

## FISCALIDAD AGRARIA Y PESQUERA EN ESPAÑA

**La reciente reforma fiscal mantiene con ligeras modificaciones el régimen de estimación objetiva agraria tanto en el IRPF como en el REAGP.**

La actividad agraria está sometida, como el resto de actividades económicas, a una serie de imposiciones fiscales directas e indirectas. El sector agrario en España, como en la mayoría de los países desarrollados, tiene un tratamiento diferenciado desde el punto de vista tributario que, con carácter general, consiste en la adopción de regímenes especiales que facilitan la gestión fiscal a las explotaciones. El principal objetivo de este documento es obtener una radiografía de la fiscalidad agraria en nuestro país a lo largo de los últimos años, haciendo especial hincapié en las especificidades del sector agrario. También, se incluye una descripción de la incidencia de las medidas de la reciente reforma fiscal que afectan al sector. Este documento, además, se presenta como una actualización del [Agrinfo Enfoque nº3](#), publicado en el año 2007.

### 1. Introducción

El sector agrario como sector económico presenta unas características propias que han justificado un tratamiento fiscal específico en la mayoría de los países de la UE.

En España, el sector agrario es un sector estratégico. Desde el punto de vista económico, por su peso en la economía y por proveer de alimentos de primera necesidad a la población, pero también desde el punto de vista social y territorial, como principal actividad económica que vincula a la población del medio rural con el territorio, mostrando además importantes sinergias con otras actividades económicas como el turismo o la gastronomía. Además, mantiene una fuerte vinculación con el medio ambiente,

ya que se nutre fundamentalmente de los recursos naturales del medio rural.

Por otra parte, es un sector que se muestra especialmente sensible a los riesgos climáticos, con una alta dependencia de sus producciones respecto a las condiciones climatológicas de cada campaña, así como a los riesgos del mercado y la volatilidad de los precios. Asimismo, la atomización de las unidades productivas y, en algunos casos, la escasa dimensión de las explotaciones agrarias, condicionan su vulnerabilidad ante los citados riesgos. Todo ello, confiere unas características propias como actividad económica.

Las políticas fiscales en el ámbito de la UE son competencia del Estados Miembros (EEMM), sin

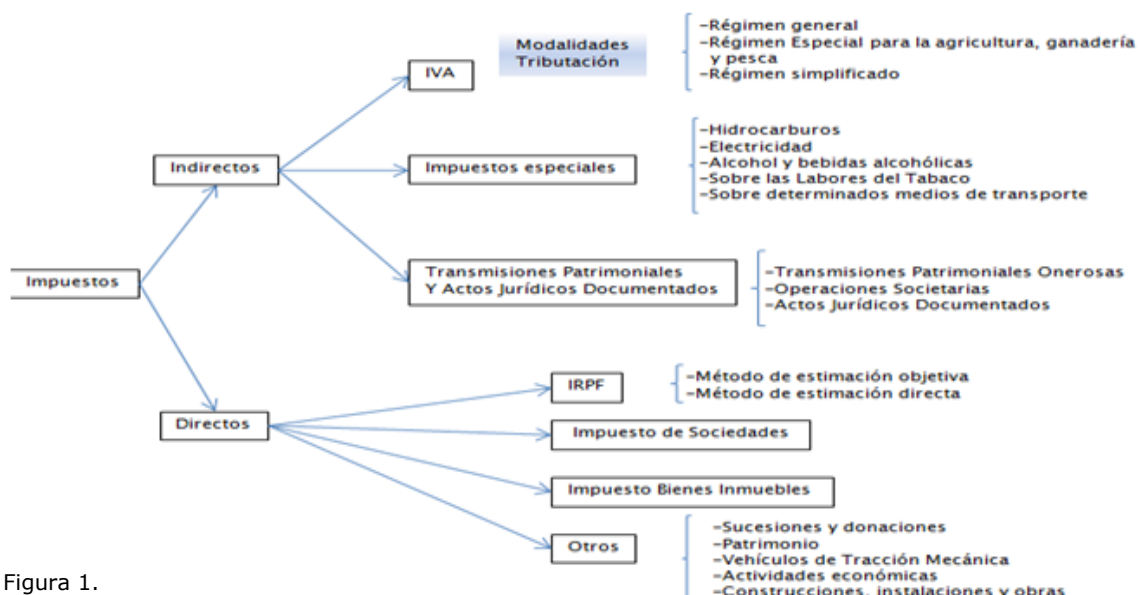


Figura 1. Fiscalidad agraria y pesquera en España

embargo, existen impuestos que están armonizados a escala europea, siendo en la agricultura especialmente significativos el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales (IIEE).

En España la política fiscal es competencia del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MINHAP). El Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente (MAGRAMA), a su vez, por las características de los regímenes fiscales existentes, puede establecer medidas correctoras puntuales ante la incidencia de determinadas circunstancias excepcionales que pueden afectar a la actividad agraria. De esta manera, la presión fiscal trata de ajustar la renta real obtenida por los agricultores tras la ocurrencia de distintas incidencias climatológicas, como puede ser una sequía, un pedrisco, lluvias torrenciales, vientos fuertes, etc.

***El tratamiento fiscal del sector agrario en España, al igual que en los países de nuestro entorno está sujeto a un sistema de regímenes especiales.***

En España, los impuestos indirectos gravan la capacidad económica que se pone de manifiesto por el hecho de consumir bienes y servicios mientras que los impuestos directos son aquellos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, como pueden ser la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta, . La figura 1 muestra un esquema de las distintas figuras tributarias.

Los siguientes apartados exponen y analizan las características y el funcionamiento de la fiscalidad agraria en nuestro país, a través de los impuestos aplicables al sector agrario que se consideran más importantes.

## **2. Impuestos Indirectos**

***Para los productores agrarios, como para los del resto de sectores, la fiscalidad indirecta supone un incremento de los precios tanto, de los insumos que adquieren como, de los bienes que comercializan***

La fiscalidad indirecta tiene incidencia en la rentabilidad de las explotaciones agrarias. Por un lado, en relación al IVA, será determinante el tipo impositivo que grave los bienes agrarios producidos, al afectar al precio final, e incidir en la cantidad demandada, y por otro lado, determinados IIEE afectarán al precio de sus insumos y por tanto a los costes.

Los impuestos indirectos, a diferencia de los directos y por incidir en el precio final de los bienes y servicios que gravan, (IVA e IIEE), se regulan mediante Directivas comunitarias. El objetivo de la aplicación armonizada por los EEMM es evitar la distorsión en los precios, causando el menor impacto posible sobre el buen funcionamiento del mercado y de la competencia dentro de la UE.

En cuanto a la forma de recaudación y posterior ingreso en la Hacienda Pública, en los impuestos indirectos la realizan los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción y distribución de bienes o prestación de servicios y no de forma directa por parte de los contribuyentes, salvo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados donde el contribuyente realiza una autoliquidación.

A continuación se describen los impuestos que se consideran de mayor relevancia en el sector agroalimentario.

### **2.1. Impuestos sobre el valor añadido**

***El Impuesto sobre el Valor Añadido, que recae sobre el consumo de todos los bienes y servicios, para los productores agrarios, por su condición de empresarios, tiene un efecto fiscal neutro.***

La recaudación del IVA se realiza en cada fase del proceso de suministro. Al entregar un bien, o prestar un servicio, el agente económico que interviene en dicha fase (al que se denomina sujeto pasivo) ingresa a Hacienda la parte del impuesto correspondiente al valor añadido que genera y que, referido a un solo bien, es la cuota resultante de restar a la cuota repercutida (precio del bien vendido x tipo impositivo), la cuota soportada (precio bien comprado x tipo impositivo). De esta forma el impuesto no interfiere en el proceso de formación del precio

por ser independiente del número de fases por las que haya que pasar un producto hasta llegar al consumidor final y sólo dependerá del valor que finalmente se añada al producto en su proceso de elaboración. Los sujetos pasivos están obligados a cumplir con determinadas exigencias formales y contables para garantizar que se realiza una liquidación correcta del impuesto a Hacienda.

