

## **ANÁLISIS CUANTITATIVO DE LA APLICACIÓN DEL IVA AL SECTOR AGRARIO CASTELLANO Y LEONÉS**

ERNESTO CASQUET MORATE<sup>1</sup>  
UNIVERSIDAD DE VALLADOLID

### **RESUMEN**

La aplicación del Régimen Especial del IVA para la Agricultura, la Ganadería y la Pesca, basado en la aplicación de un porcentaje único de compensación, pretende mantener frente al productor agrario el carácter de neutralidad que es propio del impuesto. El objetivo del presente estudio ha sido analizar la repercusión del citado Régimen en las diversas orientaciones productivas de las explotaciones de Castilla y León así como la efectividad de los diferentes índices de compensación aprobados por el Gobierno desde la entrada en vigor del IVA. Para ello se ha utilizado una metodología que ha permitido cuantificar los efectos de la normativa llegando a la conclusión que aquéllos dependen de la orientación productiva y de la dimensión de las explotaciones.

**Palabras clave:** IVA, REAGP, Castilla y León, fiscalidad.

### **ABSTRACT**

The Value Added Tax for Agricultural sector in Spain is based on an unique coefficient taxing agricultural product sales and it is fixed by the law, attempting to get the neutrality principle of this tax. This research is aimed to measure the fiscal efficiency of this coefficient respect to real taxes paid on input compared to sales volume for farms holding in Castilla y León. Results show that the Agriculture Special regime based upon an unique coefficient is profitable for some sectors and very negative for others. When this analysis is done by farm size it shows a growing adverse effect. Also the analysis shows important regional differences with some regions subsidised and others taxed excessively.

**Key-words:** VAT, Special Regime for Agriculture, Castilla y León, taxation.

### **RESUMÉ**

L'implantation du Régime Special de l'T.V.A (Taxe sur la Valeur Ajoutée) sur l'Agriculture, l'Élevage et la Pêche en se basant sur l'application d'un pourcentage unique de compensation tend á maintenir face aux producteurs agraires une neutralité provenant de l'impôt. L'objectif de cette présente étude consiste á analyser la répercution du dit régime á travers des diverses orientations productives sur les exploitations dans la communauté de Castille et Leon ainsi que l'effectivité des diverses indices uniques approuvées par le gouvernement depuis l'entrée en vigueur de l'T.V.A.. Pour cela la méthodologie qui á été utilisée aurait permi de quantifier les effets normatifs permettant de conclure qu'ils dépendent de l'orientation productive et la superficie des exploitations.

**Mots clés:** l'T.V.A., Régime Special de l'T.V.A. sur l'Agriculture, Castille et Leon, Fiscalité.

---

<sup>1</sup>Ernesto Casquet Morate es Profesor de Economía Agraria. Área de Economía en la Escuela Técnica Superior de Ingenierías Agrarias. Universidad de Valladolid. Avda/ de Madrid, 57. 34071-Palencia. Teléfono: 979 729048 (ecasquet@iaf.uva.es)

## I. INTRODUCCIÓN

La incorporación de España a la Comunidad Económica Europea trajo como consecuencia la necesaria adecuación de su sistema fiscal a los principios de libre competencia en el territorio comunitario, que prohíben gravar los productos procedentes de otros Estados miembros con impuestos superiores a los que recaen sobre los productos nacionales. Con la entrada en vigor el 1 de enero de 1986 del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) España dio cumplimiento a tal requisito, sustituyendo el antiguo Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE o ITE) y otros impuestos que completaban el panorama fiscal indirecto nacional.

El IVA, que es un impuesto indirecto que grava la adquisición de bienes y servicios, está diseñado para recaer sobre el consumidor final de modo que los agentes económicos intervinientes en la cadena de producción-distribución deben liquidar y pagar el Impuesto, pero no soportarlo finalmente. El procedimiento de cálculo basado en la diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas, grava exclusivamente el valor añadido en cada fase del proceso al tiempo que permite la traslación de la carga impositiva hacia el consumidor final del bien o servicio objeto de gravamen. De esta manera se consigue que el Impuesto se muestre neutral para las empresas; es decir, que no suponga ningún gasto o ingreso para éstas, al menos para aquéllas que tributen por su régimen general.

## II. APLICACIÓN DEL IVA AL SECTOR AGRARIO

La implantación de la nueva fiscalidad supuso para la empresa española en su conjunto un mayor esfuerzo en cuanto a la gestión contable y administrativa y creó desde el principio la preocupación de que determinados sectores no pudieran asumir tales exigencias burocráticas. Las empresas integrantes del sector agrario o del comercio minorista, por ejemplo, son normalmente de pequeña dimensión, con una deficiente estructura administrativa y donde apenas se realizan las prácticas contables necesarias para cumplir con las obligaciones formales que requiere la tributación del impuesto por el llamado régimen general.

Con el objeto de posibilitar la aplicación del IVA a todas las actividades económicas, en la

normativa europea se contemplan unos regímenes especiales que permiten liberar a ciertas empresas de las dificultades que entrañan para ellas tales obligaciones. En ese sentido el legislador español optó desde el primer momento por aplicar esta posibilidad al sector agrario, introduciendo en la primera normativa española sobre el IVA (Ley 30/1985) el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP). Este régimen especial ha sido mantenido, aunque introduciendo algunas modificaciones por la actual Ley del IVA (Ley 37/1992).

Tres son los regímenes operativos en el sector agrario para la tributación del IVA:

- a) El **régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca**, que gira en torno a la idea básica de eliminar las dificultades de índole burocrático que conlleva la tributación por el régimen general, lo que le hace ser el más utilizado por los agricultores.
- b) El **régimen general**, de creciente importancia en el sector agrícola, es aplicable como norma común a las actividades empresariales siendo bastante exigente en el cumplimiento de numerosas obligaciones formales y contables.
- c) El **régimen simplificado** tiene menores exigencias registrales y únicamente es compatible con determinadas actividades pecuarias y servicios agrícolas.

Para un estudio detallado de cada uno de estos regímenes tributarios puede recomendarse entre otros a Sancho (1999), Codes et al (1999), Vargas (1986), Morientes et al (1983), Pérez (1993) y Ramírez (1994).

Si bien los agricultores en general han sabido asimilar con el paso del tiempo una mayor carga de exigencias burocráticas, como por ejemplo la requeridas para la solicitud de las ayudas comunitarias, bien directamente o bien con la ayuda de empresas gestoras, las características estructurales de las empresas de las que son titulares nos conduce a afirmar que la mayoría de los mismos está acogida al primer régimen expuesto. Esta posibilidad les ha permitido disfrutar de una mayor facilidad burocrática al mismo tiempo que cumplían con sus obligaciones fiscales. Aunque se carece de datos estadísticos, se estima que en Castilla y León el número de agricultores que renuncian al REAGP, no supera el 5 %.

Desde la implantación del IVA, han sido diversos los estudios realizados que han tratado de determinar la eficacia de la aplicación del REAG en el sector agrario español. Entre los diversos autores encontrados en la literatura consultada cabe señalar los siguientes:

- Basándose en los datos suministrados por la Red Contable Agraria Nacional (RECAN) de 1980, Aguirre et al (1982) demostraban los desajustes producidos por el régimen especial en los distintos subsectores productivos.
- En 1986 y sobre datos de la RECAN de 1985, García Azcárate mostraba el desigual resultado de la aplicación de un porcentaje de compensación del 4 % para la agricultura española en diferentes orientaciones productivas.
- Más tarde, Juliá y Del Campo (1993) basándose en los datos de la RECAN del trienio 1986-1988 para las distintas orientaciones productivas españolas y de la Comunidad Valenciana, establecen los límites entre los que se debía estar situado el porcentaje a tanto alzado neutral.
- Utilizando la misma fuente de información anterior y en referencia al período 1986-1989, Gómez-Limón y Berbel (1994 y 1995) estimaron la situación de beligerancia y proteccionismo que la aplicación del REAGP originaba en diferentes orientaciones y tamaño de las explotaciones españolas y particularmente de las andaluzas.
- Finalmente, Ureña y Olmedilla (1999) centran su estudio en analizar el cumplimiento de la filosofía del REAGP comparando los datos de Castilla-La Mancha con los nacionales y el sector vitícola con la totalidad del sector agrario.

