventas (años 1978 a 1983), a calcularlo por aplicación de un coeficiente, que resulta de la proporción en que se encuentre el volumen de operaciones y una cifra que fijará la Administración cada año, sobre el salario mínimo interprofesional (años 1984 a 1991).

Lo comentado sin duda supuso que entre los ejercicios 1980 y 1984, el índice de neutralidad, en el caso de la modalidad simplificada del método de Estimación Objetiva Singular, estuviese mucho más próximo a 100 en el ejercicio 1984 que en 1980 para todas las OTE seleccionadas y en todos los estratos estudiados. Esto significó un importante aumento de la neutralidad, que si bien es lo deseable desde el punto de vista normativo, para el agricultor supone un claro perjuicio, hecho ya manifestado por algunos autores que señalaban al sector agrario como el más perjudicado por la reforma introducida por el Real Decreto 2933 de 1983 (Codes *et al.*, 1988), llegando incluso a pasar de una situación de claro proteccionismo, con índices muy inferiores a 100, entre 15 y 20, a una muy próxima a la neutralidad, o incluso de beligerancia para el caso de las explotaciones de cítricos de 5 a 10 ha, que alcanzan índices superiores al 140 por ciento.

En el caso de la modalidad normal del método de Estimación Objetiva Singular, en la que la variación en el método de cálculo no es tan significativa, las líneas de tendencia son justamente contrarias, es decir, el valor de los índices de neutralidad se reduce en todos los casos. La mayor reducción se produce en el caso de los cítricos, donde se pasa de índices superiores a 115, a índices muy próximos a 100 en todos los estratos de dimensión. Para las OTE «frutales de regadío» y «hortícolas al aire libre», las reducciones del índice no son tan acusadas, si bien en ocasiones suponen un alejamiento de la neutralidad, sobre todo en el caso de esta última que pasa de índices muy próximos a 100 a índices cercanos al 87 por ciento.

En el ejercicio 1985 la tendencia seguida por los índices de neutralidad es similar a la comentada para el ejercicio 1984, es decir, se trata de una situación próxima a la neutralidad para el método de estimación objetiva singular en su modalidad normal, y una situación de proteccionismo en el caso de la modalidad simplificada.

En este sentido, si comparamos el índice de neutralidad del método de estimación objetiva singular en su modalidad simplificada vigente en 1985, con el método de estimación objetiva por coeficientes vigente en 1993 observamos un aumento generalizado de la neutralidad. No ocurre lo mismo con la modalidad normal de estimación

objetiva singular en la que las variaciones del índice son en todo caso inferiores.

En el ejercicio 1993, los índices de neutralidad aumentan en todos los casos respecto al ejercicio 1985, generando situaciones de beligerancia de cierta importancia. Si comparamos el índice de este ejercicio con los obtenidos para 1997 y 1998, es decir, el cambio de tributación de Estimación Objetiva por Coeficientes a Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos, nos encontramos con que la protección fiscal de los agricultores ha aumentado de forma significativa, llegando a índices entre 40 y 50, lo que supone que el rendimiento obtenido en Estimación Objetiva apenas alcanza el 40 por ciento y 50 por ciento del que se obtiene en Estimación Directa, resultados similares a los obtenidos en otros estudios (Martín, 2000; Casquet y Gómez-Limón, 2001a). La tendencia seguida por las líneas de evolución en función de las OTE son muy similares, si bien los puntos de partida de las mismas son diferentes. Mientras que en el caso de los cítricos, sólo para el estrato de explotaciones menores de 4 UDE la situación inicial es ya de proteccionismo, no ocurre lo mismo para el caso de los frutales de regadío donde para todos los estratos se parte de una situación de clara beligerancia, con índices incluso superiores a 180 en el caso del estrato de dimensión entre 4 y 8 UDE. Finalmente, en el caso de la OTE «hortícolas al aire libre» nos encontramos que la situación en el ejercicio 1993 es ya de un moderado proteccionismo al tratarse de índices próximos a 85.

5. CONCLUSIONES

La existencia de las especialidades tributarias en el sector agrario responde por un lado a la necesidad de simplificar el mecanismo de cálculo del impuesto para incluir a todos los sujetos pasivos en su ámbito de aplicación, y, por otro, también a otras razones que tienen en cuenta las especiales características de esta actividad. El hecho de que se trata de una actividad sometida directamente a los cambiantes procesos naturales parece justificar en muchos casos la existencia de determinadas ventajas, si no exactamente en cuanto a la disminución del impuesto soportado, sí al menos en relación con facilitar su gestión administrativa.