El IVA se aplica en la Península y en las Islas Baleares. En Canarias el impuesto equivalente es el Impuesto General Indirecto Canario, en Ceuta y Melilla, el equivalente es el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. En los territorios forales del País Vasco y Navarra se aplican las normas armonizadas del IVA teniendo en cuenta las reglas específicas que dictan el Concierto y el Convenio Económico del Estado con estas dos CCAA, respectivamente.

Los productores agrarios (sujetos pasivos del impuesto) se pueden acoger a los siguientes regímenes: el Régimen General, el Régimen Simplificado y Régimen Especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca.

La tributación en el Régimen General (RG) supone para el sujeto pasivo el cumplimiento de estrictas obligaciones formales y registrales. Para aliviar las cargas del Régimen General, la ley 37/1992 del IVA ha previsto para las empresas de pequeña dimensión dos regímenes especiales: el Régimen Especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca (REAGP), en el que se reducen las obligaciones a su mínima expresión y el Régimen Simplificado (RS), que puede aplicarse a determinadas actividades agrarias.

***El objeto de estos regímenes especiales es reducir las obligaciones formales y facilitar la incorporación al sistema fiscal de alrededor de un millón de agricultores acogidos a ellos.***

Estos dos regímenes, que se describen a continuación, se aplican de forma coordinada con el método de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al que se refiere el apartado 2.1.1 del presente documento.

Tabla 1.  
Tipos impositivos en el sector agroalimentario

INSUMOS	Tipos IVA
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fertilizantes</li> <li>- Plaguicidas</li> <li>- Semillas, bulbos, esquejes y plántones</li> <li>- Animales de engorde y reproductores</li> <li>- Plástico y de bolsas de papel</li> <li>- Medicamentos uso veterinario</li> <li>- Agua para riego</li> </ul>	10%
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Energía eléctrica</li> <li>- Gas natural</li> <li>- Carburantes y lubricantes</li> <li>- Maquinaria y equipos agrícolas</li> </ul>	21%
<b>SERVICIOS AGRARIOS</b>	
<p>Los siguientes trabajos realizados a favor de titulares de explotaciones agrarias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección.</li> <li>- Embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos.</li> <li>- Cría, guarda y engorde de animales.</li> <li>- Nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo.</li> <li>- Asistencia técnica</li> <li>- Eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos.</li> <li>- Drenaje</li> <li>- Tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques</li> <li>- Servicios veterinarios</li> </ul> <p>Los realizados por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común</p>	10%
<b>ALIMENTACIÓN Y BEBIDAS</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pan, harinas panificables, leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales</li> </ul>	4%
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Carnes, pescados y demás productos de alimentación</li> <li>- Bebidas no alcohólicas</li> </ul>	10%
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bebidas alcohólicas</li> </ul>	21%
<b>FLORES Y PLANTAS VIVAS DE CARÁCTER ORNAMENTAL</b>	10%

### 2.1.1. El régimen especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca.

Es el régimen al que de forma mayoritaria se acogen los agricultores y ganaderos. Sus aspectos más relevantes son los siguientes:

- Pueden acogerse los titulares de una explotación agraria, forestal o pesquera. Los sujetos pasivos quedan incluidos automáticamente en este régimen, salvo que renuncien o dejen de cumplir los requisitos para su inclusión. La pesca marítima extractiva es una actividad excluida de este régimen, por tanto, las explotaciones que se incluyen son las que tienen por objeto la cría y engorde de peces, ya sea de agua dulce o criaderos de moluscos, crustáceos y piscifactorías.
- Su aplicación es voluntaria si se cumplen determinados requisitos, quedando excluidos en caso de superar los siguientes umbrales correspondientes al año anterior :
  - 250.000 € en el volumen de ingresos del conjunto de actividades comprendidas en el Régimen Especial;
  - 150.000 € en el volumen de ingresos por otras actividades distintas de las incluidas en el Régimen Especial, 50.000 € en el volumen de compras de bienes y servicios, exceptuando el inmovilizado, para el conjunto de sus actividades.
- En las entregas, los productores reciben una compensación a tanto alzado, mediante un porcentaje fijado por la Administración Tributaria que aplicado sobre el precio de venta de sus productos les resarce de las cuotas de IVA soportado en la adquisición de los insumos necesarios para el desarrollo de su actividad.
- El porcentaje de compensación ha variado de forma significativa, desde el 4% inicial y único hasta el actual 12% y 10,5% diferenciado según subsectores (véase Tabla 2). Las razones por las que se han producido estas modificaciones son diversas: la intensificación de los procesos productivos (Agrinfo nº 20 Renta Agraria); el incremento de los precios de los hidrocarburos que condujo a la diferenciación de la compensación según se tratara de subsectores con un consumo energético más intensivo (agrícola y forestal) o no

(ganadería y pesca) y, a la necesidad de ajustar la compensación a los incrementos experimentados por los tipos impositivos en los últimos años. Aunque es el MINHAP quien tiene la competencia para la aprobación de la compensación, el cálculo lo realiza el MAGRAMA siguiendo la metodología establecida por la normativa comunitaria, en la que se utilizan las variables macroeconómicas del sector.

**El REAGP establece un tipo de compensación a cobrar por los agricultores que se evitan tener que declarar el IVA. Desde el 4% anterior y único al 12 (agricultura) y 10,5% (ganadería) actuales.**

- Cuando se realizan exportaciones de los bienes acogidos al Régimen, es la Hacienda Pública la que debe satisfacer el pago de la compensación. En el caso de las operaciones que se realicen entre productores acogidos al REAGP, no se reintegra compensación puesto que quien la abona no tiene posibilidad de recuperarla, como sucede en caso de estar bajo otro régimen distinto, en el que existe derecho a su deducción.
- Las obligaciones formales se reducen al mínimo: firma del recibo, que expide el comprador, conservando la copia durante 4 años, en donde se señala el importe de la compensación satisfecha y anotación en un Libro Registro de las operaciones comprendidas en este Régimen Especial. No tienen por tanto, la obligación de realizar las declaraciones-liquidaciones y otras obligaciones exigidas en el resto de regímenes.

Tabla 2.  
Tipos de compensaciones en el REAGP

Compensación REAGP	1986-1997 1998-1999 1999-2000	2000-06	2006-10	2010-12	Desde 2012
Productos agrícolas y forestales	4%	8%	9%	10%	12%
	4,50%				
Productos ganaderos o pesqueros	5%	7%	7,50%	8,50%	10,50%

### 2.1.2. El régimen simplificado

En este régimen pueden tributar aquellos productores agrarios y forestales que, reuniendo las condiciones económicas para quedar acogidos al REAGP, quedan fuera del ámbito de su aplicación bien de forma subjetiva, por no tener la consideración de titular de explotación, caso del régimen de aparcería, o bien de forma objetiva, por desarrollar actividades no recogidas en dicho régimen, como la ganadería independiente, entendida como aquella no ligada a la base territorial de la explotación .

La Orden Ministerial que regula este régimen aprueba anualmente las actividades que pueden acogerse, que son las siguientes:

- "Ganadería independiente",
- "Servicios de guarda, cría y engorde de ganado",
- "Otros Trabajos, Servicios y Actividades accesorios no incluidos o excluidos del REAGP" (siempre que no superen los ingresos de las actividades agrarias y forestales principales),
- "Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas en régimen de aparcería" y
- "Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales".

El régimen utiliza un método para la determinación de las cuotas del IVA repercutido similar al de estimación objetiva del IRPF. Consiste en aplicar un índice, denominado "índice de cuota devengada", a los ingresos obtenidos en cada una de las actividades (excluido el IVA, las subvenciones y las indemnizaciones) dando lugar a la "cuota devengada" de la que hay que deducir el importe del IVA soportado correspondiente. Además es deducible el 1% del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación. El resultado es la Cuota Derivada del Régimen Simplificado.

Las obligaciones formales exigidas consisten en realizar las declaraciones-liquidaciones trimestrales del impuesto y una última anual. Asimismo, se exige llevar un libro de registro de

facturas recibidas en el que anotarán las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado IVA y destinados a su utilización en las actividades realizadas bajo este régimen. También se deberán conservar los justificantes de los índices aplicados.

