

11. FISCALIDAD AGRARIA (I)

LOS MÓDULOS EN EL SECTOR AGROPECUARIO

Cristina Pareja-Obregón Ruano

INTRODUCCIÓN

La actividad agrícola-ganadera en el sistema tributario español se contempla como una subespecie de la actividad empresarial, si bien tiene una serie de particularidades para el cálculo de su rendimiento neto, existiendo dos métodos para ello:

- * La estimación objetiva por signos, índices o módulos.
- * La estimación directa.

En este trabajo nos limitaremos a exponer la estimación objetiva por signos, índices o módulos.

Comúnmente conocida como «Módulos», viene a sustituir a la antigua estimación objetiva por coeficientes, siendo aplicable a partir del ejercicio fiscal de 1995. Está basada en la aplicación de unos módulos de rendimiento sobre los ingresos íntegros, pudiendo ser modificado el rendimiento neto final por índices correctores.

1.- ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN

El sistema de módulos sólo será aplicable a las personas físicas, y siempre que el volumen anual de operaciones no sea superior a 50 millones de pesetas. No se computarán a estos efectos las subvenciones recibidas. Caso de que el sujeto pasivo ejerciera varias actividades empresariales, el límite de 50 millones lo será para el conjunto de ellas, salvo que la otra u otras actividades también tributasen en el sistema de módulos.

Ahora bien, ¿pueden las entidades contenidas en el art. 33 de la Ley General Tributaria tributar en el sistema de módulos? La respuesta es sí, a excepción de las SAT que quedan sujetas al impuesto de Sociedades. Hemos de señalar a este respecto que si por ejemplo una Comunidad de Bienes (CB) calcula su rendimiento por el sistema de módulos, ello obliga a todos los comuneros a utilizar dicho sistema para las rentas obtenidas en el ámbito de dicha CB. El límite de los 50 millones únicamente afectará a las actividades agropecuarias ejercidas por la CB.

La modalidad de signos, índices o módulos tiene carácter forzoso salvo renuncia expresa, que deberá hacerse en el mes de diciembre anterior al ejercicio en que se quiere que surta efectos, mediante la presentación del modelo 036 ó 037, quedando el sujeto pasivo obligado a calcular su rendimiento neto mediante la aplicación de la modalidad de estimación directa, y por un período mínimo de 3 años.

Para finalizar este apartado, estableceremos la compatibilidad con otros sistemas de cálculo del rendimiento neto de otras actividades ejercidas por el agricultor-ganadero:

Actividad agrícola-ganadera	Otras actividades		
	Módulos	Coeficientes	Estimación Directa
Módulos	SI	SI	SI
Estimación Directa	SI	NO	SI

2.- CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO

Los módulos de rendimiento se establecieron para el ejercicio fiscal de 1995 en la Orden de 29 de noviembre de 1994, siendo parcialmente modificados por la Orden de 29 de diciembre de 1995, en la que se daba cumplimiento al art. 7 del RDL 4/95 sobre medidas urgentes para paliar la sequía, y sólo para aquellas explotaciones ubicadas en los ámbitos territoriales afectados por la sequía, recogidos en la OM de 30 de junio de 1995.

Dichos módulos, para el ejercicio de 1995 fueron los siguientes:

Actividad: ganadera de explotación de ganado porcino de carne y avicultura.
Índice de rendimiento neto: 0,12

Actividad: agrícola dedicada a la obtención de cereales y leguminosas, y ganadera de explotación de ganado bovino de carne.
Índice de rendimiento neto: 0,24
Porcentaje a aplicar en zona de sequía para obtener el r. neto (1995): 15,3

Actividad: agrícola dedicada a la obtención de uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos y productos de olivo y ganadera de explotación de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.
Índice de rendimiento neto: 0,30
Porcentaje a aplicar en zona de sequía para obtener el r. neto (1995): 24

Actividad: agrícola dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados y ganadera de explotación de ganado ovino de leche y caprino de leche.
Índice de rendimiento neto: 0,35
Porcentaje a aplicar en zona de sequía para obtener el r. neto (1995): 28,4

Actividad: agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles, tabaco y uva de mesa y ganadera de explotación de ganado bovino de leche, ovino de carne y caprino de carne.
Índice de rendimiento neto: 0,40
Porcentaje a aplicar en zona de sequía para obtener el r. neto (1995): 32,8

Actividad: otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos y servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
Índice de rendimiento neto: 0,55

Para el ejercicio de 1996, los módulos quedan recogidos en la Orden de 28 de noviembre de 1995, si bien, y como consecuencia de la catastrófica cosecha de patata y la llamada crisis de «las vacas locas», mediante la Orden de 24 de marzo de 1997 se establecen con carácter excepcional y referidos al ejercicio fiscal de 1996 el módulo de rendimiento 0% para la patata en Aragón, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, La Rioja y el País Vasco, y del 18% para el vacuno de carne.

Actividad: ganadera de explotación de ganado porcino de carne y avicultura.

Índice de rendimiento neto: 0,12

NOTA: en la **avicultura** se encuentra comprendida la obtención de productos (carne y huevos) procedentes de pollos, gallinas, patos, faisanes, perdices, codornices, ...

Actividad: agrícola dedicada a la obtención de cereales y leguminosas, ganadera de explotación de ganado bovino de carne y cunicultura.

