



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Máster

Régimen fiscal del sector agrario

Tax regime of the agricultural sector

Autora

Amaya López Pérez

Directora

Raquel Lacambra Orgillés

FACULTAD DE DERECHO

2022-2023

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

BOE:	Boletín Oficial del Estado
CCAA:	Comunidades Autónomas
DGT:	Dirección General de Tributos
ED:	Estimación Directa
EO:	Estimación Objetiva
ERD:	Entidad de Reducida Dimensión
FRO:	Fondo de Reserva Obligatorio
IAE:	Impuesto sobre Actividades Económicas
IEE:	Impuesto Especial sobre la Electricidad
IEH:	Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
IGIC:	Impuesto General Indirecto Canario
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS:	Impuesto sobre Sociedades
ITPyAJD:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT:	Ley General Tributaria
NIF:	Número de Identificación Fiscal
PAC:	Política Agraria Común
PYME:	Pequeña y Mediana Empresa
RAE:	Real Academia Española
RD:	Real Decreto
REAGP:	Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca
RECAN:	Red Contable Agraria Nacional
RS:	Régimen Simplificado
SAT:	Sociedad Agraria de Transformación
SGAPC:	Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS	2
1. INTRODUCCIÓN.....	4
1.1. Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Máster	4
1.2. Razón de la elección y justificación de su interés.....	4
1.3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo.....	5
2. CONCEPTO DE SECTOR AGRARIO Y SU FISCALIDAD EN EL TERRITORIO ESPAÑOL	5
2.1. Concepto del sector agrario.....	5
2.2. Formas jurídicas en el desarrollo de la actividad agraria	7
2.3. Fiscalidad del sector agrario en el territorio español.....	13
3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	15
3.1. Método de estimación directa	17
3.2. Método de estimación objetiva	24
4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	30
4.1. Régimen General del Impuesto sobre el Valor añadido	31
4.2. Régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor añadido.....	34
4.3. Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca	37
5. RÉGIMEN ESPECIAL DE COOPERATIVAS	41
5.1. Sociedades Cooperativas agrarias	41
5.2. Consecuencias fiscales de la constitución de sociedades cooperativas agrarias, incluidos los beneficios tributarios.	43
6. IMPUESTO DE SOCIEDADES: REDUCCIONES Y MEDIDAS PARA EL AÑO 2023	46
7. IMPUESTOS ESPECIALES	48
8. CASO PRÁCTICO.....	51
8.1. Tributación de las rentas según las posibles formas jurídicas	53
8.2. Elección final de la mejor forma jurídica para el caso práctico	62
9. CONCLUSIONES.....	63
10. BIBLIOGRAFÍA	65
11. ANEXOS	69

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Máster

El propósito de este trabajo es el estudio del régimen tributario del sector agrario. Nada se descubre si se advierte que la agricultura como modo de vida viene existiendo desde tiempos inmemorables y ha llegado a nuestros días como uno de los sectores económicos que ha sufrido un mayor proceso de transformación en esa pugna por mantener una convergencia entre el nivel de desarrollo de este ámbito económico y el resto de las actividades empresariales que componen la economía española. Los progresivos cambios del sector han tenido repercusión evidente en las sucesivas reformas de su regulación fiscal.

El objetivo general es profundizar en el concepto de sector agrario para, posteriormente, analizar bajo su enfoque el sistema tributario de aplicación a este sector de la economía española. A partir del análisis llevado a cabo sobre los principales impuestos aplicables, así como la constatación de su repercusión en la práctica, se extraen conclusiones acerca del régimen fiscal vigente y de su trayectoria futura.

1.2. Razón de la elección y justificación de su interés

La principal causa de haber elegido este tema como objeto de estudio no es otra que mi proximidad y admiración hacia el sector agrario. Respecto al primero de los motivos, se debe a que tengo la suerte de pertenecer al mundo rural, por lo que conozco de “primera mano” los valores esenciales que mueven este sector de la economía. Esta primera justificación conduce hacia el segundo de los fundamentos por los que decidí dedicar mi estudio a esta rama, la admiración por un sector que ha sido y sigue siendo la principal fuente de sustento y unión de mi familia. Gracias al sobreesfuerzo de mis padres por entregarlo todo a la actividad agrícola me ha permitido formarme y crecer profesionalmente. Lo que me ha llevado a querer perfeccionar mi formación sobre este tema: el régimen fiscal al que deben de acogerse las personas pertenecientes al sector agrario. Todo ello, con el propósito de, en un futuro ya muy próximo, poder prestar un servicio preciso y adecuado en el medio rural en el que puede escasear este asesoramiento, con la intención de facilitar el cumplimiento de los deberes legales en esta materia y evitar el aumento de

obligaciones formales de carácter tributario en un sector, que resulta indispensable para cubrir las necesidades básicas de toda la población. .

1.3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo

El material y la información fundamental para la elaboración del Trabajo Fin de Máster se ha obtenido de la legislación vigente que regula la aplicación de las diversas figuras impositivas, así como también hemos hecho uso de artículos de revistas, libros y otros documentos de interés. La cuantiosa y detallada información proporcionada por estas fuentes empleadas ha sido la materia prima para la elaboración de los gráficos y tablas que ilustran el estudio realizado.

Como punto de partida después de este epígrafe introductorio, nos encontraremos con el apartado 2 de este trabajo, en el que profundizaremos en el concepto de sector agrario donde mostraremos la diferencia entre sector agrario y agropecuario, así como también explicaremos las distintas formas jurídicas y la fiscalidad de este sector en el territorio español. A continuación, en los dos siguientes epígrafes, explicaremos detalladamente las principales figuras impositivas de aplicación a este sector: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Después, desarrollaremos el Régimen especial de las Sociedades Cooperativas agrarias, donde hablaremos sobre las consecuencias fiscales de acogerse a esta forma jurídica; que tendrá lugar en la tercera sección. Siguiendo con nuestro estudio sobre el régimen fiscal del sector agrario, haremos una breve mención de cuáles son las novedades introducidas en el Impuesto de Sociedades para el año 2023 así como nombraremos los principales impuestos especiales aplicados a estas actividades agropecuarias. Y, por último, en el octavo epígrafe resolveremos una aplicación práctica que muestre la utilidad de lo expuesto previamente a lo largo de todo el informe realizado.

2. CONCEPTO DE SECTOR AGRARIO Y SU FISCALIDAD EN EL TERRITORIO ESPAÑOL

2.1. Concepto del sector agrario

Como punto de partida al tratar el régimen fiscal del sector agrario y evitar confusiones sobre este sistema tributario, es fundamental establecer una delimitación

conceptual de lo que se entiende por sector agrario, de modo que procederemos también a la diferenciación entre los sectores agrario y agrícola.

En primer lugar, el sector agrícola es aquel sector económico dedicado a la obtención de productos agrícolas, esto es, materia prima de origen vegetal, tales como alimentos, semillas o fibras vegetales, entre otros. Mientras que el sector agrario o agropecuario es aquel sector de la economía compuesto por las actividades agrarias, es decir, *“el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes, considerándose también actividad agraria toda aquella que implique la gestión o la dirección y gerencia de la explotación”*¹, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Por ello, el sector agrario está compuesto por un conjunto de actividades pertenecientes al sector agrícola, o sea, actividades relacionadas únicamente con la agricultura, junto a las pertenecientes a los subsectores ganadero, apicultor y forestal².

De esta manera, no debemos de confundir los términos de sector agrario y agrícola, puesto que como acabamos de razonar, el sector agrícola es a su vez un subsector del sector agrario. Asimismo, el sector agrario se incluye en el sector primario de la economía, teniendo un gran peso en la economía española como consecuencia de estar compuesto por los subsectores de la producción agrícola y ganadera, que tan relevantes son en nuestro país.

Del mismo modo, si procedemos al análisis morfológico de la palabra agropecuario, observamos como está compuesta por las palabras *“agrícola”*, (esto es, actividades dedicadas al cultivo de frutales, hortalizas, semillas, entre otros), *“pecuario”*, incluyendo por lo tanto actividades en relación con el ganado, mediante la explotación de ganado porcino, ovino o caprino entre otros y por *“apicultor”*, concepto que incluye la recolección de miel, jalea real o uso de cera proveniente de las colmenas. Por ello, aunque definamos desde diferentes ámbitos al sector agrario, en todos ellos, nos conduce a un mismo resultado.

¹ Cita obtenida del artículo 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. «BOE» núm. 159, de 05/07/1995.

² <https://definicion.de/agropecuario/>. 8/03/2023.

Por lo tanto, el sector agrario está compuesto por la actividad forestal, o lo que es lo mismo, la “operación de producción, aprovechamiento, industrialización, explotación o extracción de productos del bosque”³, tal como define la Real Academia Española (RAE), además de actividades relacionadas con la cría de animales, esto es actividad ganadera o de actividad agrícola como ya hemos afirmado previamente.

2.2. Formas jurídicas en el desarrollo de la actividad agraria

La actividad agraria puede ser desarrollada mediante distintos sistemas de organización, pudiendo realizarse la actividad agraria por una persona física, esto es agricultores o ganaderos, que adopten la condición de empresario individual así como por las comunidades de bienes o también es posible llevarse a cabo por personas jurídicas, esto es empresas agrarias acogidas en distintas formas jurídicas, sociedades agrarias de transformación (SAT) o sociedades cooperativas. Entre las formas jurídicas a las que pueden acogerse los agricultores y ganaderos en la constitución de sus empresas agrarias, pueden utilizar la denominación de sociedad colectiva, comanditaria, civil, anónima o limitada.

Es importante hacer referencia a los sistemas de organización a los que se acogen las personas que realizan actividad agraria dado que, dependiendo de qué forma adopten, tendrán modos de tributación dispares, esto es, su régimen fiscal se basará en la tributación de un impuesto u otros, o en distintas modalidades.

a) Empresario individual

En primer lugar, la actividad agraria puede ser desarrollada por las personas físicas, esto es empresarios individuales. Sin embargo, nos encontramos con el inconveniente de que el Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio⁴, en su artículo 326, excluye al sector agropecuario al establecer que no son considerados mercantiles las ventas de los productos derivados de la actividad realizada por agricultores y ganaderos, tales como ganado o derivados de cosechas, excluyendo por lo tanto la actividad agraria del ámbito mercantil. No obstante, actualmente, los agricultores tienen posibilidad de inscribirse en el Registro Mercantil como empresarios individuales, al considerar como actividad la explotación de fincas

³ Definición obtenida de la Real Academia Española. <https://dpej.rae.es/lema/actividad-agraria-forestal>. 17/03/2023

⁴ «Gaceta de Madrid» núm. 289, de 16/10/1885.

rusticas, actividad que sí es considerada mercantil, tal como dictó la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado del 28 de Marzo de 2003⁵.

En este caso, la actividad agraria será realizada por una persona física que realiza de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, a título lucrativo, con o sin trabajadores por cuenta ajena a su cargo.

b) Comunidad de bienes

Asimismo, podemos desarrollar actividad propia del sector agrario mediante la formación de una comunidad de bienes, regulada por el Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil⁶. Entendemos que componemos una comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o derecho pertenece proindiviso a varias personas. De modo que la responsabilidad frente a terceros, así como el reparto de beneficios o de cargas se llevará a cabo de manera proporcional a las cuotas que cada uno de los comuneros-personas físicas que componen la comunidad de bienes-presente.

c) Sociedad cooperativa

Por otro lado, en el supuesto de que la actividad agraria sea desarrollada por una persona jurídica, nos podemos acoger a las sociedades cooperativas, que son aquellas constituidas por personas asociadas, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria con el fin de realizar actividades empresariales que tienen como objetivo satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, mediante un sistema de funcionamiento y estructura basado en la democracia, tal como regula el artículo 1 de Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas⁷, que es el marco normativo que regula las sociedades cooperativas. En este caso, la responsabilidad patrimonial quedaría limitada a la participación que cada socio posea de este tipo de entidad.

Las sociedades cooperativas constituyen la principal forma jurídica de asociación acogida por los agricultores y ganaderos en nuestro país⁸, suponiendo una nueva manera de organización empresarial basada en una gestión, administración,

⁵ RDGRN de 28 de marzo de 2003

⁶ «Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25/07/1889.

⁷ «BOE» núm. 170, de 17/07/1999.

⁸ González Garrigos (1997). “Las sociedades cooperativas agrarias en España. Su contabilidad y fiscalidad”. *Cuadernos de Estudios Empresariales*. Universidad Complutense de Madrid. Número 7, 323-355.

financiación y contabilización próxima a la de otras formas empresariales. Como punto de partida para definir esta forma empresarial, diremos que están reguladas por la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, donde fundamenta que son sociedades *“constituidas por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley”*⁹. Asimismo, el marco normativo, que resulta de aplicación a las cooperativas que realizan esta actividad en territorio de diferentes Comunidades Autónomas, así como a las realizadas en Ceuta y Melilla, establece varios tipos de sociedades cooperativas. Efectivamente, distingue las de primer y segundo grado; así como menciona tres regímenes jurídicos diferentes, dependiendo de si son cooperativas protegidas, no protegidas o especialmente protegidas, como sería el caso propio de este estudio. De manera que nos centraremos en las cooperativas agrarias, reguladas en la Sección 4ª del Capítulo X del Título I de la mencionada normativa aplicable, donde se establece que son cooperativas agroalimentarias aquellas en las que se asocian los titulares de las explotaciones agrarias, ganaderas o forestales, así como los titulares de dichas explotaciones en régimen de titularidad compartida, siempre que tengan como finalidad un *“mejor aprovechamiento de las explotaciones de sus socios, de sus elementos o componentes de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural, así como atender a cualquier otro fin o servicio que sea propio de la actividad agraria, ganadera, forestal o estén directamente relacionados con ellas y con su implantación o actuación en el medio rural”*¹⁰. Del mismo modo, también podrán integrar estas sociedades cooperativas, las sociedades agrarias de transformación (SAT), comunidades de regantes, comunidades de aguas, comunidades de bienes y sociedades civiles o mercantiles siempre que tengan el mismo objeto social.

⁹ Artículo 1. Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. «BOE» núm. 170, de 17 de julio de 1999

¹⁰ Explicación llevada a cabo de acuerdo con el artículo 93. Ley 27/1999 juntamente con German Orón Moratal (1998). “Tributación de rentas agrarias obtenidas a través de cooperativas”. Ed. Universidad de La Rioja. 3ª Jornadas de Derecho Agrario. ISBN 8495301083.

Tabla 1. Clasificación de sociedades cooperativas

	Primer grado	Segundo grado	Tercer grado
Tipo	Asociación de personas naturales	Asociación de, como mínimo, dos cooperativas de primer grado, cuyos socios son personas jurídicas	Asociación de, al menos, dos o más cooperativas de segundo grado
Especialmente protegidas	Coop. de Trabajo Asociado	Asociación de dos o más sociedades cooperativas de primer grado especialmente protegidas (art. 35. Ley 20/1990)	Asociación de dos o más sociedades cooperativas de segundo grado especialmente protegidas (art. 35. Ley 20/1990)
	Cooperativas Agrarias		
	Coop. De Explotación Comunitaria de la Tierra		
	Coop. Del Mar		
	Coop. De Consumidores y Usuarios		
	Coop. De viviendas		
	Coop. De crédito		
	Coop. Sanitarias		
	Coop. De transportistas		
	Coop. De Seguros		
	Coop. De enseñanza		

	Coop. De servicios		
Protegidas	Se ajustan a los principios y disposiciones de la LGC o de LCCA y cumplen los requisitos para no perder la condición, del artículo 13. Ley 20/1990.	Asociación de dos o más sociedades cooperativas de primer grado fiscalmente protegidas (art. 35. Ley 20/1990)	Asociación de dos o más sociedades cooperativas de segundo grado fiscalmente protegidas (art. 35. Ley 20/1990)
No protegidas	Cooperativas que han incumplido los requisitos del artículo 13 de la Ley 20/1990, de modo que dejan de ser sociedades cooperativas protegidas en su régimen fiscal.	Asociación de dos o más sociedades cooperativas de primer grado no protegidas	Asociación de dos o más sociedades cooperativas de segundo grado no protegidas

Fuente: Elaboración propia de acuerdo con la Ley 20/1990 y Ley 27/1999

d) Sociedad Agraria de Transformación

Así como también podemos realizar actividad agropecuaria mediante las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT), que son sociedades civiles “*de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a aquella finalidad*”¹¹, de acuerdo con lo regulado en el artículo 1 del Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación. Estos entes gozan de personalidad jurídica

¹¹ «BOE» núm. 194, de 14 de agosto de 1981.

propia, diferente a la de sus miembros, que será adquirida una vez haya procedido a la inscripción de la SAT en el Registro General de SAT del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o en el de la Comunidad Autónoma (CCAA) a la que pertenezca la misma, quedando constituida mediante contrato por un mínimo de tres socios.

e) Sociedad civil

Cuando las personas pertenecientes al sector agropecuario deciden constituirse como sociedad civil, realizan un contrato en el que se obligan a poner en común dinero, trabajo o bienes teniendo como objetivo el reparto de las ganancias entre los socios, estando regulado por el Código Civil¹². De acuerdo con esta normativa, se trata de un *“contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias”*¹³. La sociedad civil puede constituirse con objeto civil o mercantil, incluso como sociedad colectiva o comanditaria simple. En cuanto a la personalidad jurídica, pueden tener o no, esto dependerá de cómo lleven a cabo los pactos entre los socios, de manera que si los pactos entre los socios se mantienen secretos, la sociedad carecerá de personalidad jurídica¹⁴. Esta entidad podrá constituirse siempre que se cuente con al menos dos socios, quienes podrán ser socios industriales, si aportan trabajo, o socios capitalistas, si su aportación consiste en bienes o dinero.

f) Sociedad mercantil (colectiva, comanditaria, anónima, etc.)