### 2.1.3. Evolución de la tributación en los distintos regímenes de IVA.

En la Tabla 3, se recogen los datos de tributación del sector agrario en los distintos regímenes del IVA en el periodo 2010-2013, último año en el que se dispone de datos. Hay que aclarar que las estadísticas del volumen de ventas en el REAGP se conocen de forma indirecta, a través de los adquirentes que sí declaran las cuotas satisfechas por las compensaciones realizadas en virtud del régimen especial y que tienen derecho a deducir. Según muestra la tabla 3, el REAGP es el régimen al que se acogen el mayor número de productores, si bien, si tenemos en cuenta el volumen de las ventas, como promedio en el periodo considerado, representan el 38% del total, mientras que en el RG significan el 60% y sólo el 2% en el RS. Es de destacar el incremento obtenido en el valor de las ventas en el REAGP y RG, especialmente en éste último donde se ha producido sin embargo un descenso del número de declarantes.

Tabla 3. Evolución Regímenes Tributación IVA Agricultores y Ganaderos

	Nº (miles) Ventas (mill.€)	2010	2011	2012	2013	Var 13/10
<b>RG</b>	nº declarantes	128	125	122	121	-5,50%
	Ventas	17.676	18.985	20.093	20.108	<b>13,80%</b>
<b>REAGP</b>	Cuotas compensación	1.053	1.146	1.304	1.484	40,90%
	Ventas	11.458	11.828	12.561	12.772	11,50%
	Tipo medio compensación	9,20%	9,60%	10,40%	11,60%	26,10%
<b>RS</b>	Ventas	842	801	791	795	-5,60%
<b>RS+REAGP</b>	Nº de liquidaciones en EO/IRPF	1.013	1.051	1.001	986,8	-2,60%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Agencia Española de la Administración Tributaria  
Nota: EO/IRPF: Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Por último, se debe indicar que la pesca marítima extractiva tributa por el RG. Hay que tener en cuenta que las capturas de los productos pesqueros -siempre que se realicen por los propios armadores directamente y sin someterlas a ninguna transformación más que las de preservar sus condiciones para la comercialización- se consideran importaciones y la ley del IVA les otorga la exención del impuesto. Por otro lado, la adquisición, construcción, fletamento, mantenimiento, reparación y arrendamiento de los buques, así como los objetos y equipos de pesca utilizados para la pesca marítima en alta mar y costeras se consideran operaciones asimiladas a las exportaciones y también están exentas del impuesto. También están exentos los productos de avituallamiento cuando se trata de barcos de pesca en alta mar. En consecuencia, las cuotas soportadas en la actividad pesquera son prácticamente inexistentes. Habrá, en todo caso, una liquidación a Hacienda, en el RG, que se corresponderá con el ingreso de las cuotas repercutidas en la venta de los productos pesqueros.

### LA EXENCIÓN DEL IVA EN LAS EXPORTACIONES

En las exportaciones y las entregas comunitarias no se repercute el impuesto, se trata de operaciones exentas pero, al contrario que en otros casos de exención, en estas operaciones hay derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En la actividad agraria esta cuestión es relevante ya que existe un importante número de empresas y cooperativas, con marcada vocación exportadora de productos agroalimentarios, que se caracterizan por ser acreedoras de Hacienda en la liquidación de este impuesto. Para que el IVA soportado represente el menor coste financiero para este tipo de empresas, la Ley prevé un plazo de un mes para la solicitud de la devolución de las cuotas, frente al general de tres meses. Hacienda tiene un plazo de hasta seis meses para realizar la devolución, según marca la Ley General Tributaria.

### TRIBUTACIÓN DE IVA DE LA TRANSMISIÓN DE DERECHOS DE PAGO DE LA PAC

La aplicación de la Política Agraria Común ha dado lugar a la aparición de los Derechos de Pago Único, ahora, tras la última Reforma de la PAC de 2014, denominados de Pago Básico. Estos Derechos pueden ser transmitidos en compra-venta o en arrendamiento con un número de hectáreas de tierra equivalente que permita la activación de la ayuda correspondiente, o sin tierras.

La Dirección General de Tributos, a instancia del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, emitió en junio de 2015 un informe aclaratorio. En el citado informe se llegó a la conclusión de que los Derechos de Pago Básico son activos inmateriales y su transmisión, por norma general, está sujeta al IVA como una operación de prestación de servicios, distinguiendo los siguientes casos:

- **Venta o arrendamiento de Derechos de Pago cuando se acompaña la transmisión con del número de hectáreas equivalentes para su activación:** esta operación es accesoria de la principal, y por tanto su tratamiento fiscal es el que se da a dicha operación principal, que es la **exención del impuesto.**
- **Venta o arrendamiento de los Derechos de Pago sin tierras:** se aplica el tipo general del impuesto del 21%, siendo susceptible de deducción la cuota soportada, tanto en el Régimen General como en el Simplificado. Esta operación, como prestación de servicios, se considera que no cumple los requisitos de los servicios accesorios que se incluyen en el REAGP. Por tanto, en principio, los productores agrarios acogidos al REAGP no podrían deducir las **cuotas soportadas** en esta operación. Ahora bien, por ser regímenes compatibles el REAGP y el RS, habría que enmarcar la transmisión **bajo la actividad "Otros Trabajos, Servicios y Actividades Accesorios no incluidos o excluidos del REAGP"** para que su tributación se realizase por el RS.
- **Transmisión de los Derechos de Pago junto con la explotación** como unidad económica autónoma para el desarrollo de la actividad agraria: **en este caso la operación no está sujeta al IVA.**

## **2.2. Impuestos especiales: Hidrocarburos, Electricidad y sobre el Alcohol y las Bebidas alcohólicas.**

**Los Impuestos Especiales (IIEE), recaen sobre el consumo de determinados bienes. Los IIEE de Hidrocarburos y Electricidad son, de todos ellos, los impuestos más importantes sobre los insumos agrarios por incidir directamente sobre los costes en las explotaciones.**

La repercusión total del impuesto en las ventas de los productos, en un sector como el agrario, caracterizado por la debilidad de su posición negociadora en la cadena de valor, puede mermar la competitividad de las empresas de pequeña dimensión económica, mayoritarias, por otra parte, en el sector. Por esta razón, la normativa comunitaria autoriza la aplicación de tipos diferenciados para el consumo energético en las actividades agrarias con tipos reducidos respecto a los tipos generales.

Los IIEE suponen una doble imposición al consumo, puesto que forman parte del precio al que se aplica finalmente el IVA.

A continuación se describen los que son más importantes desde el punto de vista del sector agrario.

### **2.2.1. Impuesto Especial de Hidrocarburos (IEH).**

El gasóleo que se utiliza en la maquinaria agrícola para la realización de las actividades agrarias y en los barcos para la práctica de la pesca marítima disfruta de un tipo impositivo reducido del IEH. Hasta el año 2013, el tipo exigido del impuesto estaba fijado en 0,078€/litro. A partir de esta fecha se incrementó la cuantía fijada con el Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos, conocido popularmente como el céntimo sanitario (implantado en el año 2001) y que fue suprimido al ser declarado ilegal por la Comisión Europea. En estos momentos, el tipo de gravamen está constituido por el denominado tipo general, de 0,078 €/litro, y el tipo estatal de 0,006 €/litro; además, las Comunidades

Autónomas están facultadas para aplicar el llamado tipo autonómico de hasta 0,006 €/litro.

Frente al gasóleo bonificado de uso agrario y pesquero, el gasóleo de uso general o de automoción, Gasóleo A, está gravado con un tipo de 0,33 €/litro.

Desde el año 2010, la normativa española sobre IIEE establece una devolución del impuesto de 0,078 €/litro sobre el consumo de gasóleo agrario realizado en el año anterior a quienes soliciten dicha devolución. Como resultado se tiene que actualmente los productores agrarios son beneficiarios de un tipo efectivo de 0,006 €/litro en el IEH. En el año 2015, el número de agricultores solicitantes que obtuvieron el reintegro parcial de este impuesto ascendió a 149.000, con un importe total de 88 millones de euros.