Índice de rendimiento neto: 0,24

NOTA: a título indicativo se incluye la obtención de:

Cereales: cereales grano excepto arroz (trigo, centeno, cebada, avena, maíz, sorgo, mijo, panizo, alpiste, escaña, triticales y trigo sarraceno, etc.).

Leguminosas: leguminosas grano (judías, lentejas, garbanzos, habas, guisantes, algarrobas, veza, yeros, almortas, alholvas, altramuces, etc...).

Porcentaje a aplicar en 1996: 18 % en vacuno de carne

Actividad: agrícola dedicada a la obtención de uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos y productos de olivo y hongos para el consumo humano, y ganadera de explotación de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.

Índice de rendimiento neto: 0,30

NOTA: a título indicativo se incluye la obtención de:

Frutos secos: nogal, avellano, almendro, castaño y otros frutales de cáscara (pistachos, piñones), etc.

Oleaginosas: cacahuete, girasol, soja, colza y nabina, cártamo y ricino, etc...

Cítricos: naranjo dulce, naranjo amargo, mandarino, limonero, pomelo, lima, bergamota, etc.

Productos del olivo: aceituna de mesa y aceituna de almazara.

Otras actividades ganaderas: colmenas, equinos, animales para peletería (visón, chinchilla, etc.), etc.

Actividad: agrícola dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados y ganadera de explotación de ganado de ovino de leche y caprino de leche.

Índice de rendimiento neto: 0,35

NOTA: a título indicativo se incluye la obtención de:

Forrajes: plantas forrajeras de escarda (nabo forrajero, remolacha forrajera, col forrajera, calabaza forrajera, zanahoria forrajera, etc.) y otras plantas forrajeras (alfalfa, cereal invierno forraje, maíz forrajero, veza, esparceta, trébol, vallico, haba forraje, zulla y otras).

Frutos no cítricos: manzana para mesa, manzana para sidra, pera, membrillo, níspero, otros frutos de pepita (acerola, serba y otros), cereza, guinda, ciruela, albaricoque, melocotón y otros frutos de hueso, higo, granada, grosella, frambuesa, otros pequeños frutos y bayas (zarzamora, mora, etc.), plátano, aguacate, chirimoya, kiwi, y otros frutos tropicales y subtropicales (caquis, higo chumbo, dátil, guayaba, papaya, mango, lichis, excepto piña tropical).

Productos hortícolas: col repollo, col de Bruselas, coliflor, otras coles, acelga, apio, puerro, lechuga, escarola, espinaca, espárrago, endivia, cardo, otras hortalizas de hoja, tomate, alcachofa, pepino, pepinillo, berenjena, pimiento, calabaza, calabacín, otras hortalizas cultivadas por su fruto o su flor, remolacha de mesa, zanahoria, ajo, cebolla, cebolleta, nabo, rábano, otras hortalizas cultivadas por su raíz, bulbo o tubérculo (excepto patata), guisante verde, judía verde, haba verde, otras hortalizas con vaina, sandía, melón, fresa, fresón, piña tropical y otras frutas de plantas no perennes.

Otros productos agrícolas: lúpulo, caña de azúcar, azafrán, achicoria, pimiento para pimentón, viveros, flores y plantas ornamentales, etc.

Porcentaje a aplicar en 1996: 0 % para la patata en Aragón, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, La Rioja, el País Vasco y Andalucía.

Actividad: agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles, tabaco y uva de mesa y ganadera de explotación de ganado bovino de leche, ovino de carne y caprino de carne.

Índice de rendimiento neto: 0,40

NOTA: a título indicativo se incluye la obtención de:

Plantas textiles: algodón, lino, cáñamo, etc.

Actividad: otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos y servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

Índice de rendimiento neto: 0,55

3.- ÍNDICES CORRECTORES

Estos índices se aplicarán sobre el rendimiento neto obtenido por la aplicación de los módulos correspondientes y no tendrán carácter acumulativos entre sí.

3.1.- Utilización de medios de producción ajenos

Se establece un índice corrector del 0,75 por 100 cuando se utilicen exclusivamente medios de producción ajenos, salvo los casos de aparcería y figuras similares.

Es de difícil, por no decir de imposible, aplicación en la actividad agrícola-ganadera, puesto que estaríamos hablando de que todos los elementos de la explotación: ganado reproductor, maquinaria, aperos, trabajo,... deben ser aportados por persona/s distintas al sujeto pasivo.

3.2.- Utilización de personal asalariado

Se establece una tabla progresiva de índices correctores en función del porcentaje que sobre el volumen total de ingresos de la explotación representan los sueldos y salarios abonados. A efectos del cálculo de dicho porcentaje se computarán también los de la seguridad social del titular de la explotación.

Porcentaje	Índice
más del 10%	0,90
más del 20%	0,85
más del 30%	0,80
más del 40%	0,75

3.3.- Cultivos realizados en tierras arrendadas

Cuando los cultivos se realicen, en todo y en parte, en tierras arrendadas, se aplicará un índice del 0,90 sobre los ingresos procedentes de los mismos. Cuando no sea posible delimitar dichos ingresos, se prorrateará en función del porcentaje que las tierras arrendadas supongan respecto a la superficie total cultivada, propia y arrendadas.

Hemos de insistir que este índice corrector es únicamente aplicable sobre los rendimientos agrícolas obtenidos en tierras arrendadas, nunca sobre rendimientos ganaderos.