En el caso de que los agricultores y ganaderos decidieran constituirse con la denominación de alguna sociedad mercantil, podría serlo mediante una sociedad colectiva, comanditaria o anónima, estando todas ellas reguladas en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital¹⁵. De modo que, si se constituye como sociedad anónima, la responsabilidad de las personas que la compongan será limitada al capital que hayan aportado, mientras que los fundadores de esta tendrán responsabilidad solidaria frente

¹² Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. «Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25/07/1889.

¹³ Artículo 1665. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

¹⁴ Artículo 1669. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

¹⁵ «BOE» núm. 161, de 03 de julio de 2010.

a la sociedad anónima, a los accionistas y a terceros de las aportaciones realizadas a la sociedad así como de la valoración de las aportaciones no dinerarias. En este supuesto, la sociedad podrá constituirse con un único socio, no obstante, tiene el inconveniente de tener que realizar una aportación al capital social de 60.000 euros como mínimo.

Por el contrario, si la empresa agraria es constituida como sociedad colectiva o sociedad comanditaria, la responsabilidad de los agricultores y ganaderos que la integren será ilimitada, teniendo que responder de manera subsidiaria, personal y solidariamente en el caso de la sociedad colectiva y de los socios colectivos que componen la sociedad comanditaria. Mientras que los socios comanditarios que constituyan sociedades comanditarias simples y comanditarias por acciones responderán únicamente en función de lo aportado, por lo tanto de una manera limitada. Estas entidades podrán constituirse mediante el acuerdo de al menos dos miembros, rigiéndose por el Código de Comercio en el caso de adoptar la forma jurídica de Sociedad colectiva y sociedad comanditaria simple. Mientras que si se constituye como Sociedad comanditaria por acciones estará regulada por la Ley de Sociedades de Capital y por la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas¹⁶.

2.3.Fiscalidad del sector agrario en el territorio español

El sector agrario en España ha sido objeto de un proceso de transición, que se inició con la reforma de 1845. Esta reforma fue calificada como “*una medida modernizadora de la imposición sobre la actividad agraria y la propiedad inmueble*”¹⁷, ya que teniendo el propósito de mejorar el régimen fiscal, introdujo la modalidad simplificada tanto en los impuestos directos que gravan la renta y los beneficios obtenidos, como en los indirectos, quienes gravan el consumo. Ello favoreció que, en nuestros días, el sector agrario forme parte de un mercado mucho más abierto. De este modo, ha sido notorio el proceso de modernización de las explotaciones agrarias, con el fin de lograr una mejor capacidad de competición en los mercados, así como para fomentar una mayor sostenibilidad del medio ambiente e incentivar un mejor nivel de vida y trabajo

¹⁶ «BOE» núm. 234, de 29 de septiembre de 2022

¹⁷ Vallejo Pousada, R. Relaciones: Estudios de historia y sociedad, Vol. 29, Nº. 115, 2008 (Ejemplar dedicado a: Fiscalidad en el mundo hispánico), págs. 85-126.
Reforma tributaria y fiscalidad sobre la agricultura en la España liberal, 1845-1900, Zaragoza, 2003.

de las personas que forman parte de este sector, tal como queda regulado en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

No obstante, pese a encontrarse en un nuevo contexto mucho más abierto relativamente a décadas anteriores, tiene debilidades que lo alejan de otros sectores de la economía española, tal como expone el Libro Blanco de la agricultura y el desarrollo rural¹⁸ (2004). Prueba de ello, es que la propia Constitución Española exige expresamente una actuación pública de fomento de este. Específicamente el apartado primero de su artículo 130 establece que: *“los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la pesca y de la artesanía a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles¹⁹”*.

De modo que, con el propósito de fomentar la modernización y desarrollo del sector agrario, se han producido modificaciones en los distintos tributos que forman parte del régimen tributario de este sector. La tabla 2 muestra un cuadro con las principales figuras impositivas que gravan la renta, consumo y beneficios de los contribuyentes pertenecientes al sector agropecuario.

Tabla 2. Principales impuestos aplicados al sector agrario.

Directos	Impuesto sobre Renta de Personas Físicas (IRPF)	Método estimación objetiva
		Método estimación directa
	Impuesto sobre Sociedades	
	Impuesto sobre Bienes Inmuebles	
	Otros impuestos	Sucesiones y Donaciones
		Patrimonio
		Actividades Económicas
		Construcciones, instalaciones y obras
Vehículos de Tracción Mecánica		

¹⁸ Libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural. Tomo I. Capítulo 7. La fiscalidad del sector agrario en España. Ministerio de agricultura, pesca y alimentación (2004).

¹⁹ Cita obtenida del Artículo 130.1. de la Constitución Española. «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Indirectos	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	Régimen Especial para la agricultura, ganadería y pesca (REAGP)
		Régimen General
		Régimen Simplificado
	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
		Actos Jurídicos Documentados
		Operaciones Societarias
	Impuestos Especiales	Electricidad
		Hidrocarburos
		Alcohol y bebidas alcohólicas
		Otros

Fuente: Elaboración propia.

A continuación, a lo largo de los apartados siguientes, expondremos y analizaremos las características que definen el funcionamiento del sistema fiscal del sector agrario en nuestro país, destacando la regulación de los principales impuestos aplicados a este sector.

3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Como punto de partida, tal como hemos observado en la Tabla 2 de este documento, la mayoría de los impuestos del sistema de tributación aplicable en España resultan aplicables en el sector agrario. Sin embargo, cabe destacar que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ya sea por su generalidad al ser aplicado prácticamente a todos los empresarios autónomos, por su periodicidad o por su importancia cuantitativa, es considerado como el más influyente del sector, según lo aludido por Casquet Morate, E. y Gómez-Limón Rodríguez J.A.²⁰.

Tal y como queda establecido en la 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, que es la normativa que regula este tributo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas

²⁰ Casquet Morate, E. y Gómez-Limón, J. A. (2001). "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 vegetal*. Universidad de Valladolid.

Físicas es “*un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares*”²¹. Por ello, tributarán por esta figura impositiva los agricultores y/o ganaderos siempre que actúen como personas físicas, es decir adoptando la forma jurídica de empresario individual o como entidades en régimen de atribución de rentas en IRPF con el requisito de que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas²².

De modo, que únicamente serán sujetos pasivos de IRPF los ganaderos y/o agricultores que se acojan a las formas jurídicas de empresarios individuales o sean comuneros de las comunidades de bienes. En el caso de que sean empresarios individuales tributarán por la totalidad de los ingresos percibidos de haber realizado una actividad agraria en concepto de rendimiento de actividad económica. Mientras que, si adoptan la forma jurídica de comunidad de bienes, cada persona que componga esta agrupación, deberá tributar individualmente por la parte que le corresponda.²³

Desde la reforma de la ley del IRPF introducida en 1991(Ley 18/1991, de 6 de junio) figuran varios métodos de cuantificación de tributación de las rentas del sector agrario, en tanto se pretendió incorporar un sistema que determinara los rendimientos netos de la actividad empresarial similar al establecido en el Impuesto de Sociedades (IS), lo que daría lugar al método de estimación directo.

Pero la Ley 18/1991 puso a disposición otro sistema alternativo, el método de estimación Objetivo, que cuantificara las rentas procedentes de las actividades empresariales de manera general. No obstante, hasta la Orden de 29 de noviembre de 1994²⁴, no se impuso este sistema de tributación, mediante un conjunto de signos, índices, coeficientes y módulos, en la cuantificación de las actividades agrarias (como régimen más sencillo al de estimación directa), empezando a ser aplicado en 1995²⁵. A

²¹ Cita extraída del art. 1 de la Ley 35/2006, según lo desarrollado en “Conocimientos fiscales aplicables a las actividades económicas agrícolas y ganaderas: Regímenes de declaración fiscal, amortizaciones y regímenes del IVA”. *Centro de Transferencia Agroalimentaria*. Informaciones Técnicas del Departamento de Agricultura, Pesca y Alimentación del Gobierno de Aragón, nº 200, pp. 2-19, 2008

²² Artículo 1. Ley 35/2006 junto a la consulta realizada en la Agencia Tributaria.

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/>

²³ Las consultas vinculantes (V2395-15 o V2430-15), aclaran que las Comunidades de Bienes tributan como entidad en atribución de rentas de acuerdo con lo establecido en el régimen especial de la Sección 2ª de Título X de la Ley 35/2006.

²⁴ Orden de 29 de noviembre de 1994 por la que se da cumplimiento para 1995 y 1996 a lo dispuesto en los artículos 27, apartado uno, y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 37, número 1º, apartado 1.º, 38 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

²⁵ Pareja-Obregón Ruano, C.(1996). La fiscalidad agraria. Los módulos en el sector agropecuario.

continuación, procederemos a explicar detalladamente estos sistemas de tributación de las rentas agrarias en el Impuesto sobre Renta de Personas Físicas en la actualidad.

3.1.Método de estimación directa

De acuerdo con lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), podemos determinar la base imponible de las actividades propias del sector agrario mediante los regímenes de estimación directa u objetiva. En primer lugar, el sistema de estimación directa podrá ser utilizado por el contribuyente, así como por la Administración Tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo²⁶. Pues bien, la Ley 35/2006²⁷, en su artículo 16, alude a este régimen de estimación directa como principal método de aplicación general, pudiendo admitir dos modalidades distintas, la normal y otra simplificada. Como consecuencia, los agricultores deberán de soportar una carga fiscal diferente según el método de cuantificación adoptado²⁸.

3.1.1. Modalidad normal

a) Ámbito subjetivo

La cuantificación de los rendimientos procedentes de actividades agrarias se llevará a cabo mediante la estimación directa normal siempre que cumpla uno de estos dos supuestos²⁹: a) cuando el volumen de ventas, esto es la cifra neta de negocios exceda del límite establecido para aplicar el método de estimación simplificada, es decir los 600.000 euros en el año anterior inmediato, y b) cuando el ganadero o agricultor, contribuyente de este tributo, renuncie expresamente a aplicar el método de estimación directa simplificada de manera voluntaria³⁰. En este caso se podrá efectuar el derecho de renuncia a este método de estimación durante el mes de diciembre previo

²⁶ Artículo 51. LGT.

²⁷ 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.

²⁸ Marí-Vidal, S. y Campos-Campillo, E (2016). “Neutralidad fiscal en la determinación de los ingresos de los agricultores; un problema que debe ser resuelto”. *Economía Agraria y Recursos Naturales*. vol. 16,2. (2016). págs. 111-141

²⁹ Artículos 16.2.a) y 30.1 de Ley 35/2006, desarrollado posteriormente en el Manual de la Renta 2022. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/IRPF/IRPF-2022/ManualRenta2022_es_es.pdf.

³⁰ Explicación realizada de acuerdo con lo desarrollado por Casquet Morate.E, y Gómez-Limón, J.A (2001). Vol. 16,nº2, pp. 213-236.

al inicio del año natural en que entre en vigor, teniendo una duración de tres años como mínimo, siendo prorrogada en cada uno de los años posteriores³¹.

De acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio vigente³²(siguiendo las indicaciones de la propia Agencia Tributaria como las referidas en el Manual de la Renta del año 2022), la cifra neta de negocios se calcula mediante la diferencia entre las partidas positivas y negativas a aplicar.

De tal forma que supondrán partidas positivas las siguientes³³: a) el importe derivado de la venta de productos y prestación de servicios, así como otros ingresos provenientes de la actividad ordinaria de la empresa, entendiendo como tal las contraprestaciones por la actividad que la empresa realiza regularmente y de la que obtiene sus ingresos de manera periódica; b) junto a ello, también hay que contar con el precio de adquisición o el coste de producción de bienes y prestación de servicios entregados a cambio de otros bienes, o como contraprestación de servicios que sean considerados un gasto para la empresa; c) como también se incluye el importe de las subvenciones que sean entregadas a la empresa de manera individual dependiendo del precio de las unidades de producto vendidas o por la cuantía de los servicios que han sido prestados.

Es relevante aclarar que no forman parte de esta partida ni las subvenciones corrientes, ni los ingresos financieros, así como tampoco quedarán incluidos los productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma.

Por otro lado, deduciremos las siguientes partidas calificadas como partidas negativas: a) la suma de las devoluciones de ventas; b) los descuentos comerciales efectuados sobre ingresos computados en la cifra anual de negocios; c) los de pronto pago concedidos fuera de factura o "rappels" sobre ventas, así como las prestaciones de servicios; y c) el importe de IVA y los Impuestos Especiales, en el supuesto de que

³¹ Artículo 29.1. 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. «BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

³² Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. «Gaceta de Madrid» núm. 289, de 16/10/1885.

³³ Desarrollo basado en lo establecido en el artículo 35.2. del Código de Comercio; artículo 34 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. «BOE» núm. 38, de 13 de febrero de 2021.

hubieran sido computados dentro del importe de las ventas o de la prestación de servicios, teniendo que ser repercutidos.

b) Cálculo rendimiento neto

Como punto de partida para proceder al cálculo del rendimiento neto mediante la estimación directa normal, dejaremos constancia de que será realizado conforme a lo establecido por la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades juntamente con la Ley y el Reglamento del IRPF³⁴. De este modo, para calcular el rendimiento neto se deberá de corregir el resultado contable determinado según lo establecido en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad, aplicando para ello los ajustes y correcciones fiscales que constan en los libros registro, tal como podemos observar en la Tabla 3 de este trabajo. De modo que obtendremos el rendimiento neto de la diferencia entre los ingresos íntegros menos los gastos deducibles del ejercicio.

Tabla 3. Cálculo de rendimiento neto por estimación directa normal

FASE 1
(+)Ingresos íntegros
(-) Gastos deducibles (incluido amortizaciones de su régimen).
(=) Rendimiento neto.
FASE 2
(-) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años o de los obtenidos de forma notoriamente irregular (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros.
(=) Rendimiento neto reducido.
FASE 3
(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes con único cliente no vinculado:
*Reducción general: 2.000 euros

³⁴ Véase: Centro de Transferencia agroalimentaria (2008). N.º 200, pp. 2-19.

*Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros.
*Incremento adicional por discapacidad.
(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior).
(-) Reducción por inicio de actividad
(=) Rendimiento neto reducido total.

Fuente: Agencia Tributaria 2022.

Serán considerados ingresos íntegros de la actividad económica realizada por los contribuyentes del sector agrario, entre otros, los procedentes de la venta de productos, de las prestaciones de servicios que forme parte de la actividad principal³⁵, así como ingresos procedentes de subvenciones corrientes, de subvenciones de capital, autoconsumos de bienes y servicios, como podemos observar en el Anexo I de este trabajo. Respecto a subvenciones corrientes, está previsto que el sector agrario reciba una ayuda directa para compensar el aumento de costes causados por la guerra entre Ucrania y Rusia,³⁶ o las ayudas de la Política Agraria Común (PAC).

Por otro lado, serán deducibles los gastos por adquisiciones corrientes de bienes y servicios (semillas, fertilizantes, insecticidas, carburantes, piensos, vacunas, envases y, en general, todas las materias consumibles en el proceso productivo de la empresa), así como la cuantía por tributos, suministros, reparaciones, gastos de personal, gastos financieros, amortizaciones y dotaciones a las provisiones, entre otros³⁷.

c) Obligaciones formales a cumplir

Los agricultores y ganaderos que quieran tributar por este método de estimación directa en el IRPF estarán obligados a cumplir con algunas obligaciones formales³⁸, tales como conservar durante los cuatro años que dura el plazo máximo de prescripción de acuerdo con la Ley General Tributaria³⁹, los justificantes y

³⁵ Artículo 27.1. Ley 35/2006. «BOE» núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

³⁶ Artículo 33 del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo «BOE» núm. 76, de 30/03/2022; Real Decreto 428/2022, de 7 de junio «BOE» núm. 136, de 8 de junio de 2022.

³⁷ Véase Anexo I. de este documento.