Los tipos diferenciados y las reducciones de este impuesto aprobados por los Estados Miembros, al estar sujetos a la armonización normativa de la UE, se consideran ayudas de Estado. A partir del 1 de junio de 2014, fecha en la que entraron en vigor las nuevas Directrices de la Unión Europea aplicables a las ayudas estatales en los sectores agrícola y forestal y en las zonas rurales de 2014 a 2020, y las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020, la aplicación de un tipo impositivo en el consumo de gasóleo agrario inferior a 21 €/1000 litros (tipo mínimo fijado por la Directiva 2003/96/CE), se considera ayuda de estado no compatible. No obstante, las citadas Directrices establecen un periodo transitorio hasta el 1 de julio de 2016 para aquellos Estados Miembros que estuvieran aplicando tipos impositivos inferiores. Por lo tanto, a partir del 1 de julio de 2016, la devolución en España pasa de 0,078 a 0,063 €/litro, de forma que el tipo efectivo del IEH para su uso en el sector agrario es de 0,021€/litros, el mínimo compatible con la normativa comunitaria.

En el caso del gasóleo utilizado en la actividad pesquera, tanto en alta mar como costera, su consumo está exento de este impuesto.

El gas natural utilizado con fines agrarios, principalmente consumido para la calefacción en invernaderos, también disfruta de un tipo reducido respecto al uso en otros sectores, de

0,15 euros/gigajulio, mientras que el tipo general es de 1,15 euros/gigajulio.

El ámbito territorial del IEH es todo el territorio nacional a excepción de Canarias, Ceuta y Melilla.

### **2.2.2. Impuesto Especial de Electricidad (IEE)**

Las explotaciones agrícolas, sobre todo, en regadío tienen un consumo intensivo y estacional en energía eléctrica ya que su uso se centra en las épocas de riego, limitándose a los meses de mayores necesidades hídricas de los cultivos (unos cinco meses al año).

Desde la desaparición de las tarifas específicas de riego (2008) han subido de forma continuada los peajes de acceso regulados por el Estado en las tarifas eléctricas. Esta situación se vio agravada en agosto de 2013, cuando cambió la metodología para el cálculo del precio de los peajes de acceso ponderándose en mayor medida el término de potencia (se trata de un término fijo que se paga en la factura eléctrica mientras el contrato esté activo y es independiente del consumo realizado). El resultado fue una subida considerable de la tarifa final. Las explotaciones en regadío se vieron penalizadas en mayor medida que otros consumidores debido a la estacionalidad. Por esta razón, a instancia del MAGRAMA, la Administración Tributaria, en la reforma fiscal llevada a cabo en el año 2015, aprobó la exención parcial del Impuesto Especial sobre la Electricidad del 85% a favor de las citadas explotaciones en regadío. El tipo impositivo se ha reducido, en consecuencia, variando de 5,11% a 0,76%. Esto ha supuesto un ahorro para el sector cifrado en 29 millones de euros anuales, que se suman a los 25 millones que representa la medida complementaria en el IRPF al asignar un coeficiente reductor en Estimación Objetiva, para estas explotaciones (ver apartado 2.1.1).

### **2.2.3. Los Impuestos Especiales de fabricación: sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas.**

Del lado de la oferta, los IIEE de fabricación más importante que pueden afectar a los precios de determinados productos agroalimentarios son:

- el Impuesto sobre la Cerveza,
- el Impuesto sobre el Vino y las bebidas fermentadas

La obligación de ingresar el impuesto a Hacienda nace desde el momento que salen de fábrica los productos gravados. En este caso es el fabricante, sujeto pasivo, quien liquida a Hacienda la cuota del impuesto y que, posteriormente, tiene la obligación de repercutir al primer comprador. Éste, a su vez, lo irá repercutiendo de forma obligatoria sucesivamente hasta llegar al consumidor final. También en este caso se exigen al sujeto pasivo (fabricante o importador) por parte de Hacienda estrictas obligaciones formales y registrales. A diferencia de lo que ocurre con el IVA, esta figura impositiva no garantiza neutralidad fiscal, el proceso de formación del precio de los bienes gravados puede verse afectado en función de las sucesivas etapas por las que pasa el bien hasta llegar al consumidor final, potencialmente presenta un cierto efecto acumulativo provocado por los costes indirectos que genera la gestión.

Estos impuestos se exigen en el todo el territorio nacional, incluso en Canarias aunque con tipos diferenciados para algunos productos, y no se aplican en Ceuta y Melilla.

El tipo impositivo del Impuesto sobre la Cerveza varía en función del grado alcohólico, desde 0 para contenidos en alcohol muy bajos, hasta 13,56€/Hl para los más altos.

Respecto al Impuesto al Vino y bebidas fermentadas la normativa nacional establece el tipo 0 que lo que supone una ventaja para su consumo y por tanto un beneficio indirecto para los viticultores, extremo muy importante en un país como España netamente productor. Ahora bien, la aplicación del tipo 0 conlleva una exención el impuesto, pero no de la gestión que, ya se ha mencionado en apartados anteriores, origina ciertos costes indirectos.

### **2.3. Impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.**

***El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales grava las operaciones de transmisión o arrendamiento de fincas rústicas que están exentas del IVA.***



El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP Y AJD) incluye tres modalidades, las Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), las Operaciones Societarias (OS) y los Actos Jurídicos Documentados (AJD). Nos referiremos aquí sólo a la modalidad sobre TPO por tener mayor incidencia en el sector agrario.

Las TPO gravan las transmisiones de toda clase de bienes y constitución de arrendamientos, aparcería y subarriendo. Las operaciones que grava son, por norma general, las que se realizan entre particulares, que no están sujetas a IVA o aquellas que estando sujetas, están exentas de este impuesto, como son, los arrendamientos y las entregas de bienes inmuebles de naturaleza rústica. Si bien, en este último caso, el transmitente puede renunciar a la exención si el comprador es un productor agrario que tiene derecho a deducir el impuesto, de otro modo, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales representaría un coste. También grava las entregas de inmuebles que se transmitan con la totalidad de un patrimonio empresarial cuando en la operación se den las condiciones para no estar sujeta al IVA.

Se trata de un tributo estatal cedido a las CCAA que establecen los tipos impositivos. Los tipos de gravamen fijado en los bienes inmuebles es del 8% en la mayoría de las CCAA (mínimo Canarias con 6,5% y máximo Extremadura con el 11%).

Además, se prevén reducciones de los tipos y bonificaciones de las cuotas en determinados casos que afectan a los productores agrarios, como, por ejemplo, cuando se trata de Comunidades de Regantes, que disfrutan de una bonificación de la cuota del 100% en TPO, en Murcia; del 99% en todas las operaciones relacionadas con obras de interés general, en Castilla-La Mancha, y del 100% en el de AJD aprobada por Castilla y León.

Por otra parte, y en defecto de los tipos impositivos de las CCAA, la Ley estatal que lo regula fija los siguientes tipos para las transmisiones: 6% para bienes inmuebles y 4% para bienes muebles o semovientes. En el caso de los arrendamientos se fijan tarifas por tramos que equivalen a tipos que van desde el 0,3% al 0,8% de la base liquidable, estableciendo como base la cantidad correspondiente al periodo que

dure el contrato (6 años si no se fija dicho periodo).

En el ámbito agrario, la [Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias](#) establece beneficios fiscales en la transmisión de bienes. Con ello, se pretende dinamizar los mercados de la tierra, facilitando el acceso a la propiedad y el arrendamiento lo que mejorará la competitividad de las explotaciones agrarias, aumentará su dimensión y garantizará su viabilidad. Los beneficios fiscales establecidos en la ley son:

- Transmisión de una explotación prioritaria en su integridad: reducción del 90% de la base imponible (BI) en el impuesto que grave la transmisión (TPO o Impuesto de Sucesiones y Donaciones).
- Transmisión de terrenos para completar la superficie que constituya una explotación prioritaria: reducción del 50% de la BI en el impuesto que grave la transmisión.
- Transmisión parcial de explotaciones y fincas rústicas a favor de un titular de explotación prioritaria: reducción del 75% de la BI en el impuesto que grave la transmisión.
- Permutas voluntarias de fincas autorizadas por el MAGRAMA o las CCAA: exención del impuesto TPO.