3.4.- Piensos adquiridos a terceros

Se establece un índice corrector de 0,80 cuando el ganado se alimente con piensos adquiridos a terceros que representen más del 80 por 100 de los consumidos, excepto en la explotación intensiva de ganado porcino de cebo y avicultura.

Ahora bien, la aplicación de este índice implica el reconocimiento de que la ganadería en cuestión es una ganadería independiente, con lo que nos encontraríamos con un sistema de tributación distinto.

Pasemos a definir primero qué es ganadería dependiente e independiente:

* **Ganadería Independiente:** art. 79 de la L39/88 de Haciendas Locales, modificado por el art. 1 de la L6/91 de 11 de marzo.

«...tendrán la consideración de ganadería independiente, el conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes:

- a) que pascen o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.
- b) el estabulado fuera de las fincas rústicas.
- c) el trashumante o trasterminante.
- d) Aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.

Por su parte la regla 3ª, Anexo II del RDL 1259/91 de 2 de agosto por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondientes a la actividad ganadera independiente señala:

«1. ...

a) Que pascen o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado. A estos efectos se entenderá, en todo caso, que las tierras están explotadas por el dueño del ganado cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes:

1ª) Que éste sea el titular catastral o propietario de la tierra.

2ª) Cuando realice por su cuenta, a cualquier título, actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, ensilaje, empaçado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a diente, etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas, silos o piensos con que se alimenta fundamentalmente el ganado.

b) El estabulado fuera de las fincas rústicas, no considerándose como tal el ganado que sea alimentado fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aún cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.

c) El trashumante o trasterminante, no considerándose como tal el ganado que se alimente fundamentalmente con pastos, silos, henos o piensos obtenidos en tierras explotadas por el dueño del ganado.

d) Aquel que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el ganado se alimenta fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe, cuando la proporción de éstos sea superior al 50 por 100 del consumo total de henos, pajas, silos o piensos, expresados en kilogramos».

* **Ganadería Dependiente:** determinaremos su definición en base a aquellos casos excluyentes de la ganadería independiente.

Establecidas estas definiciones pasaremos a señalar si la aplicación del índice corrector del 0,80 convierte o no a la ganadería dependiente en independiente.

Para la aplicación de este índice es necesario que el ganado se alimente con piensos y otros productos para la alimentación, adquiridos a terceros en una proporción superior al 80 por 100 de los consumidos. Con este requisito y basándonos en el punto 2 de la Regla 3ª antes citada, estaríamos ante una actividad de ganadería independiente, siempre que el ganado se alimente de elementos externos en una proporción superior al 50 por 100, es decir, siempre que se aplique el citado índice.

Por tanto la aplicación del índice corrector del 0,80 «Pensos adquiridos a terceros» conlleva que nos encontramos ante una actividad de ganadería independiente, y como tal sujeta al Impuesto de Actividades Económicas (IAE).

A este respecto hemos de señalar que en un año de sequía se puede dar el caso de que una ganadería dependiente (y por tanto no sujeta al IAE) se vea transformada por aplicación literal de la ley en ganadería independiente. Entiendo que la situación excepcional de insuficiencia de pastos no implica habitualidad y por tanto se mantiene la calificación de ganadería dependiente, a pesar de que el ganadero se haya beneficiado de la aplicación del índice corrector del 0,80, siempre que se alegue que dicha aplicación tiene carácter excepcional y que se deriva de unas circunstancias coyunturales de falta de pastos (o bajo rendimiento en las cosechas), derivados de la climatología adversa.

Por su parte, la **Ley del IVA en su art. 126**, que recoge las actividades económicas excluidas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, establece en su apartado 7º «La ganadería independiente».

Si acudimos al articulado de la misma Ley, capítulo II, que regula el régimen simplificado, nos encontramos que el art. 37, «Ámbito objetivo», en su apartado 1, señala:

«...

1º Los incluidos en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto aquellos a los que fuese de aplicación otro de los regímenes especiales regulados en el Título VIII de la Ley del Impuesto».

La Orden de 28 de noviembre de 1995, en su artículo 1º, establece que le será aplicable la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA serán aplicables a las actividades o sectores de actividad que a continuación se mencionan:

División 0. «Ganadería independiente».

Por tanto, la aplicación del índice corrector del rendimiento neto del 0,80 «Pensos adquiridos a terceros» implica que al tratarse de ganadería independiente, también habremos de tributar en el Régimen Simplificado del IVA, y que caso de que efectuemos renuncia del mismo, habríamos de tributar obligatoriamente en el Régimen General de IVA y calcular el rendimiento neto por el método de estimación directa.

A este respecto podemos alegar la situación excepcional de sequía como en el caso del IAE.

Para terminar, analicemos la situación de un ganadero que no tenga base territorial propia, sino que explote su ganado en base al arrendamiento de fincas. ¿Se trata de una actividad dependiente o independiente?

Podemos considerar que el mero hecho de no tener base territorial propia no constituye un criterio para determinar si se trata de ganadería dependiente o independiente, puesto que el RDL 1259/91, señala en su Regla 3ª que tendrán carácter de ganadería dependiente cuando el ganado pade o se alimente fundamentalmente **en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado**. Señalando a continuación que se considerará que existe explotación «cuando realice por su cuenta a cualquier título, actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, ensilaje, empacado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a diente, etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas, silos o piensos con que se alimenta fundamentalmente el ganado».