El estudio de los diferentes métodos de cálculo que han venido estando vigentes, junto con los índices de neutralidad que para los mismos hemos calculado, nos lleva a establecer algunas consideraciones en cuanto a las tendencias observadas. Partiremos para ello de la premisa de que el régimen de estimación directa es el ideal para

el cálculo del rendimiento neto, al basarse en los datos reales del sujeto pasivo, si bien es el que mayores dificultades presenta. A partir de esto, y de los resultados obtenidos, sin duda podemos afirmar que en la medida en que la dificultad de la aplicación de los distintos métodos simplificados para el cálculo del rendimiento neto ha sido mayor, la neutralidad de los métodos, en general, ha mejorado de forma importante.

Por tanto, cualquier método que se aleje de los presupuestos generales del método de determinación de rendimientos más justo y fiable en atención al resultado que de su aplicación se obtiene, deberá ser evaluado de forma muy minuciosa para que se ajuste a la neutralidad que cualquier sistema debe perseguir.

No obstante, la última gran reforma de los regímenes simplificados, nos referimos a la modalidad de estimación objetiva por signos, índices y módulos, ha implicado un aumento claro del proteccionismo fiscal de determinadas producciones agrarias como las tratadas en el presente trabajo.

Entendemos los resultados obtenidos como un intento por parte de la administración de compensar de algún modo al agricultor por la realización de una actividad dependiente de factores exógenos a las decisiones de éste, y por tanto incontrolables. En este sentido, si bien es cierto que ante situaciones de pérdida de ingresos provocadas por sucesos de índole agroclimática (desastres climatológicos, plagas severa, etc.), en el régimen de estimación objetiva vigente actualmente se habilitan coeficientes correctores adicionales que minoran el rendimiento neto, no es menos cierto que, independientemente de que estos coeficientes sean o no neutrales en cuanto a la disminución del rendimiento que generan frente a la pérdida real sufrida por el agricultor, la renta real disponible para éste de forma efectiva se reduce en ocasiones a niveles muy bajos.

Otro debate que podría abrirse es el relativo a si se considera necesario proteger de algún modo a aquellos agricultores dedicados a esta actividad de forma principal, y que por tanto su principal fuente de ingresos proviene de la misma. En este sentido, quizás sería más interesante establecer determinados coeficientes correctores que fueran aplicables en exclusiva para este tipo de agricultores. Con ello se lograría discriminar al receptor de este tipo de ventajas fiscales en función de que realmente su renta disponible dependa de esta actividad.

En cualquier caso, pensamos que la existencia de este tipo de regímenes especiales claramente ventajosos desde el punto de vista de la

tributación no hacen sino fomentar que el agricultor continúe incluido en los mismos. Y esto sin duda supone una limitación a la introducción de técnicas de gestión adecuadas en estas explotaciones agrarias, derivada de los menores requisitos de información exigidos, entre los que se encuentra la ausencia de llevar contabilidad. En la medida en que estas reducciones de obligaciones no se supriman, la modernización del sector agrario, en cuanto a técnicas de gestión se refiere, seguirá siendo difícil. Y esto en todo caso sí es una rémora en relación con otros sectores de actividad.

BIBLIOGRAFÍA

- CASQUET, E. y GÓMEZ-LIMÓN, J. A. (2001a): «La aplicación del IRPF a la actividad agraria. Comparación cuantitativa de los sistemas de Estimación Directa y de Estimación Objetiva por Módulos». *Investigación Agraria: Producción y Protección Vegetales*, 16 (2): pp. 213-236.
- CASQUET, E. y GÓMEZ-LIMÓN, J. A. (2001b): «Impacto sobre las rentas agrarias de las medidas fiscales compensadoras de la subida del precio de los combustibles». En: *I Congreso Nacional de la Fiscalidad de la Agricultura y sus Especialidades Tributarias*. Valencia, 2001.
- CODES, J. L.; MARÍN, V. y ROMERO, P. (1986): *El agricultor ante Hacienda*. Ed. Sociedad Cooperativa Ganadera del Valle de los Pedroches. Córdoba. 2ª ed.: pp. 198.
- CORDÓN, T. (1990): *Compendio de Derecho Financiero y Sistema Fiscal Español*. Tomo II. Capítulo 15. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (II): régimen de determinación de la base imponible. Compensación de pérdidas. La estimación objetiva singular. Período de imposición y devengo. La deuda tributaria. Gravamen de rentas irregulares. Gestión del Impuesto. Retenciones y pagos fraccionados. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda: pp. 607-643.
- DELGADO, A. (1984). «La estimación objetiva singular de 1984». *Crónica Tributaria*, 48: pp. 61-70.
- JULIÁ, J. F. y DEL CAMPO, F. J. (1992): «Proteccionismo o beligerancia fiscal agraria. Un problema en el REAGP del IVA en España». En: *I Congreso Nacional de Economía y Sociología Agraria*, Zaragoza: 29 p.
- JULIÁ, J. F.; SERVER, R. J. y otros (1997): *Fiscalidad de empresas agrarias y agroalimentarias*. Ed. Servicio de Publicaciones Universidad Politécnica de Valencia: pp. 165.
- JULIÁ, J. F.; SERVER, R. J. y MARÍN, M.^a M. (1999): *Gestión fiscal de la empresa*. Ed. Servicio Publicaciones, Universidad Politécnica de Valencia: pp. 276.
- MARÍ, S. y JULIÁ J. F. (2001): «Los sistemas simplificados de determinación de la renta de la actividad agraria. Evolución de su neutralidad impositiva». En: *I Congreso Nacional de la Fiscalidad de la Agricultura y sus Especialidades Tributarias*. Valencia.