El presente estudio, que parte de los datos más recientemente publicados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (RECAN del año 1997) sobre los resultados empresariales del sector agrario, está motivado por la falta de información práctica que existe sobre la Comunidad de Castilla y León. Con él pretendemos comprobar la neutralidad del tratamiento que reciben del citado régimen especial los sujetos pasivos de las explotaciones agrarias castellanas y leonesas. Se determinará en este sentido si la compensación del IVA soportado por los productores agrarios en sus adquisiciones, mediante el sistema que propone el REAGP de tanto alzado, les coloca en una situación de

beligerancia fiscal, si no se compensa la totalidad del IVA, o de proteccionismo fiscal, si perciben una mayor compensación.

Al mismo tiempo se comprobará la influencia de los últimos cambios normativos introducidos en la Ley que permiten la aplicación de un 5 % como compensación a tanto alzado de los precios de los productos o de los servicios a los que hace referencia el apartado 130 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **III. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IVA PARA LA AGRICULTURA**

#### **III.1 Funcionamiento del REAGP**

El REAGP está dirigido a los titulares de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras, en razón de la actividad que desarrollan, y se aplica mediante un mecanismo de compensación del IVA soportado en la compra de factores productivos. Por medio de este procedimiento el empresario abonará a los vendedores el IVA correspondiente a los insumos adquiridos para el funcionamiento de su explotación, IVA que recuperará con la aplicación de un porcentaje a tanto alzado sobre las ventas de los productos que él obtiene.

Es necesario señalar, además, que los sujetos pasivos cuyas actividades están sometidas al régimen especial están dispensados, salvo algunas excepciones, de las obligaciones tributarias de liquidación y pago del IVA, de expedición y entrega de facturas y de la llevanza de registros fiscales (libro de facturas emitidas, facturas recibidas y de bienes de inversión).

De todo lo anterior se desprende, pues, que la aplicación del REAGP cumple con uno de los principios en que se basa dicho Régimen, el de simplificar a los productores que integran el sector agrario el cumplimiento de las obligaciones fiscales y contables. A su vez, mediante la aplicación de un porcentaje a tanto alzado, pretende garantizar, al menos a nivel macroeconómico, la compensación del IVA soportado por los empresarios agrarios en sus adquisiciones de bienes y servicios. Esta última finalidad le pone en consonancia con el principio de neutralidad global frente al sector agrario que constituye el segundo pilar básico del citado Régimen tal y como establece de forma obligatoria la Sexta Directiva Europea (1977). Para mayor informa-

ción al respecto, puede consultarse, entre otros, a Checa (1986), García-Margallo (1985), Herrero (1996) y Mata (1995).

La normativa europea contempla la posibilidad de diversificar los porcentajes de compensación a tanto alzado para distintos subsectores, dejando la decisión en manos de cada Estado miembro. Sin embargo, desde el inicio de la aplicación del Régimen hasta la actualidad, la política fiscal española ha mantenido un solo porcentaje para la globalidad del sector agrario estableciéndolo en un 4 % hasta finales de 1997 y un 4,5 % en 1998 y 1999. La última modificación, que se recoge en la Ley 54/1999 de 29 de diciembre, establece un porcentaje de compensación del 5 % aplicable a partir del 1 de enero de 2000.

Según Caballer et al (1983), la neutralidad y beligerancia surgen, de la fijación de un porcentaje único que, aunque mantenga un equilibrio a nivel macroeconómico, sea incapaz de compensar a nivel microeconómico la totalidad del IVA soportado por explotaciones o subsectores de actividad concretos. En el presente análisis se pretende comprobar, como ya ha sido anteriormente constatado por diversos autores, Juliá y Del Campo (1993), Gómez-Limón y Berbel (1994 y 1995), que la aplicación de este porcentaje único de compensación rara vez cumple con el citado principio de neutralidad.

Es en estas circunstancias cuando se pueden plantear dos situaciones problemáticas:

- a) Que la aplicación de este porcentaje suponga una compensación mayor a la que el agricultor tendría derecho en caso de neutralidad, es decir, que este porcentaje sobre las ventas sea superior al impuesto soportado en sus adquisiciones. Este hecho presenta para el agricultor una situación proteccionista, que equivale a una subvención encubierta.
- b) Que la compensación sea inferior a la que tendría que recibir el productor agrario. En este caso, por el contrario, existe una situación de beligerancia fiscal, ya que el IVA de sus ventas no le compensa el soportado en sus compras. El agricultor tributaría entonces a Hacienda parte de sus adquisiciones como si fuese realmente un consumidor final.

Dadas las diferentes estructuras de gastos e

ingresos que tienen los distintos subsectores agrarios, es obvio pensar que en la práctica se pueden dar ambas situaciones de alejamiento de la neutralidad. La existencia de un único porcentaje de compensación hace imposible evitar que se esté beneficiando a una serie de subsectores agrarios frente a otros, aunque se consiga la neutralidad a nivel nacional para el conjunto de los agricultores. Por ello este sistema, que refleja claramente que el REAGP mide por igual a todos los tipos de explotaciones, se puede considerar poco propicio para alcanzar la neutralidad del impuesto a nivel microeconómico, característica fundamental del mismo.

La especial estructura y orientación productiva de las explotaciones castellanas y leonesas hace pensar que el REAGP sea igualmente discriminatorio para los titulares de los diferentes subsectores regionales y que los resultados de su aplicación en términos macroeconómicos a nivel nacional no se correspondan con los obtenidos a nivel particular por el conjunto de la región y sus subsectores productivos. El objetivo de esta investigación será establecer la situación en que se encuentran tales explotaciones comparando al mismo tiempo con el conjunto nacional.

### III.2 Condiciones subjetivas de aplicación

De acuerdo con la Ley del IVA en lo que respecta al REAGP, cuando un sujeto pasivo reúne las condiciones necesarias señaladas por la Ley y el Reglamento, queda sometido automáticamente al mencionado Régimen, salvo que renuncie expresamente. El Régimen tiene por ello un carácter opcional si bien la opción no opera para acogerse al mismo sino para poder renunciar a él en cuyo caso la tributación del IVA habría de hacerse por el régimen general. La renuncia produce efectos durante un período mínimo de 3 años.

Según la Ley, los sujetos pasivos a los que se le puede aplicar el REAGP han de ser titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras. Conviene aclarar que la condición de titular se identifica con la de empresario, el que ejerce la actividad, y no exclusivamente con la cualidad de propietario. Es por ello que no se considerarán titulares:

- Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o aparcería o que de cualquier otra forma cedan su

explotación. En estos casos la posibilidad de acogerse al régimen especial corresponderá al arrendatario.

- Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 37/1992 (1-1-93) no existía ninguna limitación en cuanto a la naturaleza jurídica del titular de la explotación, pudiendo ser éste no sólo una persona física, sino también una sociedad en cualquiera de sus modalidades (anónima, limitada, cooperativa, etc.). A partir de entonces han quedado excluidas:

- Las sociedades mercantiles
- Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación (SAT).

Tampoco podrán tributar por el REAGP, al no tener la consideración de pequeños empresarios, aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior haya excedido de 50 millones de pesetas.