Luego, podemos establecer que siempre que la alimentación del ganado se haga en una proporción superior al 50 por 100 con productos distintos a piensos no producidos en la finca en que se críe, estaremos ante ganadería dependiente.

En conclusión, podemos establecer que no es aconsejable la aplicación del índice corrector del 0,80 y dado que durante el ejercicio de 1995 fue práctica habitual su aplicación, ésta se da en un año excepcional de sequía, que obliga a complementar la

alimentación del ganado con elementos externos, ante la incapacidad de las tierras propias para sustentar la carga ganadera existente en un año climatológico normal, y que ello no implica que nos encontremos ante ganadería independiente.

Debemos llamar la atención sobre unos rendimientos establecidos a través del Sistema de Módulos excesivamente altos, que difícilmente pueden ser corregidos a través de índices correctores, provocando situaciones dramáticas y catastróficas cuando se produce un hundimiento de precios (véase el reciente caso de la denominada crisis de las «vacas locas»), o cuando por situaciones climatológicas se produce una sobrealimentación del ganado con un elevado coste para el ganadero (sequía), sin que éste pueda ver reflejada esta elevación de coste en una minoración del rendimiento neto.

Otro hecho también preocupante es que el consumo alimenticio variará, no sólo por las condiciones climáticas, sino también por la situación geográfica de la explotación. Así por ejemplo, el coste de alimentación no será el mismo para una vaca criada en una explotación de secano de Andalucía o Extremadura, que para una criada en Asturias o Galicia.

Todo lo anterior sería fácilmente corregible, a través del establecimiento de un «índice corrector por consumo de piensos» de estructura similar al de mano de obra. Es decir, que cuando la cuantía abonada en concepto de piensos (debiendo incluir esta definición al arrendamiento de tierras-pasto), supere un porcentaje del volumen total de ingresos obtenidos por rendimientos ganaderos, debería ser aplicable un índice corrector progresivo.

Ello permitiría adecuar el rendimiento real obtenido con el gravado fiscalmente (sin que ello implique un cambio de la calificación de ganadería dependiente a independiente), dando seguridad al sector en años difíciles, y eliminar además la tentación de consumir piensos «sin IVA».

Para finalizar con el tema específicamente ganadero, hemos de señalar la necesidad de establecer unas definiciones más acordes con la actividad del sector, de ganadería dependiente e independiente, así como eliminar los conceptos de ganadería intensiva y extensiva, al menos a efectos fiscales, ya que se tiende a utilizarlos de forma sinónima (la propia Ley del IVA lo hace), llevando a situaciones de indefensión por interpretaciones restrictivas o amplias del articulado.

3.5.- Índice reductor general

Con carácter general se establece un índice corrector, que fue del 8,5 por 100 para el ejercicio de 1995, y el 15 por 100 para el de 1996.

Este índice se aplicará sobre el rendimiento neto, corregido por la aplicación de los módulos correspondientes y los índices correctores que procedan.

3.6.- Índices correctores especiales

* Del 20 por 100 para nuevas actividades, excepto las de temporada, que se hubiesen iniciado entre el día 31 de diciembre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, de acuerdo con el contenido del RDL 3/93, siempre que las mismas no se hubiesen ejercido anteriormente bajo otra titularidad, y que se realicen en local o establecimiento dedicado exclusivamente a la nueva actividad, con total separación del resto de las actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera desarrollar el sujeto pasivo.

* Del 25 por 100 y en cada uno de los cinco períodos impositivos siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación que tenga carácter de prioritaria, siempre que, además, acrediten la realización de un plan de mejora.

4.- INGRESOS ÍNTEGROS

Una vez señalados los distintos índices de rendimiento neto, así como las reducciones legalmente establecidas sobre este rendimiento neto, es aconsejable determinar sobre qué ingresos deben aplicarse los mismos.

En sentido general, podemos señalar que los índices para el cálculo del rendimiento neto deberán aplicarse sobre la totalidad de los ingresos, incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones recibidas. Ahora bien, estableceremos una serie de puntualizaciones.

VENTAS: distinguiremos, dependiendo si el sujeto pasivo está acogido:

* Al régimen especial de IVA de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP: 4 por 100 compensatorio): la cantidad que se computará como ingreso, y sobre la que se aplicarán los índices para el cálculo del rendimiento neto, será la base más el 4 por 100 compensatorio de IVA.

* Si está en el régimen general o en el régimen simplificado de IVA: la cantidad que se computará como ingreso y sobre la que se aplicarán los índices para el cálculo del rendimiento neto, será la base sin el IVA.

En el caso de explotaciones ganaderas, no se computarán como ventas los ingresos procedentes de la enajenación del ganado adulto reproductor. Sobre este punto disertaremos cuando hablemos de los incrementos y disminuciones de patrimonio de bienes afectos.

* SUBVENCIONES CORRIENTES: son las destinadas a garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad. Estas se computan como

un ingreso más del ejercicio. Hablamos de: primas ganaderas, ayudas de superficie, subvención de intereses, ayudas de sequía, etc. Se sumarán a las ventas del cultivo o producto ganadero correspondiente con objeto de aplicarles el módulo asignado.