### 3. Impuestos Indirectos

Los impuestos directos son aquellos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, como pueden ser la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta. En el ámbito agrario los impuestos directos más relevantes son:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles

#### 3.1. El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

**El IRPF es el principal impuesto directo, gravando los rendimientos y las ganancias patrimoniales de los contribuyentes, cualquiera que sea su origen.**

Los agricultores pueden optar por dos sistemas alternativos a la hora de elaborar su declaración del IRPF, como son, el régimen de estimación objetiva (también conocido como de módulos), específico de la actividad agraria, y el régimen de estimación directa, siendo este último obligatorio en el caso de que el volumen de rendimientos íntegros en el año anterior supere los 250.000 euros. Este umbral máximo en la dimensión económica de su actividad es el mismo que se aplica en el REAGP del IVA (ver nota 1, pág.3).

Los regímenes de estimación objetiva y de estimación directa son incompatibles entre sí para un mismo agricultor. Un agricultor que renuncia al método de estimación objetiva renuncia también al REAGP del IVA. A su vez, si renuncia al REAGP no podrá tributar en estimación objetiva en el IRPF.

### 3.1.1. El régimen de estimación objetiva

Es el más frecuente en el sector. Se implantó en la década de los noventa con el objetivo inicial de incorporar de forma creciente al sector agrario al sistema tributario, facilitando y simplificando al máximo las obligaciones formales necesarias, puesto que solo requiere disponer de información de los ingresos obtenidos en la explotación.

En el régimen de estimación objetiva de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, el **cálculo de la renta de los agricultores** se realiza a través de la aplicación a los ingresos de

Tabla 4.  
IRPF, Estimación objetiva: Índices de rendimiento neto de las principales producciones agrarias

Índice de rendimiento neto	Actividad productiva
0,13	Remolacha azucarera, avicultura, porcino, bovino, ovino y caprino de carne
0,20	Bovino de leche
0,26	Cereales, cítricos, frutos secos, horticultura, leguminosas, uva para vino sin D.O., productos del olivo, ovino y caprino de leche, apicultura
0,32	Uva para vino con D.O., oleaginosas
0,37	Frutos no cítricos, forrajes, arroz, algodón
0,42	Uva de mesa, servicios de cría, guarda y engorde de aves
0,56	Servicios de cría, guarda y engorde de ganado excepto aves

unos índices de rendimiento neto (o módulos), prefijados y específicos de cada orientación productiva, que varían entre un 13% y un 56% (véase tabla 4). Como ingresos se computan las ventas, las subvenciones y las indemnizaciones recibidas durante el ejercicio tributario. En el caso de ayudas desacopladas de la producción, como es el caso del Pago Básico de la Política Agraria Común (PAC), las cantidades percibidas se acumulan a los ingresos procedentes de cada uno de los productos obtenidos en proporción de sus respectivos importes. Cuando el perceptor de la ayuda desacoplada no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas o ganaderas, el índice de rendimiento neto a aplicar es de 0,56.

**En el IRPF alrededor de un millón de declarantes utilizan la estimación objetiva de las rentas agrarias, en base a un porcentaje de la producción, específico para cada producto, que va del 13% al 56%.**

A lo largo de los años se han ido incorporando al sistema otras actividades, como el turismo rural, la artesanía, actividades recreativas o de ocio, o la transformación, elaboración y manufactura de los productos primarios. El sector pesquero no está incluido en el método de estimación objetiva, con excepción del mejillón en batea (hasta 5 bateas).

Se permite reducir el rendimiento neto por el valor de las amortizaciones del inmovilizado material e intangible.

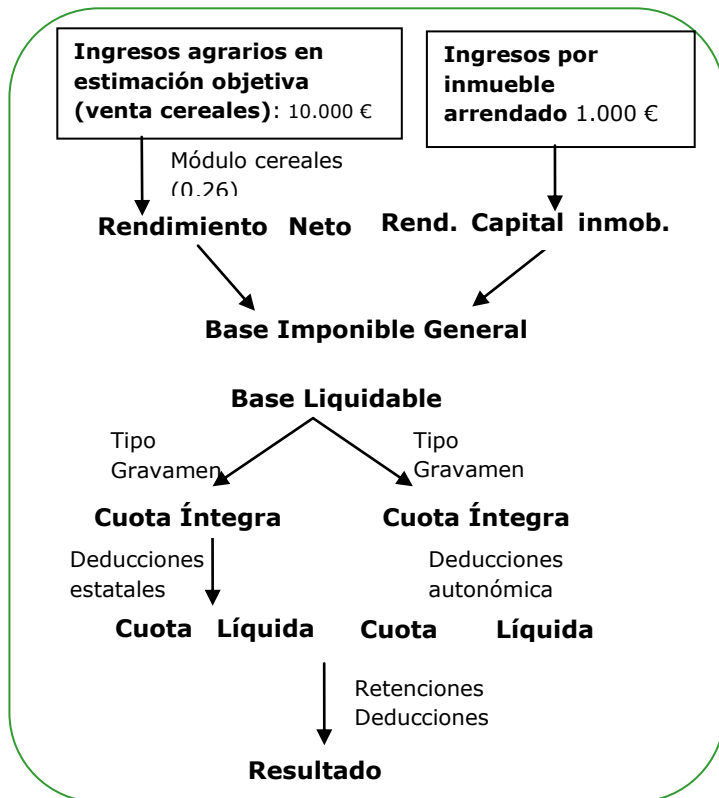
Existen una serie de **coeficientes reductores del rendimiento neto** que se aplican en determinados casos:

- uso de medios de producción ajenos (0,75)
- utilización de personal asalariado (de 0,75 a 0,90)
- por cultivos realizados en tierras arrendadas (0,90)
- por piensos adquiridos a terceros en más del 50% del importe de los consumidos (0,95 para porcino de carne y avicultura, 0,75 para resto de actividades ganaderas)

- actividades de agricultura ecológica (0,95)
- por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera los 9448 euros (0,90)
- determinadas actividades forestales cuando el periodo de producción medio sea igual o mayor a 20 años (0,80)
- ser joven agricultor (0,75)

Adicionalmente, desde 2009 los declarantes en el método de estimación objetiva podrán reducir el rendimiento neto de módulos en un 5%.

Figura 2  
Esquema simplificado de tributación en IRPF de un agricultor con ingresos por venta de cereales y por arrendamiento de un inmueble



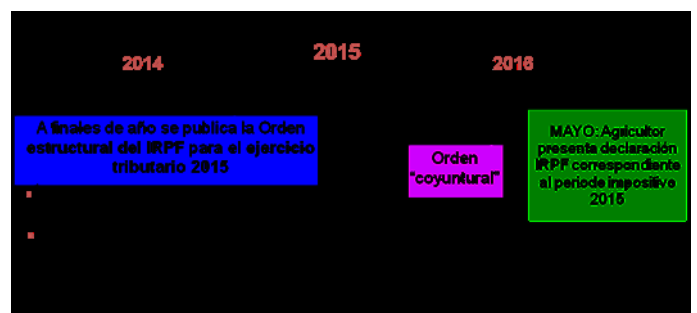
En el caso de cultivos en tierras de regadío que utilicen al efecto energía eléctrica, se ha incorporado desde 2014 un coeficiente reductor de 0,8, debido al incremento de las tarifas de riego, aplicable cuando el consumo eléctrico cumpla determinadas condiciones de estacionalidad propias del riego agrícola. Esta medida, que puede suponer para los regantes un ahorro de unos 25 millones de euros, se estableció en combinación con la exención parcial del 85% del IEEE (ver apartado 2.2.2).

Tanto en estimación objetiva como en estimación directa finalmente se obtiene un rendimiento neto reducido, que pasa a formar parte de la base imponible del declarante, junto al resto de rentas declaradas (del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario, ganancias patrimoniales, etc.). Posteriormente se aplican el tipo de gravamen respectivo y diversas deducciones hasta obtener el resultado final de la declaración (ver Box 3).