### III.3 Condiciones objetivas de aplicación

Si el régimen especial se aplica a los titulares de las actividades agrícolas, forestales, ganaderas y pesqueras es preciso indicar que el legislador entiende por tales actividades aquellas "que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas para su explotación a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones". De acuerdo con ello se entenderán incluidas:

- Las actividades agrícolas en general cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.
- Las dedicadas a la silvicultura.
- La ganadería siempre que esté vinculada a la explotación del terreno, es decir que se trate de ganadería doméstica sin instalaciones industriales.
- Los servicios accesorios siempre que se presten a terceros con medios de las propias explotaciones y que el conjunto de dichos servicios no haya superado el año anterior el 20 % del volumen total de operaciones de la explotación principal.

Por el contrario, existen una serie de actividades que la ley excluye expresamente de la aplicación del REAGP como las siguientes:

- Las de transformación, elaboración o manufactura de los productos naturales obtenidos en la explotación para entrega a terceros.
- Las actividades de comercialización.

### IV. LA RED CONTABLE AGRARIA NACIONAL COMO FUENTE DE INFORMACIÓN

Para realizar el presente estudio el primer problema que habremos de resolver es el de la elección de unos conjuntos o clases de explotaciones lo suficientemente homogéneos para darle una validez aceptable a los resultados que obtengamos. Tal agrupación de agricultores con esa característica la conseguimos de acuerdo con la tipología comunitaria de explotaciones agrarias. (Decisión CEE nº85/377, DOCE nº L-220 de 17/8/85).

Tal y como dicta la legislación comunitaria al respecto, debe entenderse esta tipología como "*una clasificación uniforme de las explotaciones de la Comunidad, basada en su orientación técnico económica y su dimensión económica, y concebida de tal forma que permita la constitución de conjuntos de explotaciones homogéneos más o menos detallados*".

La aplicación de esta clasificación en la recogida de datos dentro del marco comunitario acerca de la estructura económica y financiera de las explotaciones agrícolas de la Comunidad, facilita la información a la Comisión para la aplicación de la Política Agraria Común. Será la *Red de Información Contable Agraria de la Comunidad (RICA)* la encargada de recopilar y publicar los resultados obtenidos.

Dicha red en España está representada por la *Red Contable Agraria Nacional (RECAN)*, que recoge los datos contables de las explotaciones agrarias nacionales. Así, en cada uno de los elementos de la muestra escogida se procesan sus datos de acuerdo con la tipología comunitaria anteriormente mencionada y los resultados obtenidos, una vez agrupados por clases, se presentan en una publicación del MAPA de carácter anual denominada "*Red Contable Agraria Nacional. Metodología y Resultados empresariales*" que publica la Secretaría General Técnica del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. La última editada hasta la fecha corresponde al año 1997.

Para entender mejor el fundamento de la clasificación de las explotaciones es necesario explicar los dos conceptos en que se basa:

#### a) Orientación Técnico-Económica (OTE)

Se trata de la orientación productiva que tiene la explotación, determinada en función de la contribución relativa de las distintas actividades productivas de dicha explotación (cultivos y ganados) a su *margen bruto estándar* (MBE) total. La normativa CEE define MBE como la diferencia entre el valor estándar de la producción (media de los últimos años) y el importe estándar de determinados costes específicos. Así, de acuerdo con la importancia porcentual que tienen cada una de las actividades productivas en el MBE total de la explotación, estas podrán clasificarse en una de las 70 OTEs diferentes que de esta tipología surgen.

Estas OTEs se codifican según cifras de tres dígitos, correspondiendo cada uno de ellos a un nivel creciente de precisión. El primer dígito indica una de las OTEs principales, el segundo una de las OTEs generales y el tercer dígito indica una de las OTEs particulares. Un cuarto número de manera opcional, determinará subdivisiones de determinadas clases de OTEs particulares mientras que en ciertas OTEs se ha procedido, a su vez, a extender la tipología a fin de obtener resultados de explotaciones orientadas a cultivos de secano/regadío.

Para mayor facilidad en el manejo de la información, la RECAN agrupa las OTEs en "macroorientaciones" (MOTES).

El Anexo I recoge las ocho OTEs principales y algunas de las particulares entre las que destacamos aquéllas que han servido de base para el presente estudio.

#### b) Dimensión Económica

La dimensión de las explotaciones se establece en función de la cuantía del MBE (Margen Bruto Estándar) total, y se expresa en Unidades de Dimensión Europea (UDE). Dicha unidad, con arreglo a la legislación vigente, se corresponde al valor de 1.200 EUROS de MBE total de la explotación.

Con este criterio, las explotaciones se agrupan en nueve clases de acuerdo con las clases de dimensión cuyos límites están recogidos en el Anexo II. En él figura asimismo el agrupamiento en «macroclases» (MCDE) que lleva a cabo la RECAN por las mismas razones de simplificación que en el caso de las OTEs.

Los dos criterios de clasificación que acabamos de exponer constituyen, pues, la base para que cualquier explotación estudiada pueda encuadrarse en una orientación productiva y una dimensión económica concreta. Es preciso resaltar que el campo de observación de la Red se circunscribe a aquellas explotaciones agrarias con una dimensión económica de al menos 2 UDEs.

Partiendo, pues, de la tipología descrita, la RECAN recoge los resultados medios ponderados para clases con al menos 10 explotaciones, tanto a nivel nacional como por comunidad autónoma. El conjunto de datos contables extraídos de una muestra real de las explotaciones y debidamente procesados, da lugar a una información sobre la estructura productiva y la situación económico-financiera de las empresas que integran el sector. La información se muestra agrupada en los siguientes bloques:

- I. Características generales de las explotaciones (SAU, UG, UTA)
- II. Producción bruta (vegetal y animal)
- III. Costes de los insumos (materiales, y servicios)
- IV. Datos de balance (inmovilizado, fuentes financieras)
- V. Resultados (valor añadido)
- VI. Ratios económicos (de producción, de costes)

Los resultados que presenta esta Red suponen en la actualidad la más fiable aproximación a la realidad empresarial agraria por lo que creemos que esta base de datos microeconómicos es la más aconsejable para nuestro estudio.

La tipología de explotaciones empleada por la RECAN en ningún caso utiliza criterios fiscales para la agrupación de las mismas. De hecho las cifras que recoge la RECAN corresponden a la globalidad de los empresarios agrícolas, es decir, tanto los acogidos

al REAGP como los excluidos del mismo, bien por elección voluntaria, o bien por estar comprendidos en algunos de los casos en los que no es de aplicación tal régimen. Esta circunstancia podría plantear como problema la no diferenciación de datos entre los agricultores acogidos y no acogidos al REAGP. No obstante, este inconveniente se puede superar teniendo en cuenta las dos consideraciones siguientes:

- La práctica totalidad de los productores agrarios están sujetos a este régimen, por lo que los datos agregados por clases de la tipología RECAN reflejan fielmente el valor real de la producción final agraria que emplearemos para la determinación del porcentaje de compensación.
- En principio, no cabe pensar que existe una diferente estructura de costes entre los productores sujetos y no sujetos al REAGP.

En referencia a nuestro estudio señalaremos que, para el análisis de cada orientación productiva, se ha partido de los datos agregados de todas las dimensiones que la componen mientras que, para el análisis de cada dimensión económica, se han agregado los datos de todas las OTEs seleccionadas para Castilla y León.

## V. METODOLOGÍA

Para la realización del presente estudio nos hemos apoyado en la metodología propuesta por Juliá y Del Campo (1993) y Gómez-Limón y Berbel (1994 y 1995) en el análisis cuantitativo del REAGP del IVA en España.