Caso de que no estén vinculadas a un producto concreto, el importe de la subvención se prorrateará entre los restantes cultivos o explotaciones que el titular de la explotación realice. Por ejemplo, la ayuda por zona desfavorecida, intereses subvencionados por la sequía, ...

* **SUBVENCIONES DE CAPITAL:** son las que tienen como finalidad la de favorecer la instalación o realización de inversiones en inmovilizado, y se imputarán como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hubiesen materializado. Caso de que los bienes no sean susceptibles de amortización (por ejemplo las tierras), las subvenciones se computarán como ingreso íntegro en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del bien.

Así por ejemplo, supongamos la Ayuda para Nueva Incorporación de 2.500.000 pta. destinada a la compra de ganado vacuno. El sujeto pasivo establecerá el coeficiente de amortización del mismo (normalmente se estima del 10 por 100) e imputará el porcentaje, en este caso el 10 por 100, como ingreso, criterio que mantendrá en los 9 años siguientes.

* **INDEMNIZACIONES:** deberemos computar como ingreso, incorporándolo al cultivo o producción correspondiente, las indemnizaciones percibidas como consecuencia de los siniestros que hayan afectado a productos de la explotación. Por ejemplo indemnización por pedrisco en cereales.

No computaremos como ingreso las indemnizaciones referidas a los daños o pérdidas de elementos patrimoniales que formen parte del activo afecto, ya que en este caso estaremos ante un incremento o disminución patrimonial derivado de un bien afecto. Por ejemplo, las cantidades recibidas por sacrificio de ganado reproductor en las campañas de saneamiento.

* **PRESTACIONES POR INCAPACIDAD TEMPORAL Y MATERNIDAD:** deberán computarse como un ingreso más de la explotación. Caso de que existan varios índices de rendimiento aplicables, deberemos prorratear la cantidad o cantidades percibidas entre los mismos.

* **AUTOCONSUMO Y CESIONES GRATUITAS:** se computarán como un ingreso más los bienes y servicios destinados a uso o consumo particular del titular de la explotación o de su familia, así como las realizadas a precio notoriamente inferior a mercado o gratuitamente a terceras personas.

Se considera también autoconsumo las crías de ganado dejadas para reposición de los animales reproductores, y la valoración de estos bienes se hará a precio de mercado.

5.- INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO DE ELEMENTOS AFECTOS

El art. 22 del Reglamento de IRPF establece: «en el rendimiento neto calculado mediante el método de estimación objetiva se entenderán incluidos los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos a las actividades empresariales o profesionales, con excepción de los procedentes de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales».

Por tanto, cuando se proceda a la enajenación de un elemento patrimonial (estamos hablando tanto de tractores como de ganado adulto reproductor), no estamos ante una venta propiamente dicha, sino ante un incremento o disminución patrimonial, no correspondiendo tributar por los ingresos obtenidos por este concepto.

En la actividad ganadera, la mayor controversia la produce la venta del ganado adulto reproductor durante su vida productiva o al finalizar la misma. El problema se deriva de que la práctica habitual es la de practicar retención sobre estas operaciones - aunque no están sujetas-, obligando al ganadero a justificar ante la Administración tributaria, porque no se consignan como ingreso estas cantidades que han sido objeto de retención.

Lo mismo cabe decir de las indemnizaciones por sacrificio de ganado en campañas de saneamiento. Esta contraprestación, unida al precio de venta (caso de que ésta se produzca), servirá para determinar si ha habido incremento o disminución patrimonial, pero no deberá computarse como un ingreso corriente.

Otra particularidad a tener en cuenta, es la contenida en el Real Decreto-Ley 660/96 de 19 de abril, que establece un régimen similar para calcular el importe del incremento o disminución patrimonial de elementos afectos a explotaciones agrarias, al que existe para los elementos no afectos (reducción del 7,14 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos en el caso de transmisión de finca rústica y otros bienes inmuebles), y exención para el resto de bienes que les sea aplicable el art. 22 del Reglamento de IRPF antes citado. Para poder ser beneficiario de dicho tratamiento se imponen una serie de requisitos, que afectan no sólo al transmitente, sino también al adquirente. Estos son:

- El transmitente deberá desarrollar una actividad agraria cuyo rendimiento neto se determine mediante la modalidad de signos, índices o módulos de estimación objetiva.

- Que el incremento o disminución se ponga de manifiesto dentro de los cinco años siguientes a la entrada en vigor de la Ley 19/95 de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

- Que el importe acumulado de las transmisiones efectuadas durante el período de los 5 años, señalado anteriormente, no sea superior a 50.000.000 pta.

— Que el adquirente destine la finca o explotación transmitida a la constitución o consolidación de una explotación prioritaria, o caso de que el adquirente sea una Administración la destine a la integración en bancos de tierras u órganos similares o por razones de protección del medio natural.

6.- FACTURAS

En principio, debería ser el vendedor (en el caso que nos ocupa el agricultor/ganadero) el expendedor de la factura. Sin embargo, viene siendo práctica habitual en este sector que sean los compradores los que emitan la factura.