³⁸ Artículo 104. Ley 35/2006. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006 juntamente con Artículo 68. RD 439/2007. «BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

³⁹ Artículo 66. Ley 58/2003. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

Además, los empresarios deberán de llevar una contabilidad ajustada de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad. No obstante, como hemos establecido en el apartado 2.2. de este documento, hay discrepancias a la hora de afirmar si las actividades económicas desarrolladas por agricultores y ganaderos son de carácter mercantil, ya que, aunque el Código de Comercio no las incluye, actualmente sí tienen la posibilidad de poder inscribirse en el Registro Mercantil. Por ello, cabe considerar que los agricultores y ganaderos, siempre que voluntariamente se registren con la condición de empresario individual, deberán de llevar una contabilidad ajustada con estos marcos normativos. Es decir, que deberán llevar el libro diario, donde se anota la cuantía de todas operaciones realizadas durante el desarrollo de la actividad, así como el libro de inventarios y cuentas anuales, necesarios para formular el balance de la empresa y el cierre a finales de año.

Unido a ello, todos los contribuyentes considerados empresarios que desarrollen cualquier actividad -independientemente de ser considerada mercantil o no- estarán obligados a llevar los libros de registro de ventas e ingresos, que registra las operaciones de ingresos a través de justificantes y facturas emitidas, registro de compras y gastos, que contabiliza facturas recibidas de contratación de servicios, compras y justificantes de pago. Del mismo modo, deberán llevar el libro de registro de bienes de inversión, documento que contabiliza todo lo relativo a inmovilizado material intangible así como otras inversiones inmobiliarias.

En materia de obligaciones formales que deben de cumplir los contribuyentes por este impuesto, cabe señalar que con la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio⁴⁰ se introdujo que con las anotaciones registrales en el libro de registro de ingresos y gastos se dejara constancia del número de identificación fiscal de la contraparte con el fin de aumentar

⁴⁰ «BOE» núm. 170, de 17/07/2019 (entrada en vigor el 1/1/2020).

la compatibilidad entre los libros fiscales de los impuestos, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.1.2. Modalidad simplificada

a) Ámbito subjetivo

Los agricultores y ganaderos podrán acogerse a la modalidad simplificada de estimación directa de rentas siempre que concurren estos supuestos: a) que no renuncien voluntariamente a la misma; b) que su importe neto de cifra de negocios del total de sus actividades económicas en el año inmediato anterior no supere el límite de 600.000 euros; c) que renuncien a estimar el rendimiento neto de las actividades agrarias por la modalidad de estimación objetiva⁴¹ o d) en caso de que ninguna de las actividades realizadas por los contribuyentes tribute por el método de estimación directa normal.

El hecho de que el volumen neto de la cifra de negocios supere el límite establecido, supondrá la exclusión de la posibilidad de aplicar este método, siendo aplicable desde inicio del año inmediato posterior a aquel en que haya rebasado el límite establecido, teniendo que determinar los rendimientos de actividades agrarias por la modalidad normal de estimación directa.

Dada la incompatibilidad existente entre los métodos de estimación del rendimiento neto por las modalidades de estimación directa (tanto normal como simplificada) y estimación objetiva, en el supuesto de que alguna actividad agraria sea cuantificada por el método directo, todas las restantes deberán de ser determinadas por el mismo método de estimación, de acuerdo con el Reglamento del IRPF.

b) Cálculo rendimiento neto

El rendimiento neto calculado mediante este método de estimación se llevará a cabo siguiendo el procedimiento que hemos recogido en la Tabla 3 de este documento, donde establecemos el procedimiento a seguir para la estimación directa mediante la modalidad normal, estableciendo algunas novedades propias de este sistema simplificado de estimación directa.

⁴¹ Artículo 30.1. Ley 35/2006; Artículos 28 y 29. RD 439/2007.

Tabla 4. Coeficientes de amortización lineal para método de estimación directa

Grupo	Elementos patrimoniales	Método simplificado		Método normal	
		Coefficiente lineal máximo (%)	Período máximo (años)	Coefficiente lineal máximo (%)	Período máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	3	68	3	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10	20	10	20
3	Maquinaria	12	18	12	18
4	Elementos de Transporte	16	14	10/16	20/14
	Elementos de transporte interno	16	14	10	20
	Elementos de transporte externo	16	14	16	14
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26	10	25/33	8/10
	Equipos para procesos de información	26	10	25	8
	Sistemas y programas informáticos	26	10	33	10
6	Útiles y herramientas	30	8	25	8
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16	14		
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25		
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50		
10	Olivar	2	100		

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria, 2022.

Algunas de las características que diferencian los métodos de estimación directa, normal y simplificada, son las amortizaciones, como hemos proyectado en la Tabla 4 de este documento. En el caso de que el agricultor o ganadero decida determinar el rendimiento neto por la modalidad simplificada, deberá de aplicar las amortizaciones simplificadas que se encuentran en la Orden de 27 de marzo de 1998⁴². Sin embargo, si se aplicara el método normal, la amortización sería la regulada en la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴³. De modo que, si se acoge a la modalidad normal, su cuota de amortización será menor en el caso de los elementos de transporte internos, como pueden ser los vehículos utilizados por los agricultores y ganaderos destinados al traslado de mercaderías, animales o material afecto a la actividad agraria desarrollada, o en los equipos para procesos de información, necesarios para alcanzar la modernización de la agricultura relativamente a otros sectores, así como útiles y herramientas tales como tractores, maquinaria manual o cosechadoras, entre otras.

⁴² Artículo primero de la Orden de 27 de marzo de 1998 por la que se aprueba la Tabla de Amortización Simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. «BOE» núm. 75, de 28/03/1998.

⁴³ Artículo 12.1.a) de la Ley 27/2014. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014.

En cuanto al porcentaje de amortización de ganado en el método de estimación directa normal no disponemos de datos relevantes, pero sí en la modalidad simplificada. De manera que nos especifica las cuotas de amortización en función de la tipología del ganado o de los frutos, qué cuotas de amortización deberán de soportar los agricultores y ganaderos.

Otra de las particularidades de este método es la posibilidad de deducción de las provisiones y gastos de difícil justificación, que de acuerdo con el Reglamento del IRPF, se cuantificarán aplicando un 5 por ciento del rendimiento neto positivo, esto es, la diferencia entre la totalidad de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles (entre los que incluimos las amortizaciones), con el límite de no poder superar los 2.000 euros anuales⁴⁴. Cabe destacar que el 5 por ciento será aplicado actividad por actividad, siendo el límite máximo en todas las actividades del contribuyente de 2.000 euros. Asimismo, en este año 2023, ha aumentado a un 7 por ciento los gastos deducibles de difícil justificación, tal como recoge el Real Decreto 31/2023⁴⁵, siendo aplicado desde el 26 de enero de 2023. Por tanto, podrán deducir un 7 por ciento de los beneficios totales de modo que la cuantía de impuestos que el contribuyente pague resulte ser menor.

c) Obligaciones formales a cumplir

En cuanto a obligaciones a cumplir, los contribuyentes provenientes del sector agrario que se acojan a esta modalidad tienen el deber de llevar un libro registro de ventas e ingresos, de compras y gastos, así como de bienes de inversión con carácter general, independientemente de si se trata de actividades mercantiles o no mercantiles.

3.2.Método de estimación objetiva

a) Ámbito subjetivo

La implantación del método de estimación objetiva o por módulos para determinar el rendimiento neto de las actividades pertenecientes al sector agropecuario, (esto es,

⁴⁴ Artículo 30.1.2ª. RD 439/2007.

⁴⁵ Real Decreto 31/2023, de 24 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones. «BOE» núm. 21, de 25 de enero de 2023.

rendimientos obtenidos de actividades agrícolas, ganaderas, forestales y otras procedentes de procedimientos de elaboración, transformación y manufactura de productos naturales llevadas a cabo por el contribuyente, titular de dichas explotaciones agrarias⁴⁶), será posible utilizarlo siempre que cumplan los siguientes requisitos⁴⁷:

- Que su actividad esté incluida entre las recogidas en las Órdenes Ministeriales que anualmente elabora el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, siendo la última en aplicarse la Orden HFP/1172/2022⁴⁸, de 1 de diciembre. Para observar las actividades incluidas en esta normativa a las que cabe la posibilidad de ser aplicada esta modalidad de tributación, consultar el Anexo II de este documento.
- Que no utilicen el método de estimación directa, tanto normal como simplificada, para determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica del sector agrario; puesto que es incompatible. De modo que todos los rendimientos netos de las actividades deben de determinarse por el mismo método de estimación de la renta.
- Que el importe de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior no exceda de un volumen de 250.000 euros anuales para el conjunto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, del sector agrario desarrolladas por el contribuyente. Cabe destacar que solo se contabilizaran para determinar este rendimiento íntegro las operaciones que tengan obligación de anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos.
- No haber excedido en el ejercicio anterior el volumen de compras en bienes y servicios para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente la cantidad de 250.000,00 euros anuales, excluidas las adquisiciones del inmovilizado.
- Que el agricultor o ganadero contribuyente no haya renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido

⁴⁶ Siguiendo lo establecido por Centro de Transferencia Agroalimentaria (2008). N.º 200, pp. 2-19.

⁴⁷ Artículo 32. RD 439/2007; artículo 16.2.b), 31, disposición transitoria trigésima segunda. Ley 35/2006. Orden HFP/1172/2022.

⁴⁸ Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 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. «BOE» núm. 288, de 01 de diciembre de 2022.

(IVA), ni al régimen especial simplificado de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto (IGIC), ni al régimen especial simplificado del IVA ni del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Si decide renunciar a este método de estimación, se debe de proceder a la presentación de la declaración censal en diciembre del año anterior al inicio del año natural en que comience a cobrar efecto este impuesto. Asimismo, también podrá renunciar a esta modalidad al presentar en el plazo estimado para ello por la normativa reguladora el pago fraccionado que corresponde al primer trimestre del ejercicio de la actividad conforme a lo dispuesto para la estimación directa.

- En cuanto a sujetos pasivos, se encuentran excluidos de este método tanto las sociedades mercantiles como las sociedades cooperativas y las SAT.

b) Cálculo rendimiento neto

Para determinar el rendimiento neto de la renta obtenida por las personas incluidas en el sector agrario, debemos de realizar el procedimiento que hemos representado en la Tabla 5 de este trabajo.

Tabla 5. Esquema del rendimiento neto por el método objetivo

<p>FASE 1ª Volumen total de ingresos (x) Índice de rendimiento neto (=) RENDIMIENTO NETO PREVIO</p> <p>FASE 2ª (-) Reducción por adquisición de gasóleo agrícola: 35% (-) Reducción por adquisición de fertilizantes: 15% (-) Amortización del inmovilizado material e intangible (excluidas actividades forestales) (=) RENDIMIENTO NETO MINORADO</p> <p>FASE 3ª (x) Índices correctores (=) RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS</p> <p>FASE 4ª (-) Reducción general (15%) (-) Reducción agricultores jóvenes (-) Reducción especial isla de La Palma (-) Gastos extraordinarios (=) RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD</p> <p>FASE 5ª (-) Reducción (30%) con una base reducción máxima de 300.000 euros.</p>
--

Por rendimientos con período de generación superior a dos años cuando se imputen a un solo ejercicio

Por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio

Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 01-01-2015.

(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferior

(=) RENDIMIENTO NETO REDUCIDO

Fuente: Agencia Tributaria (2022)

Partimos del cálculo del rendimiento neto previo, siendo calculado multiplicando el volumen total de ingresos, (donde incluiremos las subvenciones corrientes, de capital así como la ayuda PAC en pago único y otras indemnizaciones por cada uno de los cultivos y explotaciones), por el índice de rendimiento neto que corresponda para cada volumen de actividad, de acuerdo con lo establecido en la Orden HFP/1172/2022⁴⁹.

Una vez tengamos calculado esta cuantía, procederemos a determinar el rendimiento neto minorado, para lo que deberemos de aplicar las amortizaciones y reducciones que disminuyan este rendimiento. En el caso de las amortizaciones, los agricultores y ganaderos que se acojan a esta modalidad de estimación podrán amortizar los elementos patrimoniales del inmovilizado relacionado con el ganado o con frutales con mayor rapidez, al tener unos coeficientes de amortización anuales mayores, tales como el 22 por ciento en el ganado vacuno, porcino, ovino y caprino, frente al 16 por ciento si se acogen al método simplificado de estimación directa, el 10 o 5 por ciento según se trate de equino y frutales no cítricos o de frutales cítricos y viñedos respectivamente, frente a los porcentajes aplicados en el otro método alternativo, como observamos en la Tabla 4 de este documento, o el 3 por ciento de amortización anual en el supuesto de los olivares⁵⁰.

Además, otro de los puntos fuertes que nos llevan a utilizar este método de determinación de la renta obtenida por actividades agrarias es que las órdenes ministeriales han establecido ciertas reducciones a la hora de calcular el rendimiento obtenido. Por ello, este régimen supone un mayor alivio para los contribuyentes de renta por actividades agrícolas, ganaderas o forestales, sirviendo de instrumento que recompense los daños sufridos en este sector de la economía. Cabe destacar que estas

⁴⁹ Véase Anexo II e instrucción 2.3 del mencionado Anexo II Orden HFP/1172/2022, de 1 de diciembre.

⁵⁰ Véase Anexo II. 2.2. Orden HFP/1172/2022. «BOE» núm. 288, de 01 de diciembre de 2022.

reducciones pueden ser aplicadas en situaciones específicas⁵¹, como pueda ser perjuicios y daños causados por el cambio climático o adversidades derivadas de la invasión rusa en Ucrania.

Así, en esta modalidad de estimación objetiva, se permite que los contribuyentes, que hayan adquirido gasóleo agrícola en los ejercicios 2022 y 2023, que esté debidamente resaltado en las facturas expedidas y perfectamente cumplimentadas, apliquen una reducción por adquisición de gasóleo agrícola de un 35 por ciento.

De la misma manera, para los contribuyentes que hayan adquirido fertilizantes en los ejercicios 2022 y 2023, y hayan recogido debidamente el precio en las facturas expedidas, podrán acogerse a una reducción del 15 por ciento con motivo de la adquisición de estos fertilizantes.

En la Orden HFP/1172/2022, también se reconoce una subida del 10 por ciento en la reducción general aplicada sobre el rendimiento neto de módulos de las actividades propias del sector agrario, siendo en este año 2023 del 15 por ciento.

Todas estas reducciones, que hemos nombrado, suponen una novedad introducida por esta normativa como medidas que pretenden aliviar a los contribuyentes de rentas del sector agrario a causa de los conflictos por la guerra de 2022.

Junto a ello, no cabe olvidar que también establece como novedad una reducción del 20 por ciento por el acontecimiento inesperado que vivimos en 2022, la erupción del volcán de la Isla de la Palma. En este caso, los agricultores o ganaderos que desarrollen su actividad en la Palma y se acojan a la determinación del rendimiento neto por estimación objetiva, podrán reducir un 20 por ciento el rendimiento por estas actividades.

Además de estas novedades introducidas para los ejercicios 2022 y 2023, se siguen manteniendo los gastos de carácter excepcional y las reducciones para agricultores jóvenes o asalariados agrarios en un 25 por ciento, de acuerdo con la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, en el supuesto obligado de que argumenten que están siguiendo un proyecto de mejora de la explotación agraria.

⁵¹ Reducciones recogidas en la Orden HFP/1172/2022. «BOE» núm. 288, de 01 de diciembre de 2022.

c) Obligaciones formales para cumplir

Entre las obligaciones formales a cumplir por los contribuyentes acogidos a este sistema de estimación objetiva, deben de llevar una correcta contabilización de las facturas emitidas, facturas recibidas y justificantes documentales numerados por fechas y agrupados por trimestres, tal y como establece el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el RD 1619/2012, de 30 de noviembre⁵². Del mismo modo, deberán de llevar un control de los libros de registro de compras y gastos, ventas e ingresos, donde cabe especialmente mencionar la obligación de llevar un control sobre las subvenciones e indemnizaciones recibidas. En el supuesto de que estos agricultores y ganaderos hayan practicado alguna amortización, deberán de llevar el libro registro de bienes de inversión.

d) Coordinación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (régimen simplificado)

Los regímenes especiales de estimación de IVA y la modalidad de renta en estimación objetiva están coordinados, en consecuencia, si se renuncia a la determinación del rendimiento neto de las actividades agrarias por la modalidad de estimación objetiva de renta, conllevará la renuncia simultánea del régimen especial de estimación simplificada del IVA o del REAGP del IVA. Y lo mismo en el caso contrario, tal como recoge el Reglamento del IRPF⁵³.