### V.1 Cálculo del porcentaje de compensación

La metodología se basa en la estimación del porcentaje a tanto alzado que habría que aplicar a las ventas para que resarciera a los agricultores del IVA soportado en la adquisición de sus factores de producción, o lo que es lo mismo, se calculará para cada grupo analizado, el coeficiente entre la carga fiscal soportada en los insumos y el valor de sus ventas. Algebraicamente sería:

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

Veamos la manera de hallar los dos términos de esta expresión:

1. El valor de las adquisiciones de los insumos que están disponibles en la RECAN, engloban el precio de los mismos más el impuesto aplicado por los suministradores. El IVA soportado lo obtendremos, pues, multiplicando el valor ofrecido por la RECAN por el coeficiente  $t/(100+t)$ , siendo  $t$  el tipo impositivo aplicado a cada factor.
2. El valor bruto de las ventas será la resultante de restar a la Producción Bruta Total el Reempleo ya que éste no genera recuperación alguna de IVA. De la misma forma que en el caso de las adquisiciones de los insumos, la RECAN recoge el valor de las ventas incluyendo la carga fiscal, por lo el valor neto se hallará multiplicando previamente por un coeficiente igual a  $100/(100+c)$  siendo  $c$  el porcentaje de compensación a tanto alzado.

En relación con la agricultura, los tipos impositivos que han sido aplicados desde la entrada en vigor del IVA hasta la actualidad en los factores productivos agrarios, responden a dos grupos diferentes:

- **Tipo reducido.** Aplicable a animales, semillas y materiales de origen animal y vegetal susceptibles de ser empleados para la obtención de alimentos y el agua para riego.
- **Tipo normal** aplicable al resto de los factores productivos como fertilizantes, residuos orgánicos, productos fitosanitarios y zoonosanitarios, energía, maquinaria y servicios.

Tan sólo a partir de 1993 esta distribución fue modificada en concreto por el cambio de categoría de los fertilizantes, productos fitosanitarios y zoonosanitarios y determinados productos para la protección de cultivos. La evolución experimentada en estos tipos impositivos se muestra en el Cuadro 1 siendo los de la última modificación del 1.01.95 los que se emplearán en presente trabajo para determinar la carga impositiva soportada en la adquisición de los insumos, por corresponder al período en estudio 1994-1997.

## cuadro 1 evolución de los tipos impositivos

Factores de producción	Entrada en vigor de los tipos impositivos				
	1.01.86	1.01.92	1.08.92	1.01.93	1.01.95
Animales, semillas y materiales de origen animal o vegetal susceptibles de ser empleados para la producción de alimentos y agua de riego	6%	6%	6%	6%	7%
Fertilizantes, residuos orgánicos, productos fitosanitarios y zoonosanitarios, servicios agrarios y productos para la protección de cultivos.	12%	13%	15%	6%	7%
Combustibles, electricidad, lubricantes, herramientas, aperos, maquinaria, construcciones y servicios de reparaciones	12%	13%	15%	15%	16%

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación fiscal publicada en el BOE

Por su parte, el porcentaje de compensación a tanto alzado que servirá para el cálculo de las ventas netas en el mismo período será del 4 %. La evolución experimentada por este índice se refleja asimismo en la Cuadro 2

## cuadro 2 evolución del porcentaje de compensación

Período	Porcentaje de compensación en las ventas
De 1986 a 1997	4%
De 1998 a 1999	4,5%
A partir de 2000	5%

Fuente: Elaboración propia a partir de la legislación fiscal publicada en el BOE

Introduciendo los datos en la fórmula anteriormente expuesta, obtendremos el porcentaje de compensación con el que hubiera sido necesario afectar a las ventas en cada grupo estudiado para que el REAGP se hu-

biese manifestado neutral ante el agricultor. Si dicho valor resulta inferior al porcentaje fijado por el Gobierno, el agricultor habría recibido un tratamiento proteccionista bajo el régimen especial pues el IVA compensado sería mayor que el IVA soportado. Si por el contrario, resultase ser superior, el tratamiento se calificaría de beligerante ya que parte del IVA lo soportaría como si fuera un consumidor final.

## V.2 Descripción de la hoja de cálculo

Para llevar a cabo el análisis haremos uso de la hoja de cálculo expuesta en el Cuadro 4 donde, para cada uno de los años de estudio, se obtiene este porcentaje neutral de una forma sistemática partiendo de los resultados empresariales ofrecidos por la RECAN para el tipo de explotación elegido. Sin embargo, de los numerosos datos recogidos por ésta, sólo algunos de ellos nos serán de interés para la determinación a tanto alzado del porcentaje neutral. El Cuadro 3 relaciona todos aquéllos conceptos que han sido empleados en la hoja de cálculo junto con sus correspondientes tipos impositivos en los años del período estudiado.

**cuadro 3**  
**tipos impositivos**

<b>Concepto</b>	<b>Año 1994</b>	<b>Años 1995 a 1997</b>
<b>GRUPO I. VENTAS</b>		
+ Producción bruta total	4 %	4 %
- Reempleo	4 %	4 %
<b>GRUPO II. COSTES</b>		
+ Semillas y plantas	6 %	7 %
+ Abonos	6 %	7 %
+ Productos fitosanitarios	6 %	7 %
+ Otros costes específicos de cultivos	6 %	7 %
+ Piensos comprados	6 %	7 %
+ Otros costes específicos de ganados	6 %	7 %
+ Trabajos contratados	15 %	16 %
+ Mto. máquinas, edificios y mejoras	15 %	16 %
+ Energía	15 %	16 %
+ Agua	6 %	7 %
+ Otros costes no específicos	15 %	16 %
<b>GRUPO III. INVERSIONES</b>		
+ Amortizaciones	15 %	16 %

Fuente: Elaboración propia a partir de la Red Contable Agraria Nacional

Los datos referidos a "costes" ("GASTOS" en la hoja de cálculo), intervendrán en la cuantificación del IVA soportado en los insumos y los de "producción" ("VENTAS" en la hoja de cálculo), permitirán conocer el importe neto de las ventas sobre el que se obtendrá el porcentaje neutral de compensación.

Un capítulo también importante es el relativo al IVA soportado en las inversiones en maquinaria, equipos, edificaciones y mejoras. Para su determinación hemos echado

mano del dato de la depreciación en el ejercicio contable de tales inversiones, cuantificada en el concepto de "amortizaciones" que, como es sabido, contabiliza el consumo anual de los bienes de capital fijo que en su día se adquirieron. A este capítulo se le ha aplicado el tipo general de IVA.

No hemos incluido los gastos relativos a salarios, arrendamientos e intereses pagados, puesto que, al no estar ninguno de ellos afectado por el impuesto, tampoco genera carga fiscal para el empresario.