Tal y como refleja el Gráfico 1, a finales de cada año se publican los índices de rendimiento neto aplicables en el periodo impositivo siguiente. El agricultor dispone de un plazo para renunciar al régimen de estimación objetiva si considera que dichos índices no reflejan la realidad de su explotación. Por otro lado, el [Reglamento del IRPF](#) contempla que, ante la incidencia de incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, se autorice la reducción de los índices de rendimiento neto de las actividades afectadas. Estas reducciones se determinan a posteriori, a través de Órdenes ministeriales del MINHAP que establecen, a propuesta del MAGRAMA, las producciones agrarias y ámbitos territoriales afectados durante el periodo impositivo. El MAGRAMA recopila al efecto informaciones provenientes de las CCAA, Subdelegaciones del Gobierno y Administraciones Locales, así como de la Entidad Estatal de Seguros Agrarios. De esta manera se ajusta la presión fiscal a las condiciones reales del año, siendo este mecanismo innecesario en el caso de tributar en estimación directa, puesto que el cálculo de la renta se sustenta en datos reales de ingresos y costes.

**Los ajustes anuales del IRPF en función de circunstancias excepcionales están estrechamente relacionados con las variaciones anuales de la renta agraria**

Gráfico 1  
IRPF, cronograma estimación objetiva agraria



Finalmente, es frecuente que en el ámbito rural se declaren rendimientos de las actividades agrarias a través del régimen de atribución de rentas del IRPF. Ello es debido a la existencia de numerosas comunidades de bienes, en las que cada comunero declara la renta que le corresponde a partir de la actividad agraria realizada. Para el cálculo de la renta atribuible a cada miembro de la entidad se permite utilizar el régimen de estimación objetiva, de acuerdo con las normas del impuesto.

Las CCAA de Navarra y País Vasco tienen las

### CLAVES DE LA REFORMA FISCAL 2015

Desde el 1 de enero de 2015 se encuentra vigente la más reciente reforma fiscal, articulada a través de la modificación de las principales Leyes tributarias (IRPF, IVA, Impuestos Especiales e Impuesto de Sociedades, entre otras). Incluye un conjunto de medidas por las que se reduce la carga fiscal a unos veinte millones de contribuyentes, se simplifican y modernizan los principales tributos y se incentiva la lucha contra el fraude.

La actividad agraria no sufre grandes cambios en su fiscalidad, manteniéndose, por ejemplo, el régimen de estimación objetiva agraria, mayoritario en el sector, y los tipos reducidos y superreducidos del IVA. Sin embargo, se han establecido determinadas medidas específicas que afectan directamente al sector:

- Cambios en los umbrales máximos de los rendimientos íntegros (reducción de 300.000 a 250.000 €) y de compras (de 300.000 a 150.000 €), que no debe exceder un agricultor para poder tributar por el Método de Estimación Objetiva agraria del IRPF, en el REAGP y en el régimen Simplificado del IVA.
- Exenciones en el IRPF del 50% en los rendimientos del trabajo personal de los tripulantes de determinados buques atuneros.
- Limitación de la cuantía del conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a 2000 € anuales en el régimen de estimación directa, dentro de la modalidad simplificada.
- Reducción del tipo impositivo del IVA de las flores y plantas ornamentales del tipo general (21%) al reducido (10%).

competencias fiscales totalmente transferidas. Presentan diferencias en el tratamiento fiscal de la actividad agraria, tanto entre ellas como con el resto de España, manteniéndose en todo caso un tratamiento diferenciado respecto al resto de actividades económicas. En el caso de Navarra existe un sistema de estimación objetiva por módulos muy similar al estatal.

Según muestra la tabla 5, el número de contribuyentes que declaran rendimientos agrarios, ganaderos o forestales a través del método de estimación objetiva supera el millón, lo que da una idea de la importante incorporación de los agricultores a este sistema fiscal desde su implantación hace cerca de veinte años. En los últimos años se ha producido un ligero descenso de los declarantes (de un 6,3% entre los años 2007 y 2013), cuyas causas posiblemente tengan relación con el envejecimiento de la población agraria. Por el contrario, el rendimiento neto declarado con el método de estimación objetiva del IRPF sufre notables variaciones al comparar sucesivos ejercicios. Ello es debido a que la agricultura es una actividad muy dependiente de las condiciones climatológicas, que permiten mejores o peores rendimientos, y de la coyuntura de precios, tanto en los percibidos por los agricultores por la venta de productos como en los pagados en la adquisición de insumos. De hecho, se comprueba que existe una relación entre la evolución de la renta agraria, macromagnitud económica calculada por el MAGRAMA, con la evolución del rendimiento neto obtenido en el régimen de estimación objetiva agraria del IRPF. El importe medio por declaración también presenta una tendencia decreciente, si bien en 2013 se ha elevado hasta los 3.000 euros. Esta media debe interpretarse con cautela pues incluye a gran número de agricultores a tiempo parcial.

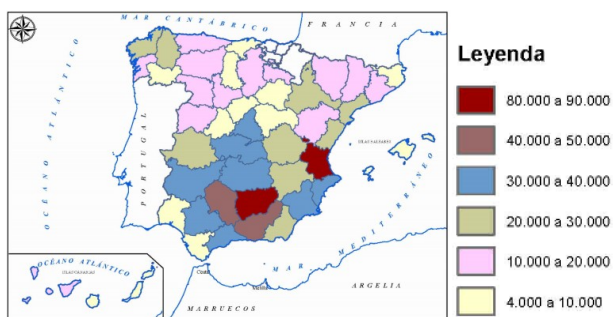
Tabla 5:  
IRPF, Actividades agrícolas, ganaderas y forestales en Régimen de Estimación Objetiva

Ejercicio	Nº Declaraciones	Rendimiento neto (millones €)	Rendimiento neto (Importe medio) (€)
2007	1.053.575	3.707	3.518
2008	1.043.111	2.890	2.770
2009	1.024.198	2.173	2.121
2010	1.013.754	2.435	2.402
2011	1.015.007	2.622	2.583
2012	1.001.370	2.602	2.598
2013	986.790	2.962	3.001

Fuente: MINHAP

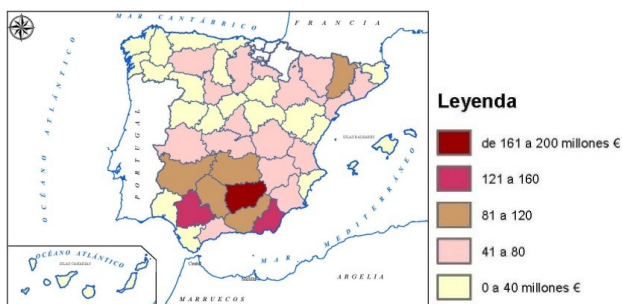
Por lo que respecta a la distribución territorial de los declarantes en el régimen de estimación objetiva agraria, las principales provincias por número de declarantes son Jaén y Valencia (mapa 1). Resulta asimismo destacable el alto número de declaraciones en provincias como Madrid, Valencia o Barcelona. Ello es debido a que la localización geográfica del domicilio de los declarantes no tiene porqué coincidir con el de la actividad agraria que genera la renta. Si lo que se representa es el rendimiento neto (mapa 2), cobran gran relevancia, además de Jaén, provincias agrícola-mente notables como Almería y Sevilla, entre otras.

Mapa 1:  
Distribución de los declarantes en estimación objetiva agraria (IRPF, 2010)



Fuente: MINHAP, elaboración propia

Mapa 2:  
Distribución del rendimiento neto en estimación objetiva agraria (IRPF, 2010)



Fuente: MINHAP, elaboración propia

### 3.1.2. El régimen de estimación directa

Los agricultores y ganaderos que no tributan por el método de estimación objetiva, están sujetos al método de estimación directa, que es de aplicación general a otras actividades económicas. Es el sistema elegido por unos 75.000 declarantes con actividad agraria. En este caso se exige que el declarante disponga de

información tanto de sus ingresos como de sus gastos, para poder calcular su renta por diferencia contable. Existen dos modalidades, la normal y la simplificada, pudiéndose acoger a esta última aquellos declarantes cuya cifra de negocios no supere los 600.000 euros anuales, simplificándose las obligaciones formales y permitiéndose la deducción por "gastos de difícil justificación" de un porcentaje del 5% rendimiento neto, con un límite máximo de 2.000 euros.