Del mismo modo, en caso de exclusión del régimen especial del IVA, bien sea la modalidad simplificada o el REAGP, supondrá la exclusión del método de estimación objetiva de todas las actividades llevadas a cabo por los agricultores y ganaderos que realizan estas actividades propias del sector agropecuario. Como hemos expuesto en el Anexo II, anualmente el Ministerio de Hacienda y Economía elabora unas órdenes ministeriales, en las que desarrolla los métodos de estimación objetiva del IRPF, así como el régimen especial simplificado del IVA, siendo la normativa reguladora vigente la Orden HFP/1172/2022⁵⁴. Por ello, tal y como podemos observar, las actividades incluidas en el método de estimación objetiva del IRPF son las mismas que las del régimen especial simplificado del IVA.

⁵² «BOE» núm. 289, de 01/12/2012.

⁵³ Véase Artículo 36. del Real Decreto 439/2007. «BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

⁵⁴ «BOE» núm. 288, de 01 de diciembre de 2022

Tabla 6. Coordinación de los regímenes de IRPF e IVA

	IRPF-EO		IVA-RS IGIC-RS		IVA-REAGP IGIC-REAGP		
EFFECTO	RENUNCIA 3 AÑOS	EXCLUSIÓN 1 AÑO	RENUNCIA 3 AÑOS	EXCLUSIÓN 1 AÑO	RENUNCIA 3 AÑOS	EXCLUSIÓN 1 AÑO	
IRPF	ED Simplificada		ED Simplificada	Renuncia EO ED Simplificada	Exclusión EO ED Simplificada	Renuncia EO ED Simplificada	Exclusión EO (Por VOLUMEN ED Simplificada)
IVA	RS	Renuncia Régimen General	Exclusión Régimen General	Régimen General	Régimen General	Exclusión RS Régimen General	Exclusión RS Régimen General
	REAGP	Exclusión Régimen General	Exclusión (Por VOLUMEN) Régimen General	Exclusión Régimen General	REAGP	Régimen General	Régimen General

Fuente: Agencia Tributaria

Asimismo, como hemos ilustrado en la Tabla 6 de este documento, en caso de que se renuncie a la estimación objetiva en el IRPF o sea excluido de este, durante un periodo de tres años o un año respectivamente, deberá de acogerse al Régimen de estimación directa en el IRPF y al régimen general del IVA.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Aunque el Impuesto sobre la Renta es el tributo más importante en el régimen fiscal del sector agrario, también es preciso destacar el papel relevante del Impuesto sobre el Valor Añadido a la hora de gravar los rendimientos obtenidos por los productores agrarios. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un “*tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes*”⁵⁵. De acuerdo con lo establecido en la normativa vigente del IVA, serán considerados empresarios o profesionales las personas físicas, así como las entidades que realicen una actividad económica⁵⁶. No obstante, no todos los empresarios o profesionales podrán acogerse a la tributación del IVA por cada uno de los métodos que explicaremos más adelante. Efectivamente, la normativa establece para cada régimen, quienes son los sujetos pasivos, así como quienes resultan excluidos del mismo, como es el caso de los agricultores y/o ganaderos que adopten la forma jurídica de SAT.

⁵⁵ Cita extraída del artículo 1. Ley 37/1992 «BOE» núm. 312, de 29/12/1992.

⁵⁶ Artículo 5. Ley 37/1992.

Siguiendo con nuestra explicación, el IVA recae sobre los consumidores finales de los productos obtenidos por los empresarios agrarios, quienes al intervenir en este proceso de cadena de producción tienen la obligación de liquidar e ingresar en la Agencia tributaria la cuantía del Impuesto⁵⁷.

Las personas dedicadas a actividades propias del sector agropecuario podrán optar a tres regímenes en este tributo: el Régimen General, que introdujo por primera vez la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁸ y otros dos métodos introducidos posteriormente, que actualmente suponen dos posibles alternativas a este sistema tributario en el IVA, como son el Régimen Simplificado y el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP), que introdujo la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁹. Estas modalidades que dan lugar a un régimen especial en la tributación de este impuesto son creadas con la finalidad de aliviar a los contribuyentes de las dificultades que puedan generar el cumplimiento de las obligaciones propias del Régimen General, tales como una complicada burocracia y la dificultad de seguimiento de una contabilidad adecuada, en relación con la estructura administrativa deficiente propia del sector agropecuario. Asimismo, como detallaremos a continuación, el REAGP es la modalidad de tributación por el IVA más utilizada por los agricultores y ganaderos, mientras que el régimen simplificado, aunque cuenta con menos exigencias en cuanto a obligaciones contables, no es tan utilizado por estas personas puesto que solamente es compatible con algunas actividades agropecuarias.

4.1. Régimen General del Impuesto sobre el Valor añadido

a) Ámbito subjetivo

Para comenzar a hablar sobre esta modalidad de estimación, diremos que solo es de aplicación cuando no se aplica ninguno de los dos restantes métodos especiales de estimación del IVA, es decir, ni el método simplificado ni el REAGP, bien por no poder acogerse a estos al haber sido excluido, bien por haber renunciado a estos sistemas de estimación.

⁵⁷ Véase Casquet Morate, Ernesto (2000). “Análisis Cuantitativo de la Aplicación del IVA al Sector Agrario Castellano y Leonés”. *Revista de investigación económica y social de Castilla y León*, ISSN 1575-5835, N° 3, 2000, págs. 109-128.

⁵⁸ «BOE» núm. 190, de 9 de agosto de 1985, páginas 25214 a 25243. Disposición derogada.

⁵⁹ Artículo 120. Ley 37/1992. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992.

b) Cálculo

Este régimen consiste en que los contribuyentes repercuten a los clientes o consumidores el IVA correspondiente, siendo de aplicación el tipo impositivo del 21, 10 o 4 por ciento, a excepción de los casos en que la operación quede exenta de repercutir el impuesto. De la misma manera, los proveedores y/o vendedores de bienes y servicios devengarán el IVA que corresponda teniendo en cuenta el importe y el tipo que resulte de aplicación en esta operación. Las cuantías que resulten de calcular la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado deducible deberán de calcularse e ingresarse de manera trimestral, con carácter general, o mensualmente en caso de ser Grandes Empresas o contribuyentes inscritos en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos. Por el contrario, el contribuyente presentará únicamente en el último trimestre declaración sin actividad, si se da el caso en que en algún trimestre no hay cantidad a ingresar.

Volviendo a hablar sobre los tipos que resultan de aplicación a los diferentes productos y servicios agropecuarios⁶⁰, aplicaremos el tipo impositivo del 21 por ciento de modo general, siendo devengado en el momento de desarrollarse la operación. Mientras que, utilizaremos el tipo reducido del 10 por ciento o el tipo super reducido del 4 por ciento en los casos restantes. En primer lugar, será de aplicación el tipo reducido siempre que los bienes y servicios sean:

- *“Las sustancias o productos, que por sus características y condiciones puedan ser susceptibles de usarse para el consumo humano o animal según el Código Alimentario. Se exceptúan las bebidas alcohólicas y el tabaco.*
- *Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto. Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.*
- *Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas,*

⁶⁰ Para establecer los tipos de aplicación que resulte según el producto o servicio agropecuario, utilizaremos los artículos 90 y 91 de la Ley 37/1992.

forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección. Se exceptúan la maquinaria, utensilios y herramientas.

- *Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.*
- *Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.*
- *Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.*
- *Las flores, las plantas, las semillas, bulbos y esquejes.*
- *Las acciones efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.*
- *Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas 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 común⁶¹”.*

En segundo lugar, resultará de aplicación el tipo del 4 por ciento a las operaciones en que intervengan los siguientes bienes y/o productos:

⁶¹ Artículo 91. Ley 37/1992.

- *“El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.*
- *Las harinas panificables*
- *Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.*
- *Los quesos.*
- *Los huevos.*
- *Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo⁶²”.*

c) Obligaciones formales

Entre las obligaciones formales que deben de cumplir los agricultores y ganaderos acogidos a este método de estimación, se encuentran la de entregar y expedir a sus clientes una factura por cada operación comercial, debiendo de conservar una copia de esta. De la misma manera, los contribuyentes del sector agrario si quieren deducirse el IVA soportado en las compras deberán de solicitar a sus proveedores la entrega de la factura por la compra realizada. Además, tendrán que llevar una correcta contabilidad de los libros registro de las facturas expedidas, de las facturas recibidas, de los bienes de inversión así como de algunas operaciones intracomunitarias.

Respecto a plazos de presentación de las declaraciones periódicas, tendrán lugar entre los días 1 a 20 de los meses de abril, julio, octubre y 1 a 30 de enero del año siguiente, la entrega de la declaración trimestral mediante el Modelo 303. Además, en el último trimestre, deberá acompañarse el Resumen Anual. El modo de presentación será telemático, pudiendo domiciliar el pago los primeros quince días de abril, julio y octubre y durante los veinticinco primeros días de enero, ambos inclusive.

4.2. Régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor añadido

a) Ámbito subjetivo

⁶² Artículo 91. Ley 37/1992.

La determinación del rendimiento derivado de actividades agrarias del IVA será posible aplicarlo a las personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas siempre que cumplan con los siguientes criterios⁶³:

- Que las actividades agrarias realizadas estén incluidas en la Orden Ministerial elaborada anualmente por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, siendo la última en aplicarse la Orden HFP/1172/2022⁶⁴, de 1 de diciembre. Al igual que hemos establecido en el apartado 3.2.a) de este trabajo, para observar las actividades incluidas en esta normativa a las que cabe la posibilidad de ser aplicada esta modalidad de tributación, consultar el Anexo II de este documento.
- Que no sobrepasen los límites establecidos por la normativa reguladora. Es decir, al tratarse de actividades propias del sector agropecuario, el total de los ingresos de estas actividades acogidas al régimen simplificado, (junto con las demás actividades agrícolas, ganaderas y forestales que estén en el REAGP excluyendo las subvenciones corrientes y de capital, las indemnizaciones, el IVA y el recargo de equivalencia), no debe de exceder de los 250.000 euros. En el supuesto de que excedan las cuantías máximas determinadas por la Ley del IVA, quedarán excluidos de este régimen y deberán de tributar por la modalidad general del impuesto.
- Que no hayan renunciado a la aplicación de este método de estimación simplificado ni al de estimación objetiva de Renta, ni al REAGP, por los motivos que hemos estudiado en el apartado 3.2.d) de este documento.
- Que ninguna actividad agraria cuantifique los rendimientos obtenidos por la modalidad directa de estimación en renta, u otros métodos considerados incompatibles de IVA con este régimen simplificado de estimación de este impuesto.

b) Cálculo

⁶³ Artículo 122. Ley 37/1992. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992.

⁶⁴ Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 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. «BOE» núm. 288, de 01 de diciembre de 2022.

El cálculo de las cuotas a ingresar utilizando este método simplificado, se llevará a cabo, primero, teniendo en cuenta el importe total de las cuotas devengadas o repercutidas. Para ello, se atribuye a cada actividad económica los índices y módulos correspondientes. Dicho de otra manera, se procede a calcular la cuota a ingresar por IVA aplicando a los ingresos de las distintas actividades el "*índice de cuota devengada por operaciones corrientes*" (*fijada en la Orden anual del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se fijan los índices o módulos del régimen de estimación objetiva del IRPF*), obteniendo así la "*cuota devengada*" de la que hay que deducir el importe del IVA soportado en cada caso⁶⁵", tal como establece la Ley vigente del IVA.

De la cantidad resultante del cálculo referido en el párrafo anterior (cuotas devengadas) se deduce el importe total de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios que corresponda concretamente a cada una de las actividades⁶⁶.

Otro elemento para tener en cuenta es que los agricultores y ganaderos acogidos a este régimen simplificado podrán deducirse, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación, un importe del 1 por ciento de la cuota devengada⁶⁷.

c) Obligaciones formales

Los agricultores y ganaderos que opten por la modalidad simplificada del IVA para determinar el rendimiento obtenido deberán de cumplir con la llevanza de un Libro registro de la totalidad de facturas recibidas, donde se anotan estos documentos que muestran las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, por los que han soportado IVA. Cabe destacar que tanto las adquisiciones como las importaciones se anotarán de manera separada⁶⁸. Asimismo, se deberá de realizar una correcta llevanza del Libro Registro de operaciones en el caso de que se realice alguna actividad donde los índices o módulos operen sobre los ingresos. Por último, y sin restarle importancia, deberán de conservar los justificantes de los índices o módulos que resulten de aplicación.

⁶⁵ Centro de Transferencia Agroalimentaria (2008). N.º 200, pp. 2-19.

⁶⁶ Artículo 38.1. Ley 37/1992.

⁶⁷ Artículo 123. Uno. e). Ley 37/1992.

⁶⁸ Desarrollo de acuerdo con lo establecido en el Manual del IVA de 2022.

En cuanto a la presentación de las declaraciones o liquidaciones de este impuesto, deberán de realizarse cuatro presentaciones, haciendo uso del modelo específico determinado por el Ministro de Economía y Hacienda, durante los días 1 a 20 (ambos inclusive) de abril, julio y octubre, y una declaración final, que tendrá lugar entre los treinta primeros días naturales de enero del año siguiente⁶⁹.

4.3. Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca

a) Ámbito subjetivo

Esta modalidad está pensada con el fin de que los titulares de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras, propias del sector agrario, que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley del IVA se acojan voluntariamente a este régimen para determinar los rendimientos obtenidos de las actividades llevadas a cabo. Algunos de los requisitos que deben de cumplir los contribuyentes para poder optar por este método serán los siguientes⁷⁰:

- Ser titular de una explotación propia del sector agrario, es decir, agrícola, ganadera, forestal o pesquera.
- Que la explotación se lleve a cabo por una persona física, es decir, deberá de acoger la forma jurídica de empresario individual o ser miembro de una comunidad de Bienes. De modo que, las sociedades mercantiles, sociedades cooperativas o SAT no podrán acogerse a esta modalidad de estimación, al ser sujetos pasivos excluidos de este régimen especial. De la misma manera, quedarán excluidos los empresarios que hubieran renunciado a la aplicación de la modalidad objetiva de renta o al régimen simplificado.
- La cuantía de la totalidad de las actividades acogidas al régimen especial no podrá exceder de la cifra de 250.000 euros durante el año anterior. O de 150.000 euros en el importe total de los ingresos provenientes de las actividades que no se incluyen en el Régimen Especial. Mientras que el volumen de ingresos se limita en 50.000 euros si procede de compras de bienes y servicios para la totalidad de las actividades realizadas por el contribuyente, con la excepción del inmovilizado⁷¹. Este volumen únicamente será

⁶⁹ De acuerdo con el artículo 41 de la Ley 37/1992.

⁷⁰ Artículo 43. Ley 37/1992.

⁷¹ Disposición transitoria decimotercera. Ley 37/1992.

compuesto por las operaciones sometidas al REAGP que deben quedar registrados en los libros de obligatorio cumplimiento.

De este modo, los titulares de las explotaciones propias del sector agropecuario podrán acogerse a esta modalidad de estimación de rendimientos de manera automática, excepto si deciden renunciar al mismo o no cumplen con las condiciones de necesario cumplimiento para ser incluidos en el mismo. Por destacar algunas de las actividades excluidas de este régimen, nombraremos la prohibición de acogerse a esta modalidad de las actividades que tengan como objeto social la ganadería independiente, servicios de guarda, cría y engorde de ganado. Asimismo, estarán excluidas del régimen especial del IVA las actividades propias del sector agrario que no estén relacionadas con la explotación cinegética de un modo recreativo, actividades ganaderas que no estén vinculadas con la explotación del suelo, así como tampoco se incluirán la transformación industrial de los productos naturales ni la mezcla, con productos que hayan sido adquiridos a terceros, de los productos naturales, vegetales o animales procedentes de los animales o de los cultivos y/o explotaciones de los contribuyentes, aunque tengan naturaleza similar.

Por lo que respecta a la renuncia del REAGP, cabe señalar que la misma surtirá efecto durante al menos tres años, siendo prorrogada en los años siguientes de manera automática, excepto si es revocada en diciembre del año anterior al año al comienzo de sus efectos. Como vimos en el apartado 3.2.d), si renuncia a este método, estará renunciando también al régimen de estimación objetiva en renta y será excluido del método simplificado de IVA.

b) Cálculo

Como hemos establecido anteriormente, los agricultores y ganaderos que se acojan a este régimen especial tienen derecho a percibir una compensación a tanto alzado cuando realicen entregas de productos naturales, que hayan sido resultado de las actividades propias del sector agrario, a otros empresarios y/o profesionales no acogidos al régimen agrícola y que no realicen exclusivamente operaciones interiores exentas. Asimismo, procederá efectuar la compensación referida cuando la operación se fundamente en entregas intracomunitarias a personas jurídicas, siempre que no actúe como empresario y/o profesional así como cuando se trate de adquisiciones

intracomunitarias sujetas en el Estado miembro de destino o cuando se trate de las prestaciones de servicios calificados como accesorios a cualquier actividad propia del sector agropecuario, independientemente de cuál sea el territorio en el que se encuentren los destinatarios, siempre que estos no se acojan al REAGP en dicho territorio del IVA⁷².

