

**MINISTERIO DE AGRICULTURA,
PESCA Y ALIMENTACIÓN**

Subdirección General de Análisis,
Coordinación y Estadística

**Fiscalidad agraria
y pesquera en España**

Marzo 2024



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE AGRICULTURA, PESCA
Y ALIMENTACIÓN

SUBSECRETARÍA

SUBDIRECCIÓN GENERAL
DE ANÁLISIS, COORDINACIÓN
Y ESTADÍSTICA

Título:

Fiscalidad agraria y pesquera en España. Marzo 2024

Edita:

© Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.
Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones.

Unidad proponente:

Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación..
Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística.

Diseño y maquetación:

Centro de Publicaciones del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

NIPO línea: 003-24-029-5

Distribución y venta:

Paseo de la Infanta Isabel,1
28014 Madrid
Teléfono: 91 347 55 41

Tienda virtual:

www.mapa.gob.es
<https://servicio.mapama.gob.es/tienda/>

e-mail:

centropublicaciones@mapa.es

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado:

<https://cpage.mpr.gob.es/>

En esta publicación se ha utilizado papel libre de cloro de acuerdo con los criterios medioambientales de la contratación pública. Las opiniones expresadas en esta obra corresponden exclusivamente a sus autores y no reflejan necesariamente los puntos de vista del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Aviso Legal: los contenidos de esta publicación podrán ser reutilizados, citando la fuente y la fecha, en su caso, de la última actualización.



ÍNDICE

1. Introducción	5
2. La política fiscal en España y UE	5
3. Impuestos indirectos	6
3.1 Impuesto sobre el Valor Añadido	7
3.1.1 Introducción y normativa básica	7
3.1.2 Los Regímenes Especiales: REAGP y RS	9
3.1.3 Exenciones en el Comercio Exterior	11
3.1.4 Los tipos impositivos aplicados en el sector agroalimentario y pesquero	12
3.2 Impuestos Especiales: Impuesto Especial sobre Electricidad e Impuesto sobre Hidrocarburos	14
3.2.1 Introducción y normativa básica	15
3.2.2 Impuesto especial sobre Electricidad	15
3.2.3 Impuesto sobre Hidrocarburos (IH)	15
3.2.4 Impuesto sobre Cerveza e Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas	17
3.3 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)	18
4. Impuestos directos	20
4.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	20
4.1.1 Introducción y normativa básica	20
4.1.2 Estimación directa	20
4.1.3 Método de estimación objetiva	20
4.2 Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	25
4.3 Impuesto sobre Sociedades	26
5. Tratamiento fiscal específico de las cooperativas agrarias	26
6. Impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica	28
7. Titularidad compartida: implicaciones fiscales	29
8. Beneficios fiscales del sector	29
ANEXO: Enlaces de interés	35

1. Introducción

El objetivo de este documento es recoger los principales aspectos de la fiscalidad agraria y pesquera en España, haciendo especial énfasis en los regímenes y beneficios específicos a los que pueden acogerse estos sectores.

Los sectores agrario y pesquero presentan unas características propias que han justificado un tratamiento fiscal específico en la mayoría de los países de la UE.

En España el sector agroalimentario es un sector estratégico. Lo es desde el punto de vista económico, por su peso en la economía y por proveer de alimentos a la población, pero también desde el punto de vista social y territorial, como principal actividad económica que vincula a la población del medio rural, incluidas las zonas costeras, con el territorio, mostrando además importantes sinergias con otras actividades económicas como el turismo. Además, mantiene una fuerte vinculación con el medio ambiente, ya que se nutre fundamentalmente de los recursos naturales del medio rural y del mar, con los cuales interacciona de una forma directa.

Por otra parte, se trata de sectores, particularmente el agrario, que se muestran especialmente sensibles a los riesgos climáticos, con una alta dependencia de sus producciones respecto a las condiciones climatológicas de cada campaña, así como a los riesgos del mercado y la volatilidad de los precios. Asimismo, la atomización de las unidades productivas y, en algunos casos, la escasa dimensión de las explotaciones, condicionan su vulnerabilidad ante los citados riesgos. Son además sectores generadores de empleo en zonas donde la tasa de paro es mayor, padeciendo por otra parte una mayor brecha entre hombres y mujeres en lo que se refiere a empleo y precariedad del mismo.

Todo ello confiere a estos sectores unas características propias como actividad económica, que han hecho que se hayan establecido regímenes y beneficios específicos que tienen en cuenta estas particularidades, intentando simplificar y facilitar la tributación. En el capítulo 6 de este documento se desarrolla con más detalle los beneficios fiscales de ambos sectores.

2. La política fiscal en España y UE

Las políticas fiscales en el ámbito de la UE son competencia del Estados Miembros (en adelante EEMM), sin embargo, existen impuestos que están armonizados a nivel europeo, siendo en la agricultura y pesca especialmente significativos el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y los Impuestos Especiales (en adelante IIEE).

En España la política fiscal es competencia del Ministerio de Hacienda y Función Pública (MINHAFP). El Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), a su vez, por las características de los regímenes fiscales existentes, puede proponer medidas correctoras puntuales ante la incidencia de determinadas circunstancias excepcionales que pueden afectar a la actividad agraria, particularmente en el marco del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF). De esta manera se tienen en cuenta distintas incidencias, como pueden ser debidas a la climatológicas (sequía, DANAS¹, etc.), o las debidas a los incrementos de costes ligados al consumo de piensos, combustibles o electricidad.