### 3.2. Impuesto de sociedades

#### *Impuesto de Sociedades, tributo directo que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas*

La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo (coincidente con el ejercicio económico de la entidad) minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. El tipo general de gravamen de este impuesto es del 25%, salvo para las empresas que inician su actividad económica que es del 15% en los dos primeros ejercicios con resultados positivos. Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributan al tipo del 20%, salvo sus resultados extracooperativos que lo hacen al tipo general.

#### *Las Cooperativas del sector agrario disfrutan de un tratamiento fiscal diferenciado.*

Las Cooperativas agrarias, entre otras, con el fin de promover el desarrollo del asociacionismo, disfrutan de determinadas medidas fiscales diferenciadoras. Así, la [Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas](#), declara para las Cooperativas un régimen fiscal más ventajoso respecto al resto de sociedades en atención a su carácter social. La protección fiscal puede ser aún mayor para las calificadas como "*especialmente protegida*" cuando se trata, entre otras, de las Cooperativas Agroalimentarias y las del Mar que cumplan determinados requisitos.

Los beneficios fiscales son los siguientes:

- Socios: Deducción del 10% de los retornos cooperativos percibidos en la cuota del IRPF o del Impuesto de Sociedades (IS), que es del 5%, cuando se trata de una cooperativa especialmente protegida, si se trata de un socio cooperativa en una cooperativa de segundo grado, ya que en este caso la bonificación de la cuota del Impuesto de Sociedades es mayor.
- Cooperativas protegidas: Exención del ITP y AJD; en el IS se aplicará el tipo del 20% a la Base Imponible de los Resultados cooperativos; y se bonifica en un 95% el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza Rústica.
- Cooperativas especialmente protegidas: además de los beneficios fiscales anteriores, se le reconoce los siguientes: exención del ITP y AJD en la adquisición de bienes y derechos necesarios para el cumplimiento de sus fines sociales; bonificación del 50% de la cuota del IS.

Por otro lado, las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), forman parte importante, junto con las cooperativas, de la economía social del ámbito agrario. Son sociedades civiles que tributan por el IS a las que se les aplica la Ley sobre Régimen Fiscal de Cooperativas si bien, reconociendo unos beneficios fiscales propios con una clara aproximación a las normas generales tributarias, por carecer de los principios sociales característicos de la cooperativa. Los beneficios fiscales que se otorgan a las SAT inscritas en el Registro del MAGRAMA consisten en la exención del ITP y AJD para los actos de constitución y ampliación de capital.

#### **4. Impuesto sobre bienes inmuebles**

***Tributo directo sobre la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica gravando el valor de dichos bienes.***

Es un impuesto de carácter local, cuya liquidación y recaudación es competencia exclusiva de los ayuntamientos incluyendo las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones. No obstante, la

normativa que lo regula es de ámbito estatal, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

La Dirección General del Catastro es quien realiza la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica a partir de la información contenida en el padrón catastral. Dicho padrón, que se forma anualmente para cada término municipal, contiene la información relativa a los bienes inmuebles, separadamente para los de cada clase y se remite a las entidades gestoras del impuesto antes del 1 de marzo de cada año.

La base imponible del impuesto está formada por el valor de los bienes inmuebles que viene determinado la Dirección General del Catastro, no pudiendo superar el 50% el valor de mercado de dichos bienes.

El tipo de gravamen, que se aplica sobre el valor catastral, para los bienes inmuebles urbanos es como mínimo del 0,4 % y como máximo del 1,10%, y para los bienes inmuebles de naturaleza rústica tiene un rango del 0,3 % al 0,90%. Estos tipos de gravamen pueden llegar a incrementarse por los ayuntamientos en función de determinados conceptos, en lo que a los bienes de rústica se refiere, el incremento puede elevarse en 0,15 puntos porcentuales en los municipios donde los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80% de la superficie total del término.

Las ordenanzas fiscales pueden regular bonificaciones de hasta el 90 % de la cuota íntegra del Impuesto a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.

## **5. Tratamiento fiscal del sector en otros países**

La mayoría de los EEMM de la UE contemplan algún tipo de tratamiento diferencial para la actividad agraria en materia de fiscalidad, tanto en los impuestos directos (IRPF) como indirectos (IVA). No obstante, existen notables diferencias entre los distintos países, que afectan tanto al importe de la tasa utilizada por cada impuesto como a la base imponible del mismo o al propio concepto del tributo.

En Francia en el ámbito del IRPF se utilizan dos regímenes, el real, con dos modalidades, normal y simplificada, y el de forfait o a tanto alzado. En el régimen real los beneficios agrarios se determinan en base a los ingresos obtenidos y los gastos necesarios para su obtención. Para poder utilizar el régimen real simplificado la media de los ingresos agrarios de los dos últimos años ha de estar comprendida entre 76.300 y 274.400 euros. Todos los agricultores, sujetos al régimen real, normal o simplificado, o al régimen de forfait, han de cumplimentar una declaración de beneficios de su explotación agraria que han de presentar antes de la declaración de la renta de personas físicas.

### ***Los agricultores franceses deben tener ingresos anuales inferiores a 76.300 euros para acogerse al régimen de forfait del IRPF***

En el régimen de forfait, el beneficio agrario no se calcula sobre la base de los ingresos y gastos reales de la explotación, sino sobre los potenciales, es decir, según la categoría de la explotación en la región natural donde esté ubicada, la orientación productiva que tenga, su extensión e incluso la parte de tierras que tenga en propiedad. Los agricultores pueden acogerse al régimen de forfait si tienen volumen de ingresos inferior a 76.300 euros de media en los dos ejercicios anteriores. El beneficio agrario en el régimen de forfait es determinado anualmente por la Comisión de impuestos directos, donde participan representantes de los agricultores, en cada Departamento por zonas o regiones naturales. Su importe se establece a tanto alzado por unidad de producción (hectárea, cabeza de ganado, etc.) y de forma separada para las producciones generales (cereales, oleaginosas, pastos, ganado hasta número de cabezas, etc.), producciones especializadas

(aves, flores, frutas, leche, porcino, etc.) y para los productos vitivinícolas.

En 2010 declararon rentas agrarias 507.049 contribuyentes franceses (2,1% del total), de ellos el 50% se acogieron al régimen de forfait, el 32% lo hizo al régimen real simplificado y el 18% restante al régimen real normal.

Por lo que se refiere al IVA, en Francia en el sector agrario se aplican tres regímenes de IVA: reembolso a tanto alzado, simplificado agrario y general. El reembolso a tanto alzado puede aplicarse cuando el importe medio de las ventas realizadas en los dos años anteriores no supera 46.000 euros. Los agricultores acogidos a este sistema no repercuten IVA en sus ventas y reciben una compensación de la hacienda pública por el IVA soportado, cuyo importe se calcula aplicando un porcentaje al valor de las ventas realizadas. Este sistema tiene carácter voluntario y antes del 31 de diciembre el agricultor tiene que realizar una declaración de las ventas realizadas. Se estima que sobre el 16% de los agricultores franceses están acogidos al régimen de reembolso a tanto alzado. El régimen simplificado agrario es obligatorio para todos los productores agrarios con unas ventas superiores a 46.000 euros. No obstante, los agricultores con actividades extra agrarias pueden optar por utilizar el régimen general para todas las actividades.

En el caso de Italia, los agricultores individuales, las cooperativas y determinadas sociedades agrarias pueden optar, para calcular las rentas imponibles de las actividades agrarias en la declaración de la renta, por un régimen general, basado en los flujos reales de ingresos y gastos, o por un régimen especial. En este último caso, se incluyen dos tipos de imposición, una por el rendimiento del suelo, basada en el valor catastral del mismo, y otra por el de la actividad agraria propiamente dicha, referido a los ingresos obtenidos de la actividad agraria y determinado en base a una tarifa estimada para cada tipo de cultivo. En 2010, cerca de 6 millones de contribuyentes italianos (15% del total) declararon rentas agrarias.