Esta compensación, tal como se muestra en la Tabla 7, consiste en el 12 por ciento sobre el precio de venta de los productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios accesorios a estas. Mientras que en la entrega de los productos obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras, así como servicios accesorios a las mismas, la cuota de compensación será del 10,50 por ciento.

Tabla 7. Porcentajes de aplicación en la compensación propia del REAGP.

	1986-2000	2000-2006	2006-2010	2010-2023
Productos agrícolas y forestales	Entre 4-4,5%	8%	10%	12%
Productos ganaderos o pesqueros	5%	7%	8,50%	10,50%

Fuente: Elaboración propia con datos de la Agencia Tributaria.

Ambos porcentajes alternativos serán aplicados sobre el precio de venta de los bienes o servicios intervenidos. En este sentido, como aclara Patón García, “*no se computarán los tributos indirectos que graven las referidas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, gastos financieros u otros*”⁷³. Cabe destacar que en el supuesto de que estas operaciones se realizaran sin contraprestación dineraria, dichos porcentajes serán aplicados sobre la cuantía resultante del valor de mercado de estos productos o servicios que hayan sido entregados o prestados, respectivamente⁷⁴.

⁷² Artículo 130. Tres. Ley 37/1992.

⁷³ Patón García, G. (2012). Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales. Instituto de Estudios Fiscales. 1578-0244 de acuerdo con lo establecido en el artículo 130. Cinco. Ley 37/1992.

⁷⁴ Véase Resolución DGT núm. 2394/2008, de 26 octubre, en la que una cooperativa deberá de satisfacer la compensación propia del REAGP a cada uno de sus socios por haberle realizado entrega de uvas en la campaña, siendo calculada esta compensación aplicando los porcentajes que correspondan sobre el precio de estas entregas de uvas, independientemente de cualquier otro criterio tenido en cuenta para el cálculo del precio de las entregas de uvas.

A lo largo de los años desde que se creó esta modalidad especial ha ido variando los tipos de compensación, tal y como reflejamos en la Tabla 7 de este apartado, siendo visible un aumento de la cuota de compensación del REAGP, debido al aumento de los precios de los combustibles en los sectores, según fuera agrícola o forestal o sector ganadero o pesquero. Además de todo ello, los sujetos pasivos que hayan realizado las compensaciones propias del REAGP, podrán descontar su importe de las cuotas devengadas por las actividades que realicen, aplicando lo establecido por la Ley del IVA vigente en lo que respecta a las cuotas soportadas deducibles⁷⁵. Como excepción, esta normativa establece que no se podrán acoger a estas deducciones de las compensaciones los sujetos pasivos que operen bajo el régimen de equivalencia por las adquisiciones de los productos naturales obtenidos para su comercialización, en este caso tampoco podrán proceder a la deducción de la cuota del IVA soportado.

En consecuencia, este porcentaje de compensación es deducible para el comprador de los productos naturales o vegetales, quien puede descontárselo en su declaración, no teniendo el agricultor o ganadero que declarar el mismo.

c) Obligaciones formales

Los contribuyentes que decidan acogerse al REAGP deben de cumplir con unas obligaciones formales menos exigentes y más flexibles que en el supuesto de sujeción al Régimen General del IVA. Esto es comprensible puesto que el REAGP se creó como sistema alternativo de carácter especial, precisamente para facilitar el cumplimiento de las formalidades tributarias. En este caso se verán beneficiados al hacer frente a unos costes relativamente menores que los del régimen general, cuando también pueden acogerse a la exención de realizar la liquidación y/o devengo del IVA por las operaciones realizadas, es decir, los contribuyentes que decidan tributar por el REAGP no tienen la obligación de repercutir, ingresar ni liquidar el importe correspondiente al IVA por la venta de productos naturales provenientes de las explotaciones agrarias ni en las entregas de bienes de inversión utilizados en la actividad agraria. Por lo tanto, no tendrán derecho a deducir las cuotas de IVA soportado en estas operaciones al quedar exentas de realizar la liquidación del impuesto. No obstante, pueden recuperar esta cuantía de IVA soportado en las

⁷⁵ Artículo 134.1. Ley 37/1992; Artículo 49. RD 1624/1992, de 29 de diciembre. «BOE» núm. 314, de 31/12/1992.

adquisiciones mediante la compensación⁷⁶, mecanismo fundamentado en el principio de justicia en la tributación. De modo que, en el supuesto de que el contribuyente renuncie a acogerse a este régimen especial, deberá de cumplimentar el Modelo 036 o 037, surtiendo efectos, como mínimo, durante los tres próximos años a la renuncia.

De acuerdo con la Ley del IVA vigente, los sujetos pasivos que opten por acogerse a este régimen de tributación deberán de llevar un Libro registro donde anotarán las operaciones realizadas acogidas a este régimen especial, así como deberán de realizar algunos trámites burocráticos como solicitar el Número de Identificación Fiscal (NIF) que corresponda, darse de alta en el censo y, en caso de realizar otras actividades diferentes, llevar a cabo las obligaciones correspondientes a estas últimas. . Por último, en el supuesto de que se quiera acoger al mecanismo de la compensación, los sujetos pasivos deberán de poseer el recibo original, puesto que de lo contrario no se podrá practicar la misma⁷⁷.

5. RÉGIMEN ESPECIAL DE COOPERATIVAS

5.1. Sociedades Cooperativas agrarias

Conforme a lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas⁷⁸, si la actividad agraria se desarrolla bajo esta forma de organización, se les otorga la consideración de cooperativas especialmente protegidas. Tal y como hemos mostrado en la Tabla 1 de este trabajo, estas tienen un tratamiento fiscal especial con el propósito de compensar el hecho de que este tipo de entidades desarrollen una función o trabajo con fin de interés general⁷⁹.

Conforme al marco normativo aplicable las sociedades cooperativas agrarias tributan en el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades (IS), pero no en los términos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sino aplicando como hemos dicho un tratamiento diferente en cuanto a tipos de gravamen, (y cuantificación de la cuota tributaria), dependiendo del tipo de sociedad cooperativa de

⁷⁶ Según lo establecido en Zuloaga Gallego, E. (1995). “El régimen tributario del IVA en la agricultura: el REAGP”. *Cuadernos de estudios empresariales*, Nº 5, págs. 339-354

⁷⁷ Artículo 134. Tres. Ley 37/1992 junto con el artículo 49. RD 1624/1992.

⁷⁸ «BOE» núm. 304, de 20 de diciembre de 1990

⁷⁹ CARRERAS ROIG, L. (2007). “El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación”. Departament de Dret Privat, Processal i Financer. Universitat Rovira i Virgili, Tarragona, pp. 268-456.

que se trate. Las sociedades cooperativas especialmente protegidas son aquellas acogidas a esta forma jurídica de primer grado, tal como especifica la Ley 20/1990⁸⁰. Precisamente hacemos referencia a las cooperativas de trabajo asociado, de explotación comunitaria de la tierra, del mar, de consumidores y usuarios, y las cooperativas a las que pueden acogerse los contribuyentes del sector agrario, es decir, las cooperativas agroalimentarias. Para poder considerarse cooperativa especialmente protegida en cada uno de los tipos se deben cumplir unos requisitos. En el caso de las cooperativas agrarias, hay tres presupuestos que cumplir para poder acogerse a las ventajas fiscales de las sociedades cooperativas especialmente protegidas⁸¹:

- 1) Que sean resultado de la asociación de los titulares de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mixtas dentro del ámbito geográfico al que tenga lugar la actividad de la cooperativa.
- 2) Análogamente, estas entidades deberán de respetar los siguientes límites, quedando a expensas de que:

- “las materias, productos o servicios adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento por la cooperativa sean destinados exclusivamente a sus propias instalaciones o a las explotaciones de sus socios. A pesar de ello, podrán ser cedidos a terceros no socios siempre que su cuantía, durante cada ejercicio económico, no supere el 50 por ciento del total de las operaciones de venta realizadas por la cooperativa. Las cooperativas agroalimentarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terceros no socios con el límite establecido en el apartado 10 del artículo 13 de esta Ley.

-Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la Cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, durante cada ejercicio económico, al 50 por ciento del importe obtenido por los productos propios”⁸². De modo que se deben de respetar estos límites enunciados anteriormente en la realización de estas actividades propias del sector agrario.

⁸⁰ Artículo 7. Ley 20/1990.

⁸¹ Artículo 9. Ley 20/1990.

⁸² Explicación extraída de acuerdo con lo expuesto en el artículo 9. Ley 20/1990.

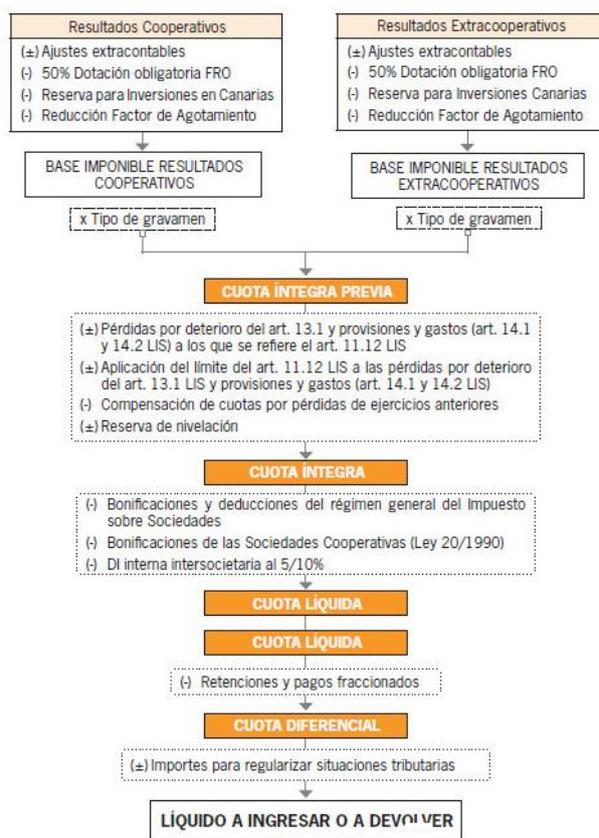
3) Asimismo, se ha de cumplir para poder hacer uso de los beneficios fiscales de las cooperativas agrarias, que sean consideradas especialmente protegidas, es que no se puede superar el límite de 95.000 euros en la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que correspondan a los bienes rústicos de cada uno de los socios de esta cooperativa. No obstante, cabe la posibilidad de que el límite varíe de cuantía.

5.2. Consecuencias fiscales de la constitución de sociedades cooperativas agrarias, incluidos los beneficios tributarios.

Respecto a la tributación de las sociedades cooperativas, como hemos establecido en el subapartado anterior, tienen un tratamiento diferente al establecido en la Ley del IS vigente y tendremos en cuenta una serie de ventajas en su sistema fiscal: como es el caso de aplicar un tipo impositivo del 25 por ciento por los ingresos extra cooperativos y un 20 por ciento por los ingresos cooperativos.

Asimismo, como observamos en la Tabla 8 que muestra el esquema de liquidación del IS, la base imponible está compuesta por dos resultados, el cooperativo y el extracooperativo. El primero de estos, será calculado mediante la diferencia entre los ingresos procedentes de rentas obtenidas al realizar la actividad propia de la sociedad cooperativa con los socios que la componen menos los gastos deducibles de los resultados cooperativos. Mientras que el resultado extracooperativo, resultará estar compuesto por la diferencia entre los ingresos procedentes de operaciones relacionados con terceros y/o generados por incrementos y/o disminuciones del patrimonio de la sociedad menos los gastos deducibles.

Tabla 8. Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades.



Fuente: Agencia Tributaria (2023)

Además, siguiendo con este procedimiento fiscal, debemos de calcular un Fondo de Reserva Obligatorio (FRO)⁸³, que es calculado aplicando el 50 por ciento del resultado cooperativo, tras haber deducido las pérdidas de cualquier naturaleza de ejercicios anteriores y antes de tener en cuenta el IS, y el 50 por ciento de los beneficios extra cooperativos, habiendo deducido previamente las pérdidas de ejercicios anteriores y de considerar el IS.

Como venimos haciendo mención a lo largo de este apartado dedicado a las sociedades cooperativas, las sociedades cooperativas agrarias cuentan con incentivos fiscales tanto en el Impuesto sobre Sociedades, donde tienen un incentivo fiscal en forma de bonificación del 50 por ciento de la cuota íntegra, siempre que cumplan con los requisitos para considerarse cooperativas especialmente protegidas⁸⁴. En caso de haber obtenido en ejercicios anteriores cuotas íntegras negativas serán minoradas de

⁸³ Artículo 16.5. Ley 20/1990

⁸⁴ Véase los artículos 23, 33 y 34 del Título IV de la Ley 20/1990. «BOE» núm. 304, de 20 de diciembre de 1990.

la cuota íntegra del ejercicio actual con anterioridad a calcular este incentivo fiscal al que acabamos de mencionar. Asimismo, las sociedades especialmente protegidas, entre las que incluimos las cooperativas agroalimentarias, pueden beneficiarse de una deducción por doble imposición de dividendos del 5 por ciento, tras haber aplicado la bonificación anterior sobre la cuota íntegra⁸⁵.

En esa misma línea, con carácter especial, las sociedades cooperativas agrarias consideradas entidades especialmente protegidas, siempre que tengan la condición de explotaciones asociativas agrarias prioritarias, podrán aplicar una bonificación del 80 por ciento sobre la cuota íntegra, después de haber compensado cuotas negativas de ejercicios anteriores, en el supuesto de que existan estas.

Asimismo, como vimos en el apartado 2.2. letra d) de este trabajo, si se trata de una cooperativa de segundo o más grado siempre que no incurran en los supuestos establecidos en la Ley 20/1990⁸⁶. Es decir, siempre que se trate de una cooperativa compuesta por la asociación de dos cooperativas especialmente protegidas que no concorra alguna de las circunstancias que causen la pérdida de esta condición, tienen derecho a aplicar una bonificación del 50 por ciento sobre la cuota íntegra. Por ejemplo, si se ha constituido una sociedad cooperativa de segundo o ulterior grado mediante la asociación de dos cooperativas especialmente protegidas, como puede ser el supuesto de dos cooperativas agroalimentarias, podrá aplicarse el 50 por ciento de bonificación sobre la cuota íntegra calculada, siempre que cumpla con los requisitos para no perder esta condición.

A esta serie de beneficios fiscales, también se incluye la bonificación del 50 por ciento sobre la cuota íntegra que compongan los resultados obtenidos de operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas. A este beneficio únicamente podrán acogerse las cooperativas de segundo y posterior grado que asocien a cooperativas protegidas y especialmente protegidas, y que no incurran en los supuestos que harían perder esta condición⁸⁷.

Por el contrario, las sociedades cooperativas de comercialización y suministro donde se incluyen las cooperativas agrarias son excluidas de poder acogerse al REAGP debido a que hay dificultades en los sistemas de Contabilidad elaborados, lo que

⁸⁵ Artículo 32. Ley 20/1990.

⁸⁶ Artículo 13 y 35.2. Ley 20/1990.

⁸⁷ Artículo 13 y 35.3. Ley 20/1990.

dificulta la liquidación de este impuesto⁸⁸. Sin embargo, las cooperativas de explotación comunitario de la tierra y de ganado (con la excepción de las intensivas), pueden recurrir a este régimen especial de IVA.

6. IMPUESTO DE SOCIEDADES: REDUCCIONES Y MEDIDAS PARA EL AÑO 2023

Sin perjuicio de que anteriormente se ha mencionado al Impuesto de Sociedades con ocasión de tratar el régimen fiscal y bonificaciones tributarias de la cooperativa, dado que se va a tratar propiamente algunos aspectos esenciales de este impuesto, se entiende oportuno, definir en estos momentos el mismo como “*un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley*”⁸⁹. Este impuesto tiene como contribuyentes, entre otras sociedades, a las comanditarias simples y por acciones, sociedades colectivas así como a las SAT y/o las sociedades cooperativas, de las que hemos hablado en apartados anteriores de este trabajo.

Del mismo modo, los agricultores y ganaderos que decidan acogerse a la denominación de sociedad anónima o sociedad limitada (también denominada de responsabilidad limitada), responderán en el límite de la aportación que hubieran realizado. Mientras que fiscalmente, se verán aliviados conforme obtengan beneficios mayores, puesto que tributarán a un tipo fijo del 25 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades, diferenciándose con el IRPF que tiene tipos progresivos.

Por el contrario, la Ley vigente del IS no permite que entidades que adopten la forma jurídica de sociedad civil tributen por este impuesto, teniendo que tributar sus miembros por las rentas obtenidas mediante declaración de IRPF⁹⁰. Esta sociedad civil no tiene personalidad jurídica propia al no haber sido constituido en escritura pública ni documento privado, ni haber aportado este documento a la Administración

⁸⁸ Caballer Mellado, Vicente (1985). Página 206; Artículo 124. Uno. b). Ley 37/1992. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992.