**cuadro 4**  
**hoja de cálculo para la obtención del porcentaje neutral de compensación**  
**(cifras en miles de ptas.)**

<b>Comunidad</b>		<b>CASTILLA Y LEÓN</b>							
<b>Orientación</b>		<b>CEREALES EXCEPTO ARROZ SECANO (1110S)</b>							
<b>Dimensión</b>		<b>TODAS LAS DIMENSIONES</b>							
<b>Concepto</b>	<b>Tipo</b>	<b>Año 1994*</b>		<b>Año 1995</b>		<b>Año 1996</b>		<b>Año 1997</b>	
	<b>IVA (%)</b>	<b>Valor</b>	<b>Carga fiscal</b>	<b>Valor</b>	<b>Carga fiscal</b>	<b>Valor</b>	<b>Carga fiscal</b>	<b>Valor</b>	<b>Carga fiscal</b>
Producción									
bruta total	4,0	3.844	# 3.696,2	2.787	# 2.679,8	4.420	# 4250,0	3.767	# 3.622,1
Reempleo	4,0	101	# 97,1	70	# 67,3	118	# 113,5	103	# 99,0
<b>I. VENTAS</b>		<b>3.743</b>	<b># 3.599,0</b>	<b>2.717</b>	<b># 2.612,5</b>	<b>4.302</b>	<b># 4136,5</b>	<b>3.664</b>	<b># 3.523,1</b>
Semillas y plantas	7,0	328	18,6	321	21,0	352	23,0	390	25,5
Abonos	7,0	572	32,4	499	32,6	618	40,4	616	40,3
Fitosanitarios	7,0	77	4,4	89	5,8	89	5,8	129	8,4
Otros costes									
cultivos	7,0	39	2,2	37	2,4	2	0,1	12	0,8
Piensos comprados	7,0	55	3,1	102	6,7	80	5,2	82	5,4
Otros costes									
ganados	7,0	5	0,3	7	0,5	9	0,6	5	0,3
Trabajos									
contratados	16,0	221	28,8	242	33,4	250	34,5	268	37,0
Mto. de máqui.									
y edificios	16,0	171	22,3	154	21,2	183	25,2	151	20,8
Energía	16,0	282	36,8	222	30,6	293	40,4	292	40,3
Agua	7,0	8	0,5	3	0,2	68	4,4	60	3,9
Otros costes									
no específicos	7,0	104	5,9	99	6,5	114	7,5	120	7,9
<b>II. GASTOS</b>		<b>1.862</b>	<b>155,2</b>	<b>1.775</b>	<b>160,9</b>	<b>2.058</b>	<b>187,3</b>	<b>2.125</b>	<b>190,6</b>
Amortizaciones	16,0	454	59,2	465	64,1	375	51,7	324	44,7
<b>III. INVERSIONES</b>		<b>16,0</b>	<b>454</b>	<b>59,2</b>	<b>465</b>	<b>64,1</b>	<b>375</b>	<b>51,7</b>	<b>324</b>
<b>% CARGA FISCAL (II+III)/I</b>			<b>5,96</b>		<b>8,62</b>		<b>5,78</b>		<b>6,68</b>
<b>% subven. o sobretasación</b>			<b>-0,96</b>		<b>-3,62</b>		<b>-0,78</b>		<b>-1,68</b>

Notas: (\*) En este año los tipos de IVA aplicados en las compras fueron del 6 % y 15 %.

(#) Corresponde a la base imponible, es decir, a los valores antes de aplicar el tipo impositivo.

Fuente: Elaboración propia a partir de la Red Contable Agraria Nacional

### V.3 Ámbito de estudio

Aplicaremos esta metodología a los datos microeconómicos correspondientes a los años 1994, 1995, 1996 y 1997 en las Orientaciones Técnico-Económicas cuantita-

tivamente más significativas recogidas por la RECAN para nuestra región. Asimismo se analizará separadamente cada una de las macroclases de dimensión económica (MCDE) que considera la propia RECAN

para cada sector de actividad, todo ello tanto para el conjunto nacional como para la Comunidad Castellano-Leonesa. En concreto las orientaciones que han servido de base en el presente estudio son las siguientes:

OTE 1110 S	Cereales excepto arroz seco
OTE 1110 R	Cereales excepto arroz regadío
OTE 1210	Raíces y tubérculos
OTE 1220	Cereales, raíces y tubérculos
OTE 1245	Otros cultivos generales
OTE 4100	Bovino de leche
OTE 4210	Bovino de cría
OTE 4410	Ovino

Se ha elegido la orientación productiva de "Cereales" desagregada en seco y regadío pese a que el número de explotaciones representadas por la primera quintuplica el de la segunda. Trataremos con ello de buscar diferencias entre cultivos tan semejantes.

Las explotaciones con orientación "Raíces y tubérculos" que figuran en la RECAN para Castilla y León son exclusivamente de regadío aunque en otras regiones estén desagregadas. La orientación de "Cereales, raíces y tubérculos" contempla conjuntamente los dos tipos de aprovechamiento, seco y regadío, al no venir diferenciados por la RECAN en Castilla-León.

Por otra parte, la importancia numérica de las explotaciones ganaderas y de su contribución a la producción agraria de la Comunidad, nos ha movido a considerar también el bovino y el ovino en nuestro estudio.

En relación con las orientaciones analizadas conviene hacer dos puntualizaciones. La primera es señalar que entre las explotaciones in-

cluidas en las clases anteriores, al menos en Castilla y León, no hay ninguna con una dimensión superior a 100 UDEs, por lo que es fácil suponer que los sujetos pasivos de tales explotaciones no tendrán ventas superiores a los 50 millones de pesetas, circunstancia que obligaría a tributar el IVA por el régimen ordinario.

En segundo lugar, las orientaciones ganaderas de bovino y ovino en Castilla y León, están clasificadas, en la práctica mayoría, como de ganadería dependiente de la explotación del suelo, lo que da a sus titulares pleno derecho para acogerse al REAGP.

Con la metodología expuesta analizaremos la neutralidad del impuesto reflejada en cada OTE dentro de las explotaciones castellanas y leonesas al tiempo que las compararemos con el resto de las comunidades españolas. A su vez observaremos el comportamiento de REAGP frente a las diferentes dimensiones económicas para conocer si existe una influencia discriminatoria en la beligerancia del IVA según el tamaño de las explotaciones.

## VI. ANÁLISIS DE LA NEUTRALIDAD DEL REAGP POR ORIENTACIONES TÉCNICO-ECONÓMICAS

### VI.1 Análisis sectorial

Con la ayuda de la hoja de cálculo del Cuadro 4 hemos determinado los porcentajes de compensación neutral en las orientaciones elegidas para la Comunidad de Castilla-León que recoge la RECAN durante el período 1994-1997 y los valores medios de dicho período. Los resultados obtenidos se muestran en el Cuadro 5 y corresponden al conjunto de todas las UDEs que integran cada una de las OTEs.

### cuadro 5

#### Castilla-León. Porcentajes neutrales por OTE. todas las UDEs

OTE	Nº	1994	1995	1996	1997	Media
Cereales excepto arroz seco	1110 S	5,96	8,62	5,78	6,68	6,76
Cereales excepto arroz regadío	1110 R	4,27	4,79	4,96	4,94	4,74
Raíces y tubérculos	1210	4,41	4,84	4,00	4,06	4,33
Cereales, raíces y tubérculos	1220	5,07	5,86	4,59	4,99	5,13
Otros cultivos generales	1245	4,56	5,46	4,45	4,64	4,78
Bovino leche	4100	3,66	4,14	3,78	4,53	4,03
Bovino cría	4210	2,46	2,36	3,01	3,15	2,75
Ovino	4410	3,05	3,39	3,43	3,31	3,29
TODAS	0000	4,42	5,48	4,52	4,77	4,80

Fuente: Elaboración propia a partir de la Red Contable Agraria Nacional

Para poder efectuar un estudio comparativo con el ámbito nacional, hemos determinado igualmente los porcentajes neutrales de las mismas

orientaciones, años y dimensión económica del conjunto de las explotaciones de toda España. Los resultados figuran en el cuadro 6