El art. 2.1.f del RD 80/96 exime a los sujetos pasivos que tributasen por el sistema de módulos y de IVA en el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP), a expedir factura, normativa que fue altamente criticada por las organizaciones agrarias, ya que, excepto cuando se expiden certificaciones (que a pesar de ser obligatorias en virtud del art. 59.3 del Reglamento de IRPF suelen ser escasas), es el único elemento probatorio para el sujeto pasivo de que efectivamente se le ha efectuado la retención. No obstante, la Ley 13/96 consagra la elevación al íntegro, lo que permitiría imputar la cantidad retenida, quedando únicamente por demostrar que el importe imputado es el fiel reflejo de la venta producida, tarea harto difícil si no tenemos factura.

7.- RETENCIONES

El art. 42 del Reglamento de IRPF establece quiénes son las personas obligadas a retener e ingresar las cantidades retenidas, el art. 43 cuáles son las rentas sujetas a retención (como vemos se habla sólo de «Rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas», y para nada de incrementos o disminuciones patrimoniales), estableciéndose en el art. 51 las cuantías de las retenciones:

- a) con carácter general el 2 por 100.
- b) el 1 por 100 en las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura.

Tres puntualizaciones al respecto:

La primera es que las retenciones se efectuarán sobre la base, más el 4 por 100 compensatorio de IVA si el sujeto pasivo está en el REAGP; sólo sobre la base si está en el Régimen simplificado o general de IVA.

La segunda, ya apuntada anteriormente, la transmisión por parte de los ganaderos del ganado adulto reproductor, ya sea para sacrificio en matadero o para otros fines, genera un incremento o disminución de patrimonio derivado de elemento patrimonial afecto y, por tanto, no existe obligación de practicar retención.

Para finalizar este apartado, señalaremos que cuando hablamos de venta de porcino, únicamente procede la retención del 1 por 100 cuando estamos frente a una venta de ganado porcino de cría. En los demás casos será del 2 por 100.

8.- PAGOS FRACCIONADOS

Podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que los pagos fraccionados han desaparecido de la actividad agrícola-ganadera, ya que el art. 61.2 del Reglamento de IRPF establece la no obligatoriedad de efectuarlos cuando en el ejercicio anterior al menos el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

Caso de que el sujeto pasivo sí este obligado a efectuar pagos fraccionados por no cumplir el requisito anterior, deberá entre los días 1 y 20 de los meses de abril, julio, octubre y enero ingresar a la Administración tributaria el 2 por 100 de las ventas y las subvenciones corrientes recibidas en el trimestre anterior.

9.- OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES

Los agricultores y ganaderos que tributen por el sistema de módulos deberán cumplimentar el libro de «Ingresos y ventas». En él se hará constar: el número de asiento, fecha, concepto e importe de la venta, número de factura o documento de soporte, y retenciones efectuadas. No existirá obligación de diligenciarlos (Orden de 4 de mayo de 1995).

No existe tampoco obligatoriedad de presentar el resumen anual de operaciones con terceros (Modelo 347).

Sin embargo, y pese a que los agricultores y ganaderos en módulos no tienen obligación de cumplimentar un libro de «Compras y gastos», sí deberán conservar las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, es decir, por las compras efectuadas (Art. 67.4 del Reglamento de IRPF).

Otro problema añadido es: ¿Qué ocurre cuando el sujeto pasivo renuncia a módulos y pasa a calcular su rendimiento neto por el sistema de Estimación Directa? ¿Cómo puede poner al día su libro de bienes de inversión? ¿Computará la amortización mínima legal por los períodos que ha tributado en módulos?

10.- IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

En el artículo 56 de la Ley 18/91 de IRPF y en el 14 del Reglamento, se establece como norma general el criterio del devengo para la imputación de los ingresos. No obstante, el artículo 15 del Reglamento permite a los sujetos pasivos aplicar criterios de imputación distintos al de devengo.

Es una práctica habitual en el sector agrícola-ganadero la aplicación del criterio de caja, esto es, los ingresos se imputan al ejercicio en que realmente se reciben.

Si bien en el capítulo de las ventas la aplicación del criterio del devengo no ofrecería dificultad alguna, no cabe lo mismo decir en el resto de ingresos de la explotación.

Hemos de tener en cuenta que las subvenciones se pagan en parte o en su totalidad a años vencidos, sin que exista total certeza de las cuantías a percibir, puesto que pueden existir penalizaciones, subvenciones extraordinarias, variaciones en las fechas de pago,...

De seguir el criterio de devengo, obligaríamos al sector a realizar declaraciones complementarias de forma permanente.

Por tanto, y a pesar de que el mencionado art. 15 del Reglamento nos obligaría a comunicarlo a la Administración Tributaria en el primer ejercicio que queremos que surta efecto, la habitualidad en el sector es aplicar el criterio de caja.

11.- EL IVA Y EL SECTOR AGROPECUARIO

Los regímenes de IVA aplicables a la actividad agrícola-ganadera son tres:

- * Régimen simplificado.
- * Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.
- * Régimen general.

El **Régimen Simplificado** tiene carácter forzoso salvo renuncia y para determinadas actividades, pudiendo sólo acogerse al mismo las personas físicas o las entidades de régimen de atribución de rentas en el IRPF (siempre que todos los integrantes sean personas físicas), y con el límite de ingresos de 50 millones de pesetas para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales no sujetas a módulos. Va irremediabilmente vinculado al cálculo del rendimiento neto por el sistema de módulos, de tal forma que si el sujeto pasivo renuncia a él, ha de tributar en el régimen general de IVA y calcular su rendimiento neto por el sistema de estimación directa.