⁸⁹ Artículo 1. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

⁹⁰ Consulta de la DGT V2380/2015, del 28 de julio: “No tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF”. Junto con el artículo 8. Ley 35/2006; Artículo 7. Ley 27/2014.

tributaria, por ello, esta sociedad dedicada a la actividad agrícola quedaría excluida de tributar por el IS.

Es importante aclarar que los tipos variarán en función de la forma jurídica a la que se acojan los contribuyentes del sector agropecuario, teniendo que soportar un tipo de gravamen del 20 por ciento en caso de ser sociedad cooperativa fiscalmente protegida, un 35 por ciento si se trata de una SAT, un 10 por ciento si se trata de entidades sin fines lucrativos o un 15 por ciento en las sociedades de nueva creación, prevaleciendo este tipo impositivo, durante los dos primeros periodos impositivos a partir de aquel en que su base imponible sea positiva, sobre el que resultara de aplicación según la forma jurídica de esta entidad (siempre que el tipo resultara superior al 15 por ciento, sino aplicaríamos el tipo impositivo que le correspondiera).

De un modo más específico, diremos que tal y como ha establecido la Ley 31/2022⁹¹, a partir del 1 de enero de 2023 entran en vigor algunas novedades. La primera de ellas es que los contribuyentes del IS dedicados al sector agrario se verán beneficiados de una reducción de un 2 por ciento, al pasar del 25 al 23 por ciento, en caso de que se trate de una microempresa, entidades de reducida dimensión y/o Pequeña y Mediana Empresa (PYME), siempre que estas sociedades hayan tenido una cifra de negocios inferior a un millón de euros en el periodo impositivo anterior⁹².

Además de introducir un nuevo tipo reducido en el IS, la ley de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 ha introducido dos beneficios fiscales para aquellos contribuyentes de este impuesto que se sitúen en las Islas Baleares. Esta ventaja fiscal relacionada con el sector agrario⁹³ supone una bonificación del 10 por ciento de la cuota íntegra derivada de los rendimientos por la venta de bienes producidos en este territorio como resultado de la realización de actividades agrícolas, industriales, ganaderas y pesqueras. Dicha bonificación podrá incrementarse hasta alcanzar un 25 por ciento si la plantilla media de la sociedad en el periodo de aplicación de la bonificación no ha resultado ser inferior a la de los doce meses previos a haber iniciado el primer periodo impositivo, así como que haya incrementado la plantilla y la mantenga durante tres años como mínimo a partir de aplicarse esta bonificación del 25 por ciento. Estableciendo la ventaja fiscal, en las Islas Baleares,

⁹¹ Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. «BOE» núm. 308, de 24/12/2022.

⁹² Artículo 29. Ley 27/2014 junto con el artículo 68 de la Ley 31/2022.

⁹³ Disposición adicional septuagésima de la Ley 31/2022.

de aplicar una bonificación para aquellas empresas que incrementen o mantengan la plantilla de trabajadores, fomenta la incorporación de más personas a este sector agrario, en el que actualmente se dedican muchas menos personas que en otras actividades pertenecientes a los sectores secundario y terciario. Por ello, debería de extenderse esta bonificación al resto del panorama nacional, con el propósito de que incremente el número de personas dedicadas a actividades agrarias.

7. IMPUESTOS ESPECIALES

A pesar de que a lo largo de este documento hemos ido nombrando los impuestos más relevantes a los que tienen que hacer frente los contribuyentes del sector agropecuario, no nos podemos olvidar de nombrar algunos de los principales tributos denominados impuestos especiales. De acuerdo con la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que es la normativa reguladora de estos tributos, los impuestos especiales *“son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley”*⁹⁴. En un sector como es el agrario, la mayoría de estos tributos especiales recaen sobre la fase de fabricación, como es el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH) y/o el Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE).

Tal como hablaremos a continuación, el hecho de que las personas físicas y/o jurídicas que realizan actividades propias del sector agrario tengan que soportar estos impuestos especiales, causa que disminuya su competitividad en el sector, puesto que tienen escasa capacidad negociadora en comparación a las grandes empresas⁹⁵. Por ello, el tipo impositivo que estas personas deben de soportar es menos que para el caso de que se trate de otros contribuyentes.

a) Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH)

⁹⁴ Artículo 1. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

⁹⁵ MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (2016).

Los contribuyentes deberán de hacer frente a este impuesto, al ser aplicado sobre el gasóleo que utilizan en la maquinaria que necesitan para llevar a cabo las actividades propias del sector agrario. También aquellos contribuyentes que realicen actividades pesqueras soportarán este impuesto en el gasóleo utilizado en los barcos destinados a la pesca marítima⁹⁶. Actualmente, el tipo impositivo del gasóleo utilizable como carburante para maquinaria agrícola es de 0,078 euros por litro para uso general, mientras que si el uso es especial, el tipo de gravamen es de un 0,018 euro por litro. Esta cifra ha ido variando, pero desde el año 2013 se fijó el tipo impositivo en esta cuantía que acabamos de nombrar. A modo de comparación, resaltaremos la diferencia de precios entre el gasóleo de uso agropecuario y el gasóleo de uso general que tiene que soportar un IEH de 0,307 euros el litro, y para uso especial de 0,72 euros el litro.

Además de estar bonificado el gasóleo de uso agropecuario y pesquero, los empresarios y profesionales del sector agropecuario también pueden hacer uso de la solicitud de devolución de la cuota impositiva, de acuerdo con la normativa vigente⁹⁷ que regula los IIEE después de haber sido actualizada en el año 2010, donde se reconocía el derecho de devolución de las cuotas soportadas por el IEH. Esta devolución, será de 0,0637 euros por litro sobre el volumen de gasóleo empleado en estas actividades propias de la agricultura y ganadería, incluyendo también la horticultura, y la silvicultura, durante el año natural anterior. Estas personas deberán de cumplir con unas obligaciones formales, como es el caso de estar inscritos en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores o presentar declaraciones tributarias, entre otras.

Por otro lado, si hablamos de la cuota impositiva a soportar por la utilización del gas natural para labores agrarias, deberá de hacer frente a un tipo impositivo de 0,15 euros por giga julio, a diferencia del tipo aplicado a otros sectores con carácter general de 1,15 euros cada giga julio.

b) Impuesto Especial sobre Electricidad (IEE)

⁹⁶ Véase artículo 46. Ley 38/1992 relativo al ámbito objetivo de aplicación del IEH.

⁹⁷ Artículo 52 ter. Ley 38/1992.

El proceso de transformación al que lleva haciendo frente el sector agrario que tiene como finalidad converger hacia la modernidad de otros sectores, trae como consecuencia un mayor consumo de energía eléctrica, sobre todo en el ámbito del regadío. Este consumo de electricidad en el sector agrario está gravado por un impuesto sobre la electricidad, aplicado sobre el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad así como a los productores de energía⁹⁸, tratándose de un “*tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos*”⁹⁹.

En cuanto al tipo impositivo a soportar por los contribuyentes, desde el año 2015 se sitúa en un 5,11 por ciento sobre la base liquidable, resultante de aplicar a la base imponible la reducción del 85 por ciento. Ello está vigente desde la Ley 28/2014¹⁰⁰, entrando en vigor el 1 de enero de 2015 para paliar la situación agravada por el aumento de la factura de la electricidad en el 2013¹⁰¹. Siguiendo con el supuesto, esta reducción beneficia a los contribuyentes del sector agrario al reducir la cuantía a hacer frente durante las temporadas de regadío de los cultivos al cumplir con los requisitos establecidos en la Ley de Impuestos Especiales vigente.

Como hemos mencionado, en la liquidación del IEE podemos aplicar la reducción del 85 o 100 por ciento de la base imponible sobre la cantidad de energía eléctrica que vaya a destinar a usos determinados, siempre que cumplan con los supuestos y condiciones que la normativa vigente de aplicación establezca. La reducción del 85 por ciento podrá aplicarse siempre que esta electricidad se destine a:

- *“Reducción química y procesos electrolíticos*
- *Procesos mineralógicos*
- *Procesos metalúrgicos*
- *Actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50 por ciento del coste de un producto*
- *Riegos agrícolas*

⁹⁸ Artículo 89 y siguientes. Ley 38/1992.

⁹⁹ Artículo 89. Ley 38/1992.

¹⁰⁰ Artículo 98. e) de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

¹⁰¹ Siguiendo lo establecido en “Fiscalidad Agraria y pesquera en España”. *Ministerio de agricultura, pesca y alimentación*. Publicaciones de la SGAPC, 2016.

- *Actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción*¹⁰²

Mientras que la reducción de la totalidad de la base imponible, esto es, 100 por ciento, se aplicará cuanto la energía eléctrica vaya a ser suministrada a embarcaciones atracadas en puerto que no sean consideradas privadas de recreo y/o energía eléctrica consumida o suministrada en el transporte por ferrocarril. Como hemos podido comprobar, en el sector agrario, únicamente se podrá aplicar la reducción del 85 por ciento, ya que entre los usos a los que vaya a ser destinada la electricidad para poder aplicar la reducción por la totalidad, no incluye ningún uso afecto a la actividad agraria.

En relación con el impuesto de electricidad y el consumo de energía eléctrica, se han llevado a cabo unas actuaciones de apoyo para paliar los efectos de la crisis energética y repunte de la inflación. Estas medidas de apoyo consisten, entre otras, en la rebaja del tipo de gravamen del IVA de la electricidad¹⁰³, de modo que se rebajó del 21 al 5 por ciento este tipo impositivo desde julio del año 2021 hasta diciembre del año 2023¹⁰⁴.

8. CASO PRÁCTICO.

A lo largo del presente estudio se ha determinado de manera teórica las diferentes formas jurídicas a las que pueden acogerse los agricultores, ganaderos y/o otros contribuyentes del sector agrario en el desarrollo de su actividad, se ha analizado la fiscalidad aplicable a cada una de ellas, en sus caracteres generales y se ha dejado constancia del procedimiento a seguir para calcular el rendimiento neto en cada uno de estos supuestos. A continuación plantearemos una aplicación práctica para mostrar

¹⁰² Ley 28/2014 junto con: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/impuesto-sobre-electricidad/beneficios-fiscales-exenciones-reducciones/reducciones.html#:~:text=La%20base%20imponible%20del%20Impuesto%20Especial%20sobre%20la%20Electricidad%20puede,condiciones%20que%20reglamentariamente%20se%20establezcan> (29/05/2023).

¹⁰³ GARCÍA MIRALLES, ESTEBAN (2023). “Medidas de apoyo frente a la crisis energética y al repunte de la inflación: un análisis del coste y de los efectos distribucionales de algunas de las actuaciones desplegadas según su grado de focalización”. Boletín Económico - Banco de España, 2023/T1, 15.

¹⁰⁴ Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles. «BOE» núm. 227, de 21/09/2022.

cuál es la mejor elección en un supuesto práctico inspirado en la situación de un familiar cercano, que me hizo una consulta como estudiante del Máster Universitario de Gestión Administrativa y futura gestora administrativa.

En primer lugar, llevaremos a cabo el planteamiento del caso hipotético que se toma como punto de partida¹⁰⁵. Seguidamente se mostrará cuáles son las distintas posibilidades de formas jurídicas a las que se puede acoger el interesado. Junto a ello, determinaremos las consecuencias fiscales derivadas de la forma jurídica elegida. Y por último, se determinará la mejor opción o alternativa más factible y favorable, una vez resuelto este caso práctico.

Siguiendo con esta aplicación práctica, nos encontramos con D. Juan L. M., agricultor de profesión y cliente de nuestra gestoría, situada en un municipio de la Comarca Campo de Borja, lugar donde existe la Denominación de Origen Campo de Borja dedicada a la elaboración de vino de mesa. Este señor solicita que le prestemos nuestros servicios para decidir qué le conviene si mantener la situación actual o constituir una sociedad junto a su hijo y su esposa Dña. María, quien tras unos años dedicándose al sector de la automoción se encuentra desempleada. Solicita asesoramiento para evitar tener que cumplir con obligaciones formales complejas, así como tener que ingresar un mayor importe en la Agencia Tributaria.

D. Juan L. M, agricultor de profesión, ha ejercido la actividad como empresario agrario individual por la que obtuvo unos ingresos durante el año 2022 de 150.000 euros, fruto de la realización de la actividad de cultivo de la vid (CNAE 0121) y 20.000 euros de la ayuda directa de la PAC. Además, nuestro cliente tuvo que soportar unos gastos afectos a la actividad de 30.000 euros, entre los que se incluían 4.000 euros por compra de fertilizante y 3.000 euros por la compra de gasóleo para la maquinaria. En lo que respecta a bienes de inversión, D. Juan L. M, dispone de una máquina vendimiadora adquirida el 1/1/2021 por 40.000 euros, un remolque que compró el año 2019 por 10.000 euros, y un tractor, que le costó 35.000 euros el 1/1/2022. Asimismo, es propietario de una nave industrial, que construyó el año 2016

¹⁰⁵ Aplicación práctica inspirada según lo establecido en: BARBERÁN LAHUERTA, M.A., GÓMEZ SANCHO, J.M. , MANCEBÓN TORRUBIA, M.J., et. Al (2019). “Selección de materiales de legislación fiscal para las asignaturas de Sistema Fiscal Español I y Fiscalidad de la empresa”. Derecho fiscal. *Prensas de la Universidad de Zaragoza*. Universidad de Zaragoza. Zaragoza.

y tuvo un coste de 50.000 euros, donde guarda toda la maquinaria y elementos afectos a la actividad.

Como punto de partida para resolver este supuesto planteado por nuestro cliente, le daremos todas las posibles situaciones u opciones a fin de comprobar si es recomendable desde el punto de vista fiscal la incorporación de su esposa al sector agrario, , partiendo de la situación fiscal y de los ingresos obtenidos en el año 2022 por D. Juan. La primera alternativa es que siga realizando la actividad agraria que llevaba realizando como empresario individual. Además de esta posibilidad, planteamos otras alternativas como la formación de una comunidad de bienes, la constitución de una sociedad civil, la utilización de la forma jurídica de una cooperativa y, por último, la creación de una SAT junto a su familia. En esta primera fase, descartaríamos que nuestro cliente constituyera una sociedad de otro tipo (colectiva, comanditaria simple, mercantil, etc.) ya que estas formas jurídicas son más propias para otras actividades, de distinta tipología, cuando además supondría cumplir unas obligaciones formales más complejas. Y esta cuestión no es lo que nuestro cliente desea.

8.1. Tributación de las rentas según las posibles formas jurídicas

8.1.1. Empresario individual

Se analiza el supuesto en el que nuestro cliente siguiera realizando la actividad agraria que venía desempeñando como empresario individual. Respecto a las figuras impositivas que compondrían su régimen fiscal sería la tributación de estas rentas por el IRPF individualmente. Nuestro cliente podría tributar tanto por las dos modalidades de estimación directa como de estimación objetiva al no superar los 250.000 euros para el conjunto de las actividades agrícolas realizadas. Pues bien, la tributación de las rentas obtenidas por D. Juan L. M. por haber realizado la actividad agrícola de cultivo de vid sería la siguiente:

a) Estimación directa normal

FASE 1

(+)Ingresos íntegros: ingresos procedentes de venta + ayuda PAC:
 $150.000+20.000= 170.000\text{€}$

(-) Gastos deducibles (incl. amortizaciones)	40.000 ¹⁰⁶ €
(=) Rendimiento neto	130.000 €

FASE 2

(-) Reducción (30%): no es de aplicación al no haber rendimientos con período de generación superior a dos años o de los obtenidos de forma irregular.	0
(=) Rendimiento neto reducido.	130.000 €

FASE 3

(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes con único cliente no vinculado:	0
(=) Rendimiento neto reducido total.	130.000 €

Cabe destacar que el rendimiento neto reducido total coincide con el rendimiento reducido previo al no ser de aplicación las diversas reducciones (por inicio de actividad, por contribuyentes con rentas inferiores a 12.000 euros...).

b) Estimación directa simplificada

FASE 1

(+) Ingresos íntegros: 150.000+20.000=	170.000 €
(-) Gastos deducibles (gastos por la actividad)	30.000 €
(-) Amortización tabla simplificada	15.100 € ¹⁰⁷
(=) Diferencia	124.900 €
(-) Gastos difícil justificación (5%)	2.000 € ¹⁰⁸
(=) Rendimiento neto.	122.900 €

FASE 2

(-) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años o de los obtenidos de forma notoriamente irregular (30%).	0 €
(=) Rendimiento neto reducido.	122.900 €

¹⁰⁶ Gastos deducibles: gastos de la actividad (30.000€)+amortizaciones (10.000)= Amortizaciones: tractor (0,1*35000)+vendimiadora (0,1*40.000)+remolque (0,1*10.000)+ nave (0,03*50.000)=40.000€

¹⁰⁷ Amortizaciones: tractor (0,16*35000)+vendimiadora (0,16*40.000)+remolque (0,16*10.000)+ nave (0,03*50.000)=15.100€

¹⁰⁸ Al superar el 5% de 124.900 el límite de 2.000 euros, aplicamos como gasto de difícil justificación el importe de 2.000 euros.