**cuadro 6**  
**España. Porcentajes neutrales por OTE. Todas las UDEs**

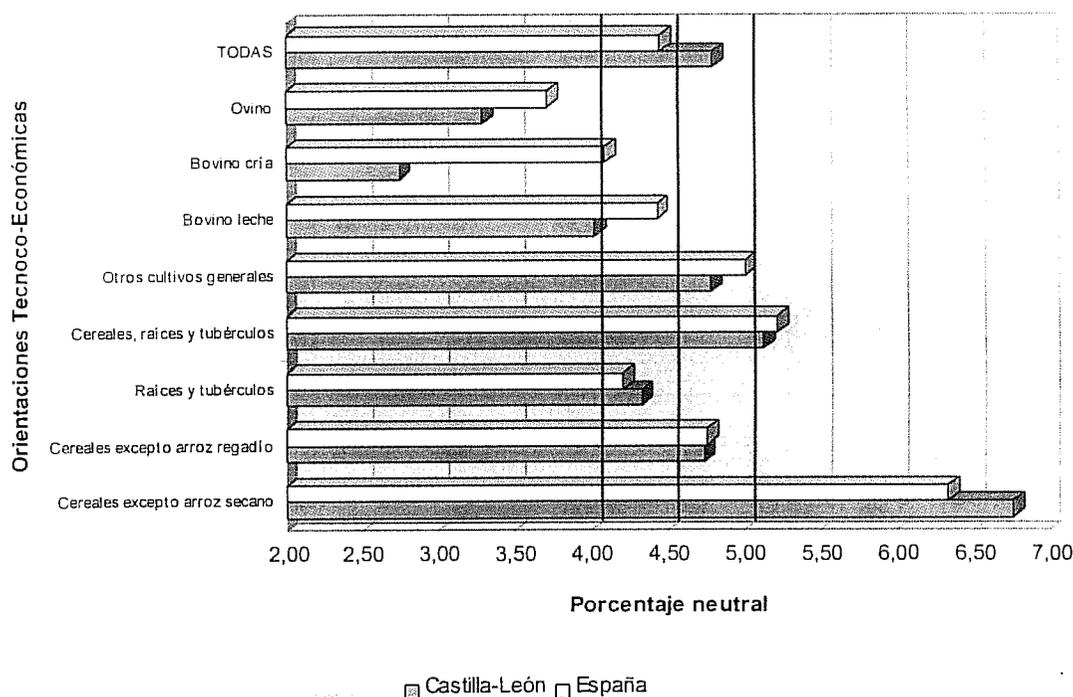
OTE	Nº	1994	1995	1996	1997	Media
Cereales excepto arroz seco	1110 S	5,70	7,33	5,93	6,37	6,34
Cereales excepto arroz regadío	1110 R	5,06	4,81	4,38	4,76	4,75
Raíces y tubérculos	1210	3,47	4,25	4,67	4,44	4,21
Cereales, raíces y tubérculos	1220	4,93	5,61	4,93	5,39	5,22
Otros cultivos generales	1245	4,99	5,30	4,80	4,93	5,01
Bovino leche	4100	4,03	4,54	4,42	4,73	4,43
Bovino cría	4210	3,53	4,20	4,18	4,44	4,09
Ovino	4410	3,36	4,04	3,73	3,72	3,71
TODAS	0000	4,23	4,78	4,34	4,43	4,44

Fuente: Elaboración propia a partir de la Red Contable Agraria Nacional

En este sentido conviene apuntar que los valores señalados para "TODAS" las OTEs recogen la media de todas las orientaciones existentes en Castilla y León y en España y no sólo las que son de atención en este análisis.

El gráfico 1 representa los valores medios de cada OTE para el período 1994-1997 que se reflejan en las últimas columnas de los Cuadros 5 y 6.

**gráfico 1**  
**porcentajes neutrales por OTE. Todas las UDEs**



### VI.1.1 Análisis macroeconómico

A la vista de los datos obtenidos para el conjunto castellano-leonés y nacional podemos realizar las siguientes consideraciones:

La aplicación a partir del año 2000 del 5 % como porcentaje de compensación en las ventas de productos y servicios de los titulares acogidos al REAGP va a suponer una mejora que, casi con carácter general, resultará proteccionista. Los valores medios del porcentaje neutral para el conjunto de todas las orientaciones productivas han sido del 4,44 % para toda España y del 4,80 % para Castilla y León lo que en ambos casos confirma la efectividad de la medida al menos a nivel macroeconómico.

El alza ligero pero progresivo que se ha experimentado en los últimos años en el porcentaje neutral ha sido motivado por las reformas de la PAC con la consecuente reducción de los precios de los productos agrarios y, por lo tanto, del valor de las ventas netas. Este hecho ha tenido, sin embargo, una respuesta favorable por parte del Gobierno que ha incrementado los índices de compensación que han pasado de un 4 % inicial a un 4,5 % en los años 1998 y 1999 y al último 5 % aprobado a partir del presente año. Con ello los empresarios acogidos al REAGP han visto equilibradas sus rentas ante la reducción experimentada en los ingresos obtenidos a través de las ventas.

De la comparación entre la Comunidad de Castilla y León y el conjunto nacional se desprende que, aunque en general no existen grandes diferencias entre los porcentajes de neutralidad, la distancia entre el 4,44 % y el 4,80 % coloca sin duda a nuestra Comunidad en una posición más desfavorable. El índice de compensación del 4,5 % aplicado a partir del año 1998, por ejemplo, ha resultado beligerante para la primera mientras que a nivel general ha sido proteccionista y, por otra parte, los descensos futuros en los precios de productos agrarios podrían situarla con más facilidad nuevamente en zona de beligerancia.

Hay que señalar, no obstante, que la conclusión anterior respecto a la posición más desfavorable de la Comunidad de Castilla y León únicamente hace referencia al resultado de la aplicación del REAGP en el sector agrario sin querer afirmar con ello que el agricultor castellano-leonés no reciba otras ayudas que

le compensen de ese trato discriminatorio. Los resultados obtenidos, sin embargo, nos hacen reflexionar acerca de la conveniencia de una política fiscal más adecuada y equitativa para el cómputo del sector nacional.

### VI 1.2. Análisis por subsectores

La comparación entre los diferentes subsectores sugiere los siguientes comentarios:

Tanto en la comunidad de Castilla y León como en el conjunto de las explotaciones españolas, las OTEs de carácter agrícola han permanecido en una zona claramente beligerante, más acusadamente cuanto más cerealistas, al contrario que las ganaderas que han recibido un trato proteccionista con la aplicación del régimen especial del IVA. En estas segundas, el porcentaje neutral se ha mantenido casi constantemente por debajo del 4 %, fijado por el Gobierno hasta el año 1997, en tanto que en las primeras se ha superado en todos los casos, especialmente en la orientación de "Cereales de secano" donde la media del cuatrienio analizado alcanza un porcentaje neutral 6,76 %.

La explicación de este hecho hay que buscarla en la diferente estructura de costes y en la menor productividad de unas orientaciones en relación con otras.

Por una parte las explotaciones ganaderas requieren menor cantidad de insumos externos (suministros, mantenimiento, servicios) e inferiores inversiones en bienes de capital de lo que resulta consecuentemente un menor IVA soportado. Por el contrario la gran intensidad mano de obra necesaria es un factor productivo que no se ve no afectado por el impuesto.

Otro aspecto fundamental es el de la productividad de las citadas explotaciones. Haciendo, por ejemplo, un estudio comparativo, encontramos que mientras en la OTE "Cereales excepto arroz secano" se obtienen 1,6 ptas. de PFA (Producción Final Agraria) por cada pta. de la suma de Gastos + Inversiones (conceptos que soportan IVA), en "Bovino cría" y "Ovino" se superan las 2,5 ptas. Esta diferencia explica que el mismo porcentaje compensatorio sobre las ventas resulte mucho menos eficaz en los aprovechamientos que tienen menor productividad.

El paralelismo apuntado anteriormente entre los porcentajes de neutralidad en la Comu-

nidad castellano-leonesa y el ámbito nacional muestra, sin embargo, distinta tendencia según el tipo de aprovechamiento. En este sentido se contempla, que en las explotaciones agrícolas los índices son muy similares mientras que en las ganaderas existe un mayor proteccionismo para las situadas en Castilla y León. La diferencia viene marcada sin duda por el carácter eminentemente extensivo que disfrutaban tales explotaciones en nuestra región, con especial relevancia en la orientación de bovino de cría, frente a la intensificación de otras regiones que dependen en mayor medida de una alimentación externa.