Algunas de las actividades para las cuales tiene carácter obligatorio son (art. 37 del Reglamento de IVA): las de explotación **intensiva** de ganado bovino de cría, de bovino de cebo, de ovino de cría, de ovino de cebo, de porcino de cría, de porcino de cebo, avicultura de puesta, producción de pollos para carne, fabricación de aceite de oliva, fabricación de quesos, servicios de engorde de ganado porcino por cuenta ajena,...

El sujeto pasivo deberá ingresar trimestralmente el resultado de multiplicar el volumen total de ingresos de dicho período por el índice a ingresar, excluidas las subvenciones y las indemnizaciones.

Respecto del **Régimen General**, sólo diremos brevemente que no contiene especialidades sobre la actividad agrícola-ganadera.

Existe exención de las actividades de entrega de terrenos rústicos, incluidas las edificaciones en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de la actividad. También gozan de exención los arrendamientos de terreno, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

El arrendamiento de cotos sí está sujeto a IVA, no pudiendo aplicársele el 4 por 100 compensatorio del REAGP.

Respecto del **Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca**, regulado en los capítulos III de la Ley y Reglamento de IVA diremos:

- * Constituye un ingreso más de la explotación a efectos de calcular el rendimiento neto de la misma, tanto si esto se hace por estimación directa como por módulos.
- * Forma parte de la base imponible para calcular las retenciones a practicar, tanto si el cálculo del rendimiento neto se hace por estimación directa como por módulos.
- * Quedan excluidos del mismo las sociedades mercantiles, las sociedades cooperativas y las agrarias de transformación, así como aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido los 50 millones de pesetas, siempre que no tributen en el sistema de índices, signos o módulos en el IRPF.

* Es aplicable también a las actividades forestales.

* Es aplicable a los servicios accesorios prestados por los titulares de explotaciones agrarias, ganaderas y forestales a terceros, siempre que esta prestación se haga con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones y que contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, ganaderas o forestales de los destinatarios. Además, el conjunto de dichos servicios no puede superar el 20 por 100 del volumen total de operaciones de la explotación.

* Los sujetos pasivos acogidos al REAGP computarán como gasto el IVA soportado, que formará también parte de la base imponible para el cálculo de las amortizaciones.

* No es exigible cuando se lleven a cabo entregas de productos o prestación de servicios a otros sujetos pasivos acogidos al REAGP.

Para finalizar, es preciso, señalar que existe la creencia de que la Administración pretende vincular el REAGP al sistema de módulos, lo que con toda probabilidad se llevará a cabo en próximos ejercicios, así como la elevación del porcentaje compensatorio al 5 por 100.

12.- ACTIVIDADES COMPLEMENTARIAS A LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA-GANADERA

El sistema de módulos se basó en dar al sector facilidades y simplicidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y contables.

Sin embargo, el sistema se ha ido deteriorando al no permitir la Administración que determinadas actividades complementarias sigan el régimen de tributación de la actividad principal: la agrícola-ganadera.

Todo ello además con el agravante, de que dichas actividades tienen el carácter de complementarias tanto en la Ley de Modernización de Estructuras Agrarias, como en las convocatorias y programas europeos. Estamos hablando de agroturismo, fabricación de quesos o vino en la explotación, artesanía, cinegéticas...

Estas actividades deben seguir, según los casos, el sistema de coeficientes o estimación directa para el cálculo del rendimiento neto, el sistema simplificado o general de IVA, están sujetas al Impuesto de Actividades Económicas (al contrario de la agricultura y ganadería), con la siguiente complicación fiscal y contable que ello conlleva, y todo por una actividad marginal.

ANEJO

Ejemplo práctico de determinación del rendimiento neto por el sistema de módulos

Vamos a suponer una explotación agrícola-ganadera acogida al sistema de módulos y al REAG, con los siguientes datos:

1.- Ganado vacuno: 20 vacas con derecho a prima. Producción de 8 hembras a 65.000 pta. + 4 por 100 IVA, quedándose una para reposición. Producción de 8 terneros machos de cebo vendidos a 130.000 pta. + 4 por 100 IVA. Existe una venta de una vaca por saneamiento por 55.000 pta. + 4 por 100 IVA.

Las primas cobradas de acuerdo a los anteriores datos son:

* Ayuda vacas nodrizas:	658.522 pta.
* Suplemento:	109.200 pta.
* Ayuda cebo terneros:	157.600 pta.
* Suplemento:	38.920 pta.
* Ayuda por saneamiento:	60.000 pta.

2.- Ganado ovino: 200 ovejas con derecho a prima. Producción de 210 corderos a 8.500 pta. + 4 por 100 IVA, quedándose 30 corderas para reposición.

Las primas cobradas de acuerdo a los anteriores datos son:

Ayuda ovino:

- * 330.934 pta. (3^{er} pago prima 95, cobrado marzo 96).
- * 425.514 pta. (prima 96).
- * 180.462 pta. (prima 96).

3.- Cereales: siembra 15 hectáreas de avena en el término de Cáceres, 10 propias y 5 arrendadas (ayuda por hectárea de 10.772 pta.). Recoge 120 paquetes de heno por hectárea, estando el precio del paquete a 260 pta. + 4 por 100 IVA. No vende el heno, ya que lo utiliza en la alimentación de su propio ganado.