FASE 3

(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes con único cliente no vinculado:	0 €
(=) Rendimiento neto reducido total.	122.900 €

c) Estimación objetiva

FASE 1ª

Volumen total de ingresos	188.000 € ¹⁰⁹
(x) Índice de rendimiento neto	0,32
(=) Rendimiento neto previo	60.160 €

FASE 2ª

(-) Reducción por adquisición de gasóleo agrícola: 35%	1.050 € ¹¹⁰
(-) Reducción por adquisición de fertilizantes: 15%	600 € ¹¹¹
(-) Amortización del inmovilizado material e intangible	23.750 € ¹¹²
(=) Rendimiento neto minorado	34.760 €

FASE 3ª

(x) Índices correctores	0
(=) Rendimiento neto por módulos	34.760 €

FASE 4ª

(-) Reducción general (15%)	5.214 €
(=) Rendimiento neto de la actividad	29.546 €

FASE 5ª

(-) Reducción (30%) con una base reducción máxima de 300.000 euros.	0 €
(=) Rendimiento neto reducido	29.546 €

Siguiendo con el supuesto en el que D. Juan L. M optase por una tributación por las rentas obtenidas de la actividad agraria a través del método objetivo (dada la compatibilidad con el REAGP de IVA), procederemos a calcular cual será la tributación

¹⁰⁹ Ingresos totales: ingresos procedentes venta + ayuda PAC + compensación REAGP (12%)= 150.000+20.000+18.000=188.800€.

¹¹⁰ Reducción por adquisición de gasóleo: 35% de 3.000€=1.050€

¹¹¹ Reducción por adquisición de fertilizantes: 15% de 4.000€= 600€

¹¹² Amortizaciones: tractor (0,25*35000)+vendimiadora (0,25*40.000)+remolque (0,25*10.000)+ nave (0,05*50.000)=23.750€

de este empresario individual en IVA, en la que tendrá derecho a aplicar la compensación que hemos incluido en los ingresos íntegros en la EO de IRPF por la venta de las uvas a otro empresario, que será de:

$150.000\text{€} \cdot 12\% = 18.000 \text{€}$ de compensación.

Como hemos establecido en el enunciado, nuestro cliente, en el año 2022 tuvo un gasto procedente de la compra de fertilizantes, esto es material afecto a la actividad económica que realiza, por ello, tuvo que soportar un IVA que no podrá deducirse debido a la naturaleza del REAGP aplicado, siendo un importe de:

$4.000\text{€} \cdot 10,5\% = 420\text{€}$ de IVA soportado no deducible.

Por otro lado, como el 01/01/2022 compró en Francia un tractor, al tratarse de una adquisición intracomunitaria de bienes y superar la cuantía de 10.000 euros, recordemos que lo adquirió por 35.000 euros, debe de declarar y pagar el IVA repercutido sin la posibilidad de deducírselo puesto que este bien está afecto a la actividad incluido en el REAGP, siendo su importe de:

$35.000\text{€} \cdot 21\% = 7.350\text{€}$ de IVA repercutido y soportado no deducible.

Por ello, en la liquidación por este impuesto tendremos 7.350 euros de IVA repercutido, que resultarán a ingresar como consecuencia de no poder deducir nada de IVA soportado.

8.1.2. Comunidad de bienes

Como segunda opción planteamos la creación de una comunidad de bienes, formada por el agricultor, su hijo y su esposa.

En este caso, como la comunidad de bienes es un ente sin personalidad jurídica, no podrá tributar por el Impuesto sobre Sociedades ni por IRPF. Por ello, deberán de realizar la tributación por el IRPF individualmente cada uno de los comuneros por los rendimientos obtenidos. De este modo, si esta familia decide formar una comunidad de bienes, al quedar las propiedades proindiviso a estas tres personas, calcularemos los rendimientos en el IRPF por uno de los tres métodos que hemos estudiado a lo largo de este trabajo.

Por ello, para calcularlo, deberemos de seguir el procedimiento que hemos seguido en el apartado 7.1.1, con la única diferencia de que los ingresos íntegros de cada uno de los miembros de esta familia serán calculados dividiendo los 170.000 euros obtenidos

de la realización de actividad de cultivo de vid entre los tres al quedar la propiedad repartida en un 33,33 por ciento para cada miembro de esta familia:

a) Estimación directa normal

Ingresos íntegros: 170.000€

Gastos deducibles (incluidas amortizaciones): 40.000€

Rendimiento neto: $(170.000-40.000)=130.000€$

Rendimiento de atribución a cada comunero: 33,33% sobre 130.000€=43.329€

b) Estimación directa simplificada

Ingresos íntegros: 170.000€

Gastos deducibles: 30.000€

Amortización tabla simplificada: 15.100€

Diferencia: $(170.000-30.000-15.100)=124.900€$

Gastos difícil justificación: 2.000€

Rendimiento neto: $(124.900-2.000)= 122.900€$

Rendimiento de atribución a cada comunero: 33,33% sobre 122.900=
40.962,57€

c) Estimación objetiva

Ingresos íntegros: 188.000€

Rendimiento neto previo: 60.160€

Rendimiento neto minorado: 34.760€

Rendimiento neto de módulos: 34.760€

Rendimiento neto: 29.546€

Rendimiento de atribución a cada comunero: 33,33% sobre 29.546= 9.847,68€

Si los comuneros deciden tributar por la estimación objetiva del IRPF, podrán aplicar el REAGP de IVA, que al igual que hemos calculado la estimación de las rentas obtenidas de la actividad agraria, deberemos de calcular qué proporción le corresponde a cada miembro de la comunidad de bienes. De modo que, partiendo de

lo calculado en el apartado 7.1.b) de este trabajo cada comunero tendrá derecho a una compensación de 18.000 euros:

$$150.000\text{€} * 12\% = 18.000 \text{€ de compensación.}$$

De acuerdo con lo dicho hasta ahora, del gasto procedente de la compra de fertilizantes, cada comunero tendría que haber soportado un IVA que no podrá deducirse debido a la naturaleza del REAGP aplicado, siendo un importe de:

$$4.000\text{€} * 10,5\% * 50\% = 210\text{€ de IVA soportado no deducible.}$$

Por otro lado, de la compra del tractor el 01/01/2022 por 35.000 euros, cada comunero deberá de declarar y pagar el IVA repercutido sin la posibilidad de deducírselo puesto que este bien está afecto a la actividad incluido en el REAGP, siendo su importe de:

$$35.000\text{€} * 21\% * 33,33\% = 2.449,76\text{€ de IVA repercutido y soportado no deducible.}$$

Por ello, en la liquidación por este impuesto tendremos 2.449,76 euros de IVA repercutido, que resultarán a ingresar como consecuencia de no poder deducir nada de IVA soportado.

En cuanto a las obligaciones formales que debe de cumplir, están la llevanza de una contabilidad de manera simplificada de las facturas, es decir, registro de las facturas emitidas y recibidas, así como redactar los modelos 130 o 131 de manera trimestral para indicar los gastos e ingresos de la Comunidad de Bienes. En lo que respecta al IVA, cada comunero deberá de presentar los modelos 303 y 390, el primero con carácter trimestral y el segundo anualmente. Además, también tendrá que emitir una declaración informativa mediante el modelo 184, en la que se identifique a los dos miembros que componen esta comunidad de bienes así como los ingresos que acorde repartirse cada uno.

8.1.3. Sociedad Civil

Como tercera opción, en caso de que nuestro cliente opte por acogerse a la alternativa de constituirse como una Sociedad Civil, tal como hemos afirmado en el apartado sexto de este trabajo, deberá de tributar por una de las tres modalidades del IRPF. Es decir, las personas que compongan esta sociedad tributarán en el IRPF de manera individual cada uno de ellos, por las rentas que hayan obtenido y teniendo presente lo pactado. Por ello, las empresas agrarias con un volumen bajo de ingresos se verían

beneficiadas al constituirse como sociedad civil y tributar en el IRPF; ya que es un impuesto progresivo al contrario que el IS.

Al quedar excluida de la tributación del IS, el sistema fiscal de esta sociedad será igual al procedimiento desarrollado en el supuesto de que nuestro cliente adoptara la forma jurídica de comunidad de bienes, tributando por las rentas obtenidas un tercio cada uno de ellos, esto es 33,33%.

8.1.4. Sociedad Cooperativa

Siguiendo con esta aplicación práctica, al estudiar el supuesto de que nuestro cliente decidiera acogerse a una forma jurídica de sociedad cooperativa junto a su mujer e hijo, tal como hemos desarrollado en el apartado quinto de este trabajo, deberá de tributar por el impuesto sobre sociedades. Se deberá aplicar el régimen especial de cooperativas¹¹³, si se constituyese una sociedad cooperativa agraria. Por lo tanto, para calcular los rendimientos obtenidos de la actividad de cultivo de vid se llevará a cabo aplicando un tratamiento diferente al establecido en la Ley del IS vigente y tendremos en cuenta una serie de ventajas en su sistema fiscal, como a continuación exponemos al calcular la liquidación de estas rentas:

En primer lugar, calcularemos el resultado contable cooperativo, de modo que el ingreso cooperativo¹¹⁴ en nuestro supuesto planteado será de 150.000 euros, al ser los ingresos que obtendría la sociedad por el cultivo de la vid, actividad principal de esta entidad. Mientras que los gastos deducibles cooperativos serán los 30.000 euros procedentes de los gastos soportados al realizar la actividad, entre los que se encuentran los gastos por la compra de fertilizante y gasóleos.

Resultado contable cooperativo: ingreso cooperativo- gastos deducibles al resultado cooperativo: $150.000-30.000=120.000$ euros.

Por otro lado, calcularemos el resultado contable extracooperativo, que resultará estar compuesto por la diferencia entre los ingresos procedentes de la ayuda directa de la PAC, teniendo una cuantía de 20.000 euros y los gastos deducibles a este resultado

¹¹³ Desarrollado según lo establecido en CARRERAS ROIG, L. (2007), pp. 268-456 actualizado de acuerdo con lo establecido por la Agencia Tributaria para el año 2023.

¹¹⁴ Artículo 17. Ley 29/1990.

extracooperativo¹¹⁵, que en este caso no existen, por ello nos quedaría un resultado extracontable de 20.000 euros.

Resultado contable extracooperativo: ingreso extracooperativo- gastos deducibles al resultado extracooperativo: $20.000-0=20.000$ euros.

Siguiendo con nuestro cálculo de la liquidación del IS, tenemos en cuenta el Fondo de Reserva Obligatorio (FRO), que debemos calcularlo siguiendo los pasos que hemos desarrollado en el apartado quinto de este trabajo, por lo que hemos obtenido un FRO de 60.000 euros en el resultado cooperativo y de 10.000 euros en el resultado extracooperativo.

Dotación FRO resultado cooperativo: $120.000*0,5= 60.000$ euros

Dotación FRO resultado extracooperativo: $20.000*0,5=10.000$ euros

De la diferencia del resultado contable (cooperativo y extracooperativo) que hemos obtenido y de la dotación FRO, obtendremos la base imponible a la que aplicamos los tipos impositivos¹¹⁶ del 50 por ciento en el caso del resultado cooperativo y del 25 por ciento en el del extracooperativo en la que obtendremos la cuota íntegra, como mostramos a continuación:

Base imponible: Resultado contable- Dotación FRO

Cooperativo: $120.000-60.000=60.000$

Extracooperativo: $20.000-10.000=10.000$

Cuota íntegra cooperativa: $60.000*20\%=12.000$ euros

Cuota íntegra extracooperativa: $10.000*25\%=2.500$ euros

Cuota íntegra total: $12.000+2.500= 14.500$ euros

Tal como vimos en el apartado 5.2. de este documento, una de las ventajas fiscales a las que podía hacer uso los contribuyentes al acogerse a esta forma jurídica de sociedad cooperativa es aplicarse la bonificación del 50 por ciento sobre la cuota íntegra total, de modo que reducía por la mitad la cantidad a ingresar en la Agencia Tributaria, o sea la Cuota diferencial¹¹⁷.

¹¹⁵ Artículo 21. Ley 20/1990.

¹¹⁶ Artículo 33.2. Ley 20/1990.

¹¹⁷ En este supuesto la cuota diferencial equipara a la cuota líquida al suponer que no hay retenciones ni pagos a cuenta. En ese caso, reduciría la cuota diferencial.

Cuota líquida: Cuota íntegra total- Bonificación (50%)= $14.500 \cdot 0,5 = 7.250$ euros.

Cuota diferencial= cuota líquida: 7.250 euros.

En lo que respecta al IVA, como vimos en el apartado 4.3 donde explicamos el REAGP, las sociedades cooperativas quedan excluidas de poder tributar en este impuesto por el régimen especial. Por ello, la sociedad deberá tributar por el régimen general del IVA al ser sujeto pasivo del mismo.

8.1.5. Sociedad Agraria de Transformación

En este caso la tributación por las rentas obtenidas, tal y como establece la ley vigente del IS¹¹⁸, supone aplicar un tipo de gravamen del 35 por ciento, con excepción de las entidades de nueva creación que durante los dos primeros años tributan a un tipo de gravamen del 15 por ciento. A estas entidades no les será de aplicación ninguna ventaja fiscal, a diferencia de las sociedades cooperativas, que sí tenían. No obstante, como esta entidad cumple con los requisitos del artículo 101 de esta normativa, podrán acogerse a las ventajas fiscales de las entidades de reducida dimensión¹¹⁹ como es el caso de disponer de libertad de amortización, amortizar aceleradamente o tratamiento especial en arrendamiento financiero y/o pérdidas por deterioro de créditos insolventes, así como de los beneficios si cumple con los requisitos para ser consideradas Explotaciones Asociativas Prioritarias¹²⁰.

A continuación exponemos el procedimiento de liquidación de las rentas obtenidas considerando que se trate de una explotación asociativa prioritaria:

Resultado contable: $150.000 + 20.000 = 170.000$ euros

(+/-) Ajustes extracontables= -10.000 euros¹²¹

¹¹⁸ Ley 27/2014.

¹¹⁹ AGUILAR RUBIO, M (2018). “El régimen tributario de las Sociedades Agrarias de Transformación en el régimen general y en el régimen foral de Euskadi”. CIRIEC - España. Revista jurídica de economía social y cooperativa, Nº. 37, 2020, págs. 247-281. :” *Una SAT será una empresa es de reducida dimensión, a los efectos de este régimen (101 a 105 LIS), cuando el importe neto de la cifra de negocios del año anterior haya sido inferior a diez millones de euros*”.

¹²⁰ Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las explotaciones agrarias.

¹²¹ Ajuste extracontable por diferencias temporarias al haber una diferencia entre la amortización contable y fiscal, que hemos representado en la Tabla 9.

Base imponible previa=Base imponible= 160.000 euros

En este caso la base imponible previa y la base imponible resultante coincide al no haber ninguna reducción en esta ni tener derecho a compensar bases imponibles negativas de otros ejercicios anteriores.

Cuota íntegra=Base imponible (*) Tipo de gravamen: 0,15* 160.000=24.000 euros

En nuestro supuesto, como hemos entendido que no había ni pagos fraccionados, retenciones, deducciones a aplicar, entre otros...la cuota íntegra nos coincidirá con la cuota líquida, cuota diferencial y la cantidad resultante a ingresar.

Cuota del ejercicio a ingresar: 24.000 euros.

Tabla 9. Ajustes por amortización bienes inversión año 2022.

Bienes inversión	V. adquisición	Amortización contable ¹²²	Amortización fiscal ¹²³	Ajuste
Tractor	35000	3500	7000	-3500
Vendimiadora	40000	4000	8000	-4000
Remolque	10000	1000	2000	-1000
Nave agrícola	50000	1500	3000	-1500

Fuente: Elaboración propia.

Asimismo, si observamos lo establecido en la Ley 37/1992 del IVA, comprobamos como acogerse a una SAT para realizar esta actividad no tiene ningún beneficio fiscal, puesto que tributa por el régimen general al quedar excluido de poder tributar por el REAGP.

8.2. Elección final de la mejor forma jurídica para el caso práctico

Como observamos, después de haber desarrollado este caso práctico, hemos llegado a la conclusión de que la mejor alternativa es que nuestro cliente siga realizando la actividad agraria como empresario individual. En cuanto al régimen, la forma más adecuada para ello sería tributar por la estimación objetiva de IRPF al tener que ingresar una cuantía mucho menor en la Agencia Tributaria. Recordemos que si decidiera

¹²² Cuantías obtenidas mediante el cálculo del valor de adquisición de cada bien de inversión por el coeficiente máximo de amortización del art. 12. Ley 27/2014.