En Italia se aplican tres regímenes de IVA en el sector agrario: especial, exoneración y ordinario. En el régimen especial, que es el mayoritario en el sector, los agricultores aplican en sus ventas el tipo de IVA que corresponda a cada producto

y, posteriormente, en la liquidación a la administración tributaria, se deducen la tasa establecida como compensación por los IVA soportados. Es un régimen opcional al que pueden acogerse todos los productores agrarios cualquiera que sea su volumen de facturación, así como determinadas cooperativas y consorcios. El régimen de exoneración permite la exención del IVA a los productores cuyos ingresos agrarios, en el año anterior, no hayan superado 7.000 euros.

A diferencia de los casos anteriores, no existe un régimen especial de IRPF para la agricultura en el Reino Unido. Todas las explotaciones están obligadas a llevar contabilidad y a partir de sus resultados se determina la base imponible del impuesto sobre la renta. Entre las pocas medidas específicas que se aplican al sector agrario están la mayor flexibilidad para transferir las pérdidas y ganancias entre varios años con el fin de paliar los efectos de las fluctuaciones de los ingresos, junto con un tratamiento especial para las amortizaciones.

Los productores agrarios pueden optar por el régimen general de IVA o, si cumplen las condiciones, por el régimen especial para la agricultura, conocido como AFRS (Agricultural Flat Rate Scheme). En Gran Bretaña, gran parte de los productos agrarios, tanto los dirigidos a la alimentación humana como a la animal, tienen un tipo de IVA cero, elemento que afecta a que buena parte de las liquidaciones de IVA resulten positivas para el empresario agrario. El régimen AFRS es un sistema de tarifa plana que permite compensar a los productores agrarios por el IVA soportado en la compra de bienes o servicios. Para ello, los agricultores incluyen en las facturas de venta de sus productos, una cantidad adicional en concepto de AFRS que es igual al 4% del valor de la venta. Los agricultores pueden acogerse a este régimen, cuando la diferencia entre las cantidades percibidas en concepto de AFRS y el importe del IVA soportado es igual o inferior a 3.000 libras.

***En el Reino Unido a la mayoría de los productos agrarios se les aplica un tipo cero del IVA***

En Alemania, para determinar los beneficios agrarios, en el ámbito del impuesto sobre la

renta, se utilizan varios regímenes: régimen de ingresos netos (50% de los agricultores), régimen especial de tarifa plana y régimen general:

- El régimen de ingresos netos es un sistema especial en el que sólo se tiene en cuenta el cash flow de la explotación (ingresos menos gastos) para determinar los beneficios. Para poder aplicarlo, los agricultores han de tener una explotación cuyos ingresos, beneficios y dimensión sean inferiores a los límites establecidos para el régimen general.
- El régimen especial de tarifa plana es utilizado por un 14% de los agricultores. Sólo pueden acogerse al mismo los titulares de explotaciones que no superan 20 hectáreas de cultivo ni 50 UGM (unidades de ganado mayor). El beneficio de la explotación se adjudica sobre la base del valor fijado a la superficie cultivable de la misma, valoración que ha sido realizada según lo establecido reglamentariamente.
- El régimen general lo utilizan alrededor del 36% de los agricultores, estando obligados aquellos agricultores cuyas ventas anuales superen los 350.000 euros.

En Alemania, además del régimen general del IVA y del específico de pequeñas empresas, que se aplican en todos los sectores económicos, en la agricultura existe un régimen especial agrario de reembolso a tanto alzado por el que pueden optar todos los agricultores, independientemente de su facturación. Este régimen especial agrario les permite percibir de los compradores un 9% del importe de la factura en concepto de compensación por las cuotas de IVA soportadas. A este régimen están acogidos el 90% de los productores agrarios alemanes. El régimen de pequeñas empresas sólo pueden utilizarlo los operadores establecidos en Alemania con un volumen de facturación, en el año anterior, igual o inferior a 17.500 euros y no tienen previsto superar, en el año en curso, los 50.000 euros. Los operadores incluidos en este régimen no devengan cuota de IVA, ni tampoco recuperan el IVA soportado.



Finalmente, tampoco existe no existe régimen especial de IRPF para la agricultura en los Países Bajos. Todas las explotaciones están obligadas a llevar la contabilidad. Anualmente el Gobierno holandés, de acuerdo con las organizaciones representativas del sector, aprueba las Normas Agrícolas Nacionales con los estándares de precios, valores de activos, autoconsumo, etc. que han de utilizarse en las explotaciones para calcular los beneficios, a partir de los que se determina la base imponible del impuesto sobre la renta.

***Los agricultores holandeses no disponen de un régimen específico en el IRPF***

En el ámbito del IVA, en Holanda se aplica también, además del sistema general, un régimen agrario de reembolso a tanto alzado, por el que optan en torno al 50% de los productores agrarios. Todos los agricultores con una superficie superior a una hectárea pueden acogerse al régimen agrario, limitación que excluye en la práctica a buena parte de los invernaderos y de las explotaciones ganaderas intensivas no ligadas al suelo.

**Para saber más...**

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: <http://www.minhap.gob.es/>

Agencia Tributaria:

<http://www.agenciatributaria.es/>

Normativa:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.interne/t/Normativa\\_criterios\\_interpretativos.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.interne/t/Normativa_criterios_interpretativos.shtml)

Estadísticas:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.interne/t/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Estadisticas/Estadisticas.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.interne/t/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Estadisticas.shtml)

**Conclusiones:**

1. El tratamiento fiscal del sector agrario está sujeto a un sistema de regímenes especiales que afectan fundamentalmente al Impuesto del Valor Añadido (IVA) y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Física (IRPF). Estos regímenes pretenden sobre todo reducir las obligaciones formales y facilitar la incorporación al sistema fiscal al mayor número de explotaciones agrarias.
2. En el IVA existen dos regímenes especiales para la agricultura. El régimen especial REAGP establece un tipo de compensación a cobrar por los agricultores que se evitan tener que declarar. El régimen simplificado, aplicable a actividades como la ganadería independiente, sí requiere declaración.
3. Existen elementos diferenciadores de la fiscalidad al sector agrario en otros impuestos, particularmente en el Impuesto Especial de Hidrocarburos y sobre la Electricidad.
4. El elemento diferenciador para la agricultura en el IRPF consiste en el método de estimación objetiva de las rentas como porcentaje del valor de la producción, específico para cada producto. Este método es incompatible con el régimen de estimación directa, y su renuncia conlleva la renuncia al REAGP, siendo el elegido por alrededor de un millón de declarantes.
5. La reciente reforma fiscal no supone grandes cambios en la tributación de la actividad agraria, manteniéndose con ligeras modificaciones el régimen de estimación objetiva agraria en el IRPF y el REAGP del IVA.
6. Las medidas de reducción de la fiscalidad soportada por los regantes -exención del 85% del Impuesto Especial sobre la Electricidad y ajuste del régimen de estimación objetiva del IRPF- tienen un impacto económico conjunto sobre los regantes de 55 millones de € anuales

## **Legislación:**

### **IRPF:**

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.
- Orden HAP/663/2016, de 4 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2015 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales, y se modifica la Orden HAP/572/2015, de 1 de abril, por la que se fijan las cantidades de las subvenciones a los gastos originados por actividades electorales para las elecciones locales de 24 de mayo de 2015.
- Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **IVA:**

- Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

### **IIIE:**

- Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre el régimen común de la imposición a los productos energéticos y la electricidad
- Ley 38/1992 de Impuestos Especiales
- Reglamento de los Impuestos Especia
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Consulta de documentos en la web:  
[S.G de Análisis, Prospectiva y Coordinación \(SGAPC\)](#)

Se autoriza su utilización total o parcial siempre que se cite expresamente su origen. Referenciar el documento como: **"Fiscalidad Agraria y Pesquera en España" - Serie AgrInfo nº 25.**

Edita: Ministerio de Medio Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente." NIPO: **280-13-078-0**. Catálogo de Publicaciones de la Administración General del estado: <http://publicacionesoficiales.boe.es/>

Correo-electrónico: [sgapc@magrama.es](mailto:sgapc@magrama.es).