- MARTÍN, J. y LOZANO, C. (1993): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos. Madrid: 604 p.
- MARTÍN, M. (2000): «El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias». *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, 189: pp. 49-76.
- MARTÍN, M. A.; VIDAL, F. y MARTÍNEZ-CARRASCO, L. (1998): «Tributación vitivinícola básica». En: *VII Congreso Nacional de Derecho Agrario*. pp. 147-153.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (varios años): *Red Contable Agraria Nacional. Resultados empresariales varios años*. Ed. Secretaría General Técnica. Madrid: 426 p.
- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (2001): Regímenes de afiliación a la Seguridad Social. <http://www.seg-social.es/indexafiliacion.html>.
- NIEVES, E. (1980): «Las actividades agrarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Crónica Tributaria*, 34: pp. 91-94.
- SABATÉ, P. (1994a): «La estimación objetiva por coeficientes en la Agricultura y la Ganadería. Una aproximación al cálculo de la neutralidad del coeficiente». *Investigación Agraria: Economía*, 9 (2): pp. 249-265.
- SABATÉ, P. (1994b): «El precio de la tierra: los frutales no cítricos en Cataluña. Un contraste de las valoraciones de la RECAN». *Agricultura y Sociedad*, 70 (enero-marzo): pp. 255-278.
- SABATÉ P. (1995): «Aproximación al cálculo de la neutralidad de los índices de rendimiento neto de la Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos en la Agricultura y la Ganadería». *Investigación Agraria: Economía*, 10 (2): pp. 199-215.
- SANCHO, J. (1997): *Tributación de agricultores y ganaderos*. Ed. CISS Valencia: 278 p.

RESUMEN

La neutralidad fiscal de las especialidades tributarias en la determinación de los rendimientos netos de las actividades agrarias. Un análisis dinámico en el sector hortofrutícola de la Comunidad Valenciana a partir de los datos de la RECAN

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha venido gozando, desde la reforma fiscal de finales de los años setenta hasta la actualidad, de regímenes de especialidad tributaria en el cálculo del rendimiento de las actividades económicas.

El problema que de esto hecho se deriva es la coincidencia o no de los rendimientos calculados por uno u otro método, lo que se conoce como neutralidad impositiva, que analizaremos no sólo desde un punto de vista estático, sino también dinámico, estudiando la evolución de la neutralidad desde el inicio de estos sistemas simplificados hasta la actualidad a través de lo que se define como índice de neutralidad.

Los resultados obtenidos muestran como cualquier método que se aleja de los presupuestos generales de determinación de rendimientos más justo y fiable, conocido como de estimación directa, lleva consigo una pérdida de neutralidad. En este sentido, en la medida en que los distintos métodos simplificados han ido modificándose y aumentando la dificultad de su utilización al incorporar nuevos elementos en el cálculo, su neutralidad ha mejorado.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimiento actividad agraria, neutralidad impositiva.

SUMMARY

The tax neutrality of the tributary specialities in the determination of the agrarian income. A dynamic analysis in the fruits and vegetables sector in Valencia Region using RECAN information

Individual Income Tax has faced, since the tax reform in the last seventies to nowadays, of some tributary specialties in the calculation of the income in the economic activities.

The problem is the coincidence or not of the tax proceeds using one or another system, what is known as tax neutrality that we will analyse not only from a static point of view, but also dynamic because we'll study the evolution of the neutrality from the beginning of these simplified systems to the present time through what it's defined as neutrality index.

In view of the obtained results, it seems that any method that moves away from the general budgets in attention to the result that of their application it is obtained, it will be evaluated in a very meticulous way so that it is adjusted to the neutrality that any system should pursue.

The obtained results show as any method that moves away from the general budgets of the most reliable method of income calculation, known as Direct Estimation, implies a loss in the neutrality index. In this sense, when simplified methods are modified in the way that it's more difficult to use them due to new elements are incorporated in their system calculation, their neutrality has improved.

KEYWORDS: Individual Income Tax, agrarian activity income, tax neutrality.