¹²³ Cuantías obtenidas mediante el cálculo del valor de adquisición de cada bien de inversión por el coeficiente máximo de amortización del art. 12. Ley 27/2014 multiplicado por dos al ser una ERD.

tributar por estimación objetiva tendría un rendimiento neto de 29.546 euros, podría valerse de la compensación del REAGP así como de reducciones por compra de fertilizantes o gasóleo, entre otros. Y esto supone un importe resultante menor por esta modalidad que las cantidades obtenidas por las modalidades de estimación directa, en las que obtendría un rendimiento de 130.000 y 122.900 euros al aplicar el método de estimación directa normal y simplificada respectivamente.

De este modo, descartamos la opción de constituirse como sociedad civil o comunidad de bienes ya que el proceso de constitución de la sociedad es más costoso que si continuamos como empresario individual. En cualquier caso, utilizar estas formas jurídicas equivale a tributar por estas rentas del mismo modo que en el supuesto de ser empresario individual, salvo por la asignación en razón a la cuota de participación.

De la misma manera, constituirse como una SAT en tributación de renta tampoco es la mejor alternativa puesto que ni en el IS ni en el IVA tienen grandes beneficios fiscales. En otros tributos pueden tener bonificaciones y/o exenciones en ciertas operaciones; como es el caso del ITPyAJD donde algunas operaciones relacionadas con la constitución y ampliación del capital social están exentas totalmente o en el IAE, donde puede acogerse a una bonificación del 95 por ciento de la cuota. Pese a ello, en el caso de las SAT aunque los dos primeros años sí resulte rentable al tributar por un 15%, pasado este tiempo, se incrementa el tipo hasta el 35%, que es el tipo de aplicación para esta forma jurídica, por ello no es deseable.

9. CONCLUSIONES

La finalidad principal de este trabajo ha sido profundizar en el concepto del sector agrario para, posteriormente, analizar las diversas modalidades de estimación de los diferentes tributos que resultan de aplicación en este sistema tributario. Con el análisis de las principales figuras impositivas que componen este régimen fiscal del sector agrario se pueden establecer conclusiones acerca de la fiscalidad aplicada a este sector.

Tras nuestro estudio, hemos podido comprobar la importancia de la fiscalidad para lograr una equiparación entre el sector agrario y el resto de las actividades económicas. Precisamente la introducción de los regímenes especiales resulta esencial para favorecer y, por consiguiente, potenciar determinados ámbitos empresariales como ocurre en el

que ha sido objeto de este estudio. Como hemos podido comprobar tras la realización del caso práctico en el apartado séptimo de este documento, además de reducir las obligaciones formales a cumplir, los contribuyentes se ven beneficiados al tener que ingresar en la agencia tributaria una menor cuantía en la liquidación.

Por ello, el método más adecuado al que deberían de acogerse los contribuyentes del sector agrario sería por la estimación objetiva tanto en IRPF como en IVA, recibiendo la denominación de REAGP. Como hemos analizado, ambos regímenes son compatibles, a diferencia de la modalidad directa de estimación, donde la renuncia al REAGP supondría la renuncia al método de estimación directo normal o simplificado, y viceversa.

Es cierto que el REAGP únicamente permite su aplicación en caso de empresario individual o de una comunidad de bienes, por lo que se excluye a las sociedades mercantiles, cooperativas o SAT. No obstante, las sociedades cooperativas agrarias, al ser consideradas especialmente protegidas, tendrán un tratamiento fiscal diferente en su tributación por el IS ya que se les aplica algunas ventajas fiscales, tales como deducciones, distintos tipos de gravamen o bonificaciones en la cuota íntegra al tratarse de cooperativas especialmente protegidas, cooperativas de segundo o ulterior grado y/o que cumplan con las circunstancias para no perder la condición de especialmente protegidas. Cabe destacar que si esta entidad reúne los requisitos para considerarse una explotación asociativa agraria prioritaria la cuantía de la cuota íntegra bonificada será mayor.

Del mismo modo, aunque algunas sociedades estén excluidas de los regímenes especiales de IRPF e IVA, cuentan con otros beneficios fiscales en el IS, puesto que con carácter general tributarán a un tipo fijo (a diferencia de los tipos progresivos del IRPF), así como tienen la posibilidad de aplicar un tipo impositivo menor durante los dos primeros periodos impositivos al considerarse sociedades de nueva creación o tipos inferiores, al que resultara aplicado según la forma jurídica de estas entidades y al general, al ser una PYME.

En lo que respecta a impuestos especiales (IEH e IEE principalmente), resulta de aplicación a todas las figuras jurídicas, independientemente de ello, mostrando la gran rigidez de estos tributos especiales desde hace años. Pese a ello, estos tributos también cuentan con bonificaciones, devoluciones de la cuota impositiva o reducciones en la base imponible.

10. **BIBLIOGRAFÍA**

Referencias legales

Constitución Española. «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Dirección General de los Registros y del Notariado del 28 de Marzo de 2003. RDGRN de 28 de marzo de 2003.

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «BOE» núm. 136, de 7 de junio de 1991, páginas 18665 a 18691

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias «BOE» núm. 159, de 05/07/1995.

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. «BOE» núm. 304, de 20 de diciembre de 1990.

Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. «BOE» núm. 170, de 17 de julio de 1999

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014.

Ley 28/2014, de 27 de noviembre. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 190, de 9 de agosto de 1985, páginas 25214 a 25243. Disposición derogada.

Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. «BOE» núm. 308, de 24/12/2022.

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. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

Orden de 27 de marzo de 1998 por la que se aprueba la Tabla de Amortización Simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. «BOE» núm. 75, de 28/03/1998.

Orden de 29 de noviembre de 1994 por la que se da cumplimiento para 1995 y 1996 a lo dispuesto en los artículos 27, apartado uno, y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 37, número 1º, apartado 1.º, 38 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 286, de 30 de noviembre de 1994, páginas 36634 a 36684.

Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «BOE» núm. 170, de 17 de julio de 2019, páginas 76957 a 76964

Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 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. «BOE» núm. 288, de 01 de diciembre de 2022.

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. «BOE» núm. 289, de 01/12/2012.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. «BOE» núm. 314, de 31/12/1992.

Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación. «BOE» núm. 194, de 14 de agosto de 1981.

Real Decreto 31/2023, de 24 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones. «BOE» núm. 21, de 25 de enero de 2023.

Real Decreto 428/2022, de 7 de junio, por el que se establecen las bases reguladoras para la concesión directa de una ayuda excepcional de adaptación para compensar las dificultades económicas derivadas del conflicto bélico en Ucrania en determinados sectores agrarios. «BOE» núm. 136, de 8 de junio de 2022, páginas 77930 a 77947.

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. «BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2007

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. «Gaceta de Madrid» núm. 289, de 16/10/1885.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. «Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25/07/1889.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. «BOE» núm. 161, de 03 de julio de 2010.

Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las

instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles. «BOE» núm. 227, de 21/09/2022.

Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania. «BOE» núm. 76, de 30/03/2022

Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. «BOE» núm. 38, de 13 de febrero de 2021

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2380-15 de 28 de Julio de 2015. SG De Impuestos Sobre Las Personas Jurídicas.

Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2486-08 de 26 de Diciembre de 2008. SG De Impuestos Sobre La Renta De Las Personas Físicas.

Referencias bibliográficas

AGUILAR RUBIO, M (2018). “El régimen tributario de las Sociedades Agrarias de Transformación en el régimen general y en el régimen foral de Euskadi”. *CIRIEC - España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, Nº. 37, 2020, págs. 247-281.

BARBERÁN LAHUERTA, M.A., GÓMEZ SANCHO, J.M. , MANCEBÓN TORRUBIA, M.J., et. Al (2019). “Selección de materiales de legislación fiscal para las asignaturas de Sistema Fiscal Español I y Fiscalidad de la empresa”. Derecho fiscal. *Prensas de la Universidad de Zaragoza*. Universidad de Zaragoza. Zaragoza.

BARBERENA BELZUNCE, I. (1994). “Sociedades Cooperativas, Sociedades Agrarias de Transformación y Sociedades Anónimas Laborales: Régimen fiscal”. *Aranzadi*, Pamplona.

CABALLER MELLADO, V.(1985). “Valoración agraria rural. Teoría y práctica”. *Mundi Prensa*. Instituto superior.

CARRERAS ROIG, L. (2007). “El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación”. *Departament de Dret Privat, Processal i Financer*. Universitat Rovira i Virgili, Tarragona, pp. 268-456.

CASQUET MORATE, E, y GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J.A (2001). “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*, vol. 16, nº2, pp. 213-236.

CASQUET MORATE, E. (2000). “Análisis Cuantitativo de la Aplicación del IVA al Sector Agrario Castellano y Leonés”. *Revista de investigación económica y social de Castilla y León*, ISSN 1575-5835, Nº 3, 2000, págs. 109-128

CENTRO DE TRANSFERENCIA AGROALIMENTARIA (2008) “Conocimientos fiscales aplicables a las actividades económicas agrícolas y ganaderas: Regímenes de declaración fiscal, amortizaciones y regímenes del IVA”. *Informaciones Técnicas del*

Departamento de Agricultura y Alimentación del Gobierno de Aragón, nº 200, pp. 2-19

CUBEL, A. (1994). “ La agricultura y el sistema fiscal español (1891-1935)”, *Departament d’Anàlisi Econòmica*, Universitat de Valencia, Valencia.

GARCÍA MIRALLES, ESTEBAN (2023). “Medidas de apoyo frente a la crisis energética y al repunte de la inflación: un análisis del coste y de los efectos distribucionales de algunas de las actuaciones desplegadas según su grado de focalización”. *Boletín Económico - Banco de España*, 2023/T1, 15.

GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J.A y BERBEL VECINO, J.(1994) “Análisis de la neutralidad global del Régimen Especial del IVA para la agricultura en su aplicación en España y la Comunidad andaluza”. *Revista española de economía agraria*, N.º. 170, págs. 233-261

GONZALEZ GARRIGOS, E.(1997). “Las sociedades cooperativas agrarias en España. Su contabilidad y fiscalidad”. *Cuadernos de Estudios Empresariales*. Universidad Complutense de Madrid. Número 7, 323-355.

JULIÁ IGUAL, J. F. y DEL CAMPO, F.J (1992). ”Proteccionismo o beligerancia fiscal agraria. Un problema en el REAGP del IVA en España”. *I Congreso Nacional de Economía y Sociología Agraria*, Zaragoza, pp. 29.

JULIÁ IGUAL, J. F., y MARÍ VIDAL, S. (2002) “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)”. *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, 197:9-34.

JULIÁ IGUAL, J. F., y MARÍ VIDAL, S. (2003). “Las características tributarias para la determinación de la renta en la actividad agraria”. *Spanish journal of agricultural research*, Vol. 1, N.º. 2, págs. 3-16

MARÍ VIDAL, S. y CAMPOS-CAMPILLO, E (2016). “Neutralidad fiscal en la determinación de los ingresos de los agricultores; un problema que debe ser resuelto”. *Economía Agraria y Recursos Naturales*. vol. 16,2. págs. 111-141

MARÍN FERNÁNDEZ, J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2004). “La fiscalidad en el sector agrario”. Instituto de Estudios Económicos.

MARTÍN GARCÍA, M. (2000). “El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias”. *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 189, pp. 49-76.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (2004). “Libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural”. Tomo I. Capítulo 7. La fiscalidad del sector agrario en España.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (2016). “Fiscalidad Agraria y pesquera en España”. Publicaciones de la SGAPC

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA (2022). Manual de la Renta 2022. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/22Manual/100.html>

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA (2022). Manual del IVA 2022. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2022.html>

ORÓN MORATAL, G.(1998). “Tributación de rentas agrarias obtenidas a través de cooperativas”. *Ed. Universidad de La Rioja*. 3ª Jornadas de Derecho Agrario.

PAREJA-OBREGÓN RUANO, C. (1996). “La fiscalidad agraria. Los módulos en el sector agropecuario”. *Departamento de economía Aplicada*. Caja de Badajoz. Pág 193-215.

PATÓN GARCÍA, G (2012). “Fiscalidad medioambiental: iniciativas y orientaciones actuales”. *Instituto de Estudios Fiscales*.

SABATÉ PRATS, P. (1995). “Aproximación al cálculo de la neutralidad de los índices de rendimiento neto de la estimación objetiva por signos, índices o módulos en la agricultura y ganadería”. *Investigación agraria*. Economía, nº. 2, 1995, págs. 199-216

VALLEJO POUSADA, R. (2001). “Reforma tributaria y fiscalidad sobre la agricultura en la España liberal, 1845-1900”, *Prensas Universitarias de Zaragoza*. Zaragoza.

ZULOAGA GALLEGO, E. (1995). “El régimen tributario del IVA en la agricultura: el REAGP”. *Cuadernos de estudios empresariales*, nº 5, págs. 339-354

Webgrafía

<https://definicion.de/agropecuario/>

https://dpej.rae.es/lema/actividad-agraria-forestal_17/03/2023

<https://plataformapyme.es/es-es/IdeaDeNegocio/Paginas/FormasJuridicas.aspx>

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/>

www.administración.gob.es

11. ANEXOS

ANEXO I. INGRESOS ÍNTEGROS Y GASTOS DEDUCIBLES EN ESTIMACIÓN DIRECTA NORMAL

Ingresos	Gastos deducibles
-----------------	--------------------------

<p>(+) Ingresos de explotación</p> <p>(+) Ingresos financieros derivados del aplazamiento o fraccionamiento de operaciones realizadas en desarrollo de la actividad.</p> <p>(+) Ingresos de subvenciones corrientes</p> <p>(+) Imputaciones de ingresos por subvenciones de capital</p> <p>(+) Autoconsumo de bienes y servicios</p> <p>(+) IVA devengado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca)</p> <p>(+) Otros ingresos</p> <p>(+) Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible.</p> <p>(+) Variación de existencias (solo si hay un aumento de existencias al final del ejercicio)</p>	<p>(-) Compra de mercaderías</p> <p>(-) Variación de existencia de mercaderías (solo si hay una disminución de existencias al final del ejercicio)</p> <p>(-) Otros consumos de explotación</p> <p>(-) Sueldos y salarios</p> <p>(-) Seguridad Social a cargo de la empresa</p> <p>(-) Seguridad Social o aportaciones a mutualidades alternativas del titular de la actividad (-)</p> <p>Indemnizaciones</p> <p>(-) Dietas y asignaciones de viaje del personal asalariado</p> <p>(-) Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de trabajadores</p> <p>(-) Otros gastos de personal</p> <p>(-) Gastos de manutención del titular en el desarrollo de su actividad</p> <p>(-) Arrendamientos y cánones</p> <p>(-) Reparaciones y conservación</p> <p>(-) Suministro (luz, agua, gas, telefonía e Internet)</p> <p>(-) Otros suministros</p> <p>(-) Servicios de profesionales independientes</p> <p>(-) Primas de seguro</p> <p>(-) Otros servicios exteriores</p> <p>(-) Gastos financieros</p> <p>(-) IVA soportado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca)</p> <p>(-) Otros tributos fiscalmente deducibles</p> <p>(-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado material</p> <p>(-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado inmaterial</p> <p>(-) Pérdidas por insolvencia de deudores</p> <p>(-) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general</p> <p>(-) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general</p> <p>(-) Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)</p> <p>(-) Provisiones fiscalmente deducibles</p>
--	--

Fuente: Manual de Renta 2022

ANEXO II. ACTIVIDADES AGRARIAS INCLUIDAS EN ESTIMACIÓN OBJETIVA

Clave	Actividad
-------	-----------

1	Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido
2	Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido
3	Ganadería independiente clasificada en la División 0 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)
4	Servicios de cría, guarda y engorde de ganado
5	Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido
6	Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido
7	Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería
8	Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería
9	Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales

Fuente: Orden HFP/1335/2021 , de 1 de diciembre

ANEXO III. ÍNDICES CORRECTORES UTILIZADOS EN LA ESTIMACIÓN OBJETIVA DEL IRPF EN EL AÑO 2023

Índice	Concepto	Unidad
1	Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.	0,75
2	Utilización de personal asalariado	

	Entre 11 y 20 por ciento	0,9
	Entre 21 y 30 por ciento	0,85
	Entre 31 y 40 por ciento	0,8
	Más de 40 por ciento	0,75
3	Por cultivos realizados en tierras arrendadas	0,9
4	Piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100	0,5
5	Actividades de agricultura ecológica	0,95
6	Cultivos en tierras de regadío que utilicen, para ello, energía eléctrica	0,75
7	Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros	0,9
8	Índice corrector en determinadas actividades forestales	0,8

Fuente: Elaboración propia con datos de la Orden HFP/1335/2021 , de 1 de diciembre.