**cuadro 7**  
**Castilla y León. Porcentajes neutrales por UDE. Todas las OTEs**

UDE	1994	1995	1996	1997	Media
< 4	4,18	4,29	4,20	4,33	<b>4,25</b>
4-8	4,06	5,02	4,56	4,49	<b>4,53</b>
8-16	4,24	5,14	4,19	4,40	<b>4,49</b>
16-40	4,60	5,85	4,67	4,92	<b>5,01</b>
40-100	5,63	7,21	4,85	5,96	<b>5,91</b>
> 100	-	-	-	-	-
<b>Todas</b>	<b>4,42</b>	<b>5,48</b>	<b>4,52</b>	<b>4,77</b>	<b>4,80</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la Red Contable Agraria Nacional

**cuadro 8**  
**España. Porcentajes neutrales por UDE. Todas las OTEs**

UDE	1994	1995	1996	1997	Media
< 4	3,94	3,76	3,55	3,58	<b>3,71</b>
4-8	4,01	4,43	4,05	4,11	<b>4,15</b>
8-16	4,32	4,73	4,29	4,38	<b>4,43</b>
16-40	4,18	5,35	4,80	4,94	<b>4,82</b>
40-100	4,78	5,85	5,02	4,81	<b>5,12</b>
> 100	-	-	4,80	4,49	<b>4,65</b>
<b>Todas</b>	<b>4,23</b>	<b>4,78</b>	<b>4,34</b>	<b>4,43</b>	<b>4,44</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la Red Contable Agraria Nacional

El Gráfico 2 representa los valores medios de cada UDE en el período 1994-1997 que se especifican en la última columna de los cuadros precedentes.

Tanto en Castilla y León como en el conjunto de España, se aprecia que el porcentaje de neutralidad es mayor a medida que aumenta

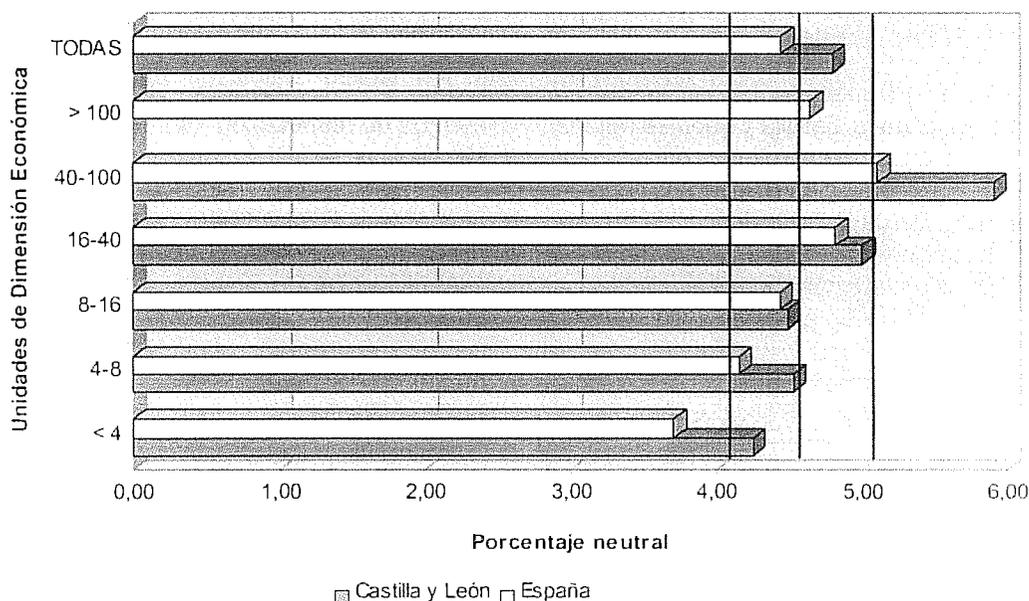
## VI.2 Análisis dimensional

Utilizando igualmente la hoja de cálculo del Cuadro 4 hemos extraído los porcentajes neutrales correspondientes a cada dimensión económica de las explotaciones en Castilla y León y en el conjunto nacional. Cada una de las UDEs engloba la totalidad de las orientaciones productivas existentes en los dos ámbitos. Es por ello que el estudio pretende detectar las posibles diferencias de efectividad del porcentaje de compensación entre las distintas dimensiones de las empresas agrarias con independencia de su dedicación.

Los Cuadros 7 y 8 muestran las cifras obtenidas.

el número de UDEs. En este sentido, el índice compensatorio del 4 % aplicado en el período en estudio ha resultado tanto más beligerante cuanto mayor ha sido la dimensión de las explotaciones. Es fácil comprender la influencia del tamaño de las mismas en este hecho debido a la intensificación del cultivo tanto por la vía de insumos como de maquinaria o ser-

**Gráfico 2**  
**porcentajes neutrales por UDE. Todas las OTEs**



vicios externos. Únicamente las explotaciones de menos de 4 UDEs en el conjunto nacional, se han mantenido en la zona proteccionista el depender menos de factores externos, efectuar menores inversiones en bienes de equipo y siendo el propio titular el que atiende la mayor parte de las necesidades.

La tendencia únicamente se rompe en el caso de las grandes explotaciones de más de 100 UDEs para el conjunto nacional, en Castilla y León no existen, en las que el carácter extensivo, una gestión muy eficiente y una comercialización adecuada parecen ser la clave para situarse en valores más moderados de porcentaje neutral. Esta afirmación, no obstante, estaría limitada por la existencia de explotaciones que facturasen más de 50 millones de ptas. en cuyo caso sus compras y ventas no irían incrementadas por el IVA al estar sujetas al régimen general.

El índice de compensación en las ventas del 5 % favorecerá a partir del presente año en general a todas las dimensiones con excepción de las comprendidas entre 40 y 100 UDEs que todavía quedarán muy alejadas de límite de neutralidad.

## CONCLUSIONES

El presente artículo ha permitido analizar la situación de las explotaciones en la Comunidad de Castilla y León en relación

con la efectividad del Régimen Especial del IVA para el Sector Agrario, basado en la aplicación de un porcentaje único de compensación a tanto alzado sobre las ventas de los productos. Este porcentaje, que el gobierno ha establecido en un 4 % hasta el año 1997, un 4,5 % para 1998 y 1999 y un 5 % a partir del año 2000, pretende evitar que el IVA sea una carga o un beneficio para los agricultores acogidos a dicho Régimen.

Con el nuevo índice de compensación del 5 % a partir del año 2000, la mayor parte de las orientaciones productivas estudiadas se situarán en zona de proteccionismo lo que motivará a sus titulares a permanecer en el REAGP. Esta afirmación no es válida en el caso de las explotaciones de Cereales de secano para las que, salvando los problemas burocráticos, sería recomendable el cambio al Régimen General.

No obstante, la aplicación de un único porcentaje compensatorio no se presenta como la solución más idónea para conseguir el objetivo de la neutralidad, por las importantes diferencias entre unas explotaciones y otras. En general los índices aplicados han resultado proteccionistas para las orientaciones ganaderas mientras que se han mostrado beligerantes con las agrícolas, en especial las cerealistas. La solución a la discriminación del impuesto pasa por la diversifica-

ción de los porcentajes, agrupando cultivos o producciones con una estructura análoga en la distribución de gastos y resultados aunque esto, en principio, se opone a una adecuada gestión del impuesto.

En cuanto a la dimensión de las empresas agrarias, en lo que a Castilla y León se refiere, se establece asimismo una línea divisoria que sitúa a las superiores a 40 UDEs en la zona de beligerancia. Se da la coincidencia de que en la región castellano-leonesa únicamente en esas dimensiones están incluidas orientaciones productivas de Cereales de secano.

Como conclusión final y a falta de datos estadísticos cabe pensar que el agricultor, sobre

todo el titular de las grandes explotaciones cerealistas, habrá buscado la forma de maximizar la rentabilidad de su empresa renunciando al REAGP para conseguir la neutralidad del IVA en el Régimen General. No obstante, las recientes disposiciones sobre la incompatibilidad de dicho Régimen General con el de estimación del rendimiento por Módulos en el IRPF, impulsará al gran productor agrario a permanecer en este último y acogerse al REAGP para favorecerse de las mayores ventajas posibles. Indudablemente esto último será una decisión a tomar individualmente de acuerdo con las circunstancias de cada empresario considerando conjuntamente las distintas opciones que ofrece el IVA y el IRPF en el ámbito agrario.

## anexo I composición de las OTEs

OTE principal	OTE general		OTE particular
1 Cultivos Herbáceos	11 Expl. cereales especializadas	1110	<b>Cereales excepto arroz</b>
		1120	Arroz
		...	...
	12 Expl. con cultivos generales	1210	<b>Raíces y tubérculos</b>
		1220	<b>Cereales, raíces y tubérculos</b>
1244 (1245)		Otros cultivos generales	
2 Cultivos hortícolas	20 Expl. hortícolas especializadas	2011	Horticultura aire libre
		...	...
3 Cultivos leñosos	31 Expl. especializadas en viticultura	3110	Viticultura vino d. origen
		...	...
	32 Expl. frutícolas y de cítricos espec.	3211	Frutales de hueso y pepita
		...	...
	33 Expl. de aceitunas especializadas	3300	Olivicultura
	34 Expl. con varios cultiv. permanentes	3400	Mixtos con varios cultiv. perman.
4 Rumiantes	41 Explot. bovinos orientación-leche	4110 (4100)	<b>Bovino de leche</b>
		...	...
	42 Expl. bovinos orient. cría y carne	4210	<b>Bovino de cría</b>
		...	...
	43 Expl. bovinos-leche, cría y carne	4310	Bovino de leche cría y engorde
		...	...
	44 Expl. ovinos, caprinos y herbívoros	4410	<b>Ovino</b>
		...	...
5 Monogástricos	50 Expl. espec. en prod. granívoros	5011	Porcino cría
		...	...
6 Policultivos	60 Explotación de policultivos	6010	Horticult. y cultivos permanentes
		...	...
7 Poligandería	71 Expl. poligan. orient. herbívoros	7110	Mixto herbív. orient. leche
		...	...
	72 Expl. poligandería orient. herbív.	7210	Mixto granív. y bovinos leche
		...	...
8 Explotaciones mixtas	81 Expl. mixta grandes cultiv.-herbívor.	8110	Mixto grandes cult. y bovi. leche
		...	...
	82 Expl. mixta cultivos-ganadería	8210	Mixto grand. cultiv. y granívoros
		...	...

Nota: Entre paréntesis figura la MOTE si difiere de la OTE

Fuente: Elaboración propia a partir de la Red Contable Agraria Nacional

## anexo II

### clases de dimensión económica

CDE	Límites	MCDE	Límites
1	Menos de 2 UDE	1	Menos de 4 UDE
2	De 2 a menos de 4 UDE		
3	De 4 a menos de 6 UDE	2	De 4 a menos de 8 UDE
4	De 6 a menos de 8 UDE		
5	De 8 a menos de 12 UDE	3	De 8 a menos de 16 UDE
6	De 12 a menos de 16 UDE		
7	De 16 a menos de 40 UDE	4	De 16 a menos de 40 UDE
8	De 40 a menos de 100 UDE	5	De 40 a menos de 100 UDE
9	Igual o más de 100 UDE	6	Igual o más de 100 UDE

Fuente: Elaboración propia a partir de la Red Contable Agraria Nacional

## BIBLIOGRAFÍA

Aguirre, R., Avella, Ll., Diago, R. y Ferris, C. (1982). *Las explotaciones agrarias y el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 134 pp.

Caballer, V. y Julia, J.F. (1983). *Posibles repercusiones del IVA en las cooperativas agrarias*. II Congreso Asociación Europea de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Puerto de la Cruz.

Checa, C. (1986). *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*. Comares. Granada.

Codes, J.L., Marín, V. y Paniagua, J. (1999). *El agricultor ante Hacienda*. Caja Rural de Córdoba. Córdoba.

Díaz Pintos, G. (1986). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE y Régimen especial*

*para la agricultura*. Revista de Estudios Agro-Sociales, nº 138, pp 217-263.

García Azcárate, T. (1986). *El Impuesto sobre el Valor Añadido y la agricultura española: unos primeros resultados*. Haciendo Pública Española, nº 99, pp 131-141.

García-Margallo, J.M. (1985). *El IVA y las actividades agrarias*. Instituto de Estudios fiscales. Madrid.

Gómez-Limón, J.A. (1996). *La aplicación del régimen especial del IVA para la agricultura y sus repercusiones para la libre competencia en los mercados agrarios intracomunitarios*. Tesis doctoral. Universidad de Córdoba.

Gómez-Limón, J.A. y Berbel, J. (1994). *Análisis cuantitativo del REAGP del IVA en España y Andalucía*. Investigación Agraria:

- Serie Economía, nº 2, pp 183-197. MAPA. Madrid.
- Gómez-Limón, J.A. Y BerbeL, J. (1995). *Análisis de la neutralidad global del Régimen especial del IVA para la agricultura, en su aplicación en España y la Comunidad Andaluza*. Revista Española de Economía Agraria 170 (4): pp 233-261. MAPA. Madrid.
- González Sánchez, M. (1993). *El impuesto del valor añadido: operaciones sujetas*. Aranzadi. Pamplona.
- Herrero de la Escosura, P. (1996). *El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Universidad de Oviedo-Marcial Pons. Madrid.
- Juliá J.F. y del Campo, F.J. (1993). *Una aproximación cuantitativa a la neutralidad del Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA*. Investigación Agraria: Economía 8 (1), pp 123-139. MAPA. Madrid.
- Mapa (1994). *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*. Ed. Secretaría General Técnica. Madrid.
- Mapa (1995). *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*. Ed. Secretaría General Técnica. Madrid.
- Mapa (1996). *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*. Ed. Secretaría General Técnica. Madrid.
- Mapa (1997). *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*. Ed. Secretaría General Técnica. Madrid.
- Mata, M.T. (1995). *El IVA comunitario: configuración del sistema definitivo*. Lex Nova. Valladolid.
- Morientes, C., López de Coca, N. Y Simón Villa, F.J. (1983). *El IVA y el sector agrario*. Gaceta fiscal nº 5.
- Morientes, C., López de Coca, N. Y Simón Villa, F.J. (1985). *Acotaciones al proyecto de ley sobre el IVA en relación con el sector agrario*. Gaceta fiscal nº 23.
- Pérez Herrero, L. (1993). *El régimen especial en la Agricultura, Ganadería y Pesca en el Impuesto sobre el valor añadido*. Actualidad tributaria. nº 19.
- Ramírez Gómez, S (1994). *El impuesto sobre el valor añadido*. Cívitas. Madrid.
- Sancho, J. (1999). *Tributación de Agricultores y Ganaderos*. Editorial CISS, S.A.. Valencia.
- Ureña, F. y Olmedilla, J.N. (1998). *Análisis de la neutralidad del IVA en la viticultura castellano-manchega*. Estudios Agrosociales y Pesqueros, nº 184, pp 215-236.
- Vargas, A. (1986). *El régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca en el IVA*. Gaceta fiscal nº 30.