4.- Ganado porcino ibérico de cebo extensivo: 40 cerdos de 15 arrobas cada uno a 2.600 pta./arroba.

5.- Aceituna: 3 hectáreas de olivar propias; producción de 5.400 kg. de aceitunas con un rendimiento medio del 18 por 100, resultando 972 kg. de aceite de 1º. Venta por 340.200 pta. + 4 por 100 IVA. La almazara le entrega la mitad en dinero y la otra mitad en aceite para consumo propio. La subvención recibida es de 212.868 pta.

6.- Personal: paga una cuota mensual de autónomo de 18.070 pta. (trabajador por cuenta propia), y ha empleado 40 peonadas (sueldos: 158.800 pta., S.S. 27.369 pta.).

7.- Recibió la **subvención de sequía** de 500.000 pta. a fondo perdido, y tiene concedido un **préstamo** por 1.000.000 pta. a interés 0 por 100 ya que está subvencionado por la Junta de Extremadura. El importe de los intereses subvencionados alcanza las 61.200 pta.

8.- Otros datos: ha estado de baja un mes por incapacidad temporal transitoria, recibiendo de la Seguridad Social un importe de 30.184 pta.

DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO:

A efectos de calcular el volumen de ingresos computables hemos de diferenciar entre la producción de ganado de cría y de cebo en cuanto a ganado vacuno.

* Vacuno de cría	1.305.922 pta.
Ventas vacuno cría	473.200 pta.
7 x 65.000 + 4 por 100 = 473.200 pta.	
(Retención 2 por 100 = 9.464 pta.)	
Subvenciones	767.722 pta.
Autoconsumo (1 ternera)	65.000 pta.

La venta de la vaca adulta y la subvención por saneamiento quedan exentas de tributación, puesto que estamos ante la enajenación de un activo productivo afecto a la explotación; el incremento o disminución patrimonial producido se encuentra incluido en el rendimiento neto calculado por el sistema de módulos (Art. 22 Reglamento IRPF).

* Vacuno de cebo	1.278.120 pta.
Ventas vacuno de cebo	1.081.600 pta.
8 x 130.000 + 4 por 100 = 1.081.600 pta.	
(Retención 2 por 100 = 21.632 pta.)	
Subvenciones	196.520 pta.
* Ovino de carne	2.783.110 pta.
Ventas ovino carne	1.591.200 pta.
180 x 8.500 + 4 por 100 IVA = 1.591.200 pta.	
(Retenciones 2 por 100 = 31.824 pta.)	
Subvenciones	936.910 pta.
Autoconsumo	255.000 pta.
30 corderas x 8.500 pta. = 255.000 pta.	
* Avena en tierras propias	419.720 pta.
Autoconsumo	312.000 pta.
10 ha. x 120 paquetes/ha. x 260 pta. = 312.000 pta.	
Subvención	107.720 pta.
10 ha. x 10.772 pta./ha. = 107.720 pta.	
* Avena en tierras arrendadas	209.860 pta.
Autoconsumo	156.000 pta.
5 ha. x 120 paquetes/ha. x 260 pta. = 156.000 pta.	
Subvención	53.860 pta.
5 ha. x 10.772 pta./ha. = 53.860 pta.	
* Porcino de cebo	1.622.400 pta.
Ventas:	
40 cerdos x 15 arrobas x 2.600 pta./arroba	
+ 4 por 100 IVA = 1.622.400 pta.	
(Retención: 1 por 100 = 16.224 pta.)	
* Aceite	566.676 pta.
Ventas: 340.200 + 4 por 100 IVA = 353.808 pta. ...	353.808 pta.
Subvención	212.868 pta.

* Ingresos a prorratear	591.384 pta.
Subvención sequía	500.000 pta.
Intereses subvencionados	61.200 pta.
Baja por incapacidad	30.184 pta.

(A efectos de prorratear estos ingresos deberemos determinar el porcentaje que sobre el volumen total de ingresos le corresponde a cada producción; el porcentaje obtenido se multiplicará por los ingresos a prorratear, sumándose el resultado a los de cada producción con objeto de determinar el rendimiento de cada una).

* Índice corrector de mano de obra	0 por 100
Coste mano de obra:	
18.070 pta. x 12 meses	216.840 pta.
Salarios	158.800 pta.
Seguridad Social	27.369 pta.
TOTAL	403.009 pta.

Porcentaje sobre ingresos: $(403.009 / 8.777.192) \times 100 = 5$ por 100.

RESUMEN

Producción	Ingresos	% sobre el total	% ingresos prorrateados (% x 591.384 pta.)	Ingresos totales a efectos del cálculo del rend. neto	Rendimiento neto a aplicar %	Rendimiento neto obtenido
Vacuno de cría	1.305.922	16	94.621	1.400.543	0,30	420.163
Vacuno de cebo	1.278.120	15	88.708	1.366.828	0,18	246.029
Ovino de carne	2.783.110	34	201.070	2.984.180	0,40	1.193.672
Avena tierras propias	419.720	5	29.569	449.289	0,24	107.829
Avena tierras arrendadas	209.860	3	17.742	227.602	0,24* 0,9 = 0,216	49.162
Porcino de cebo	1.622.400	20	118.277	1.740.677	0,12	208.881
Aceite	566.676	7	41.397	608.073	0,30	182.422
	8.185.808	100	591.384	8.777.192		2.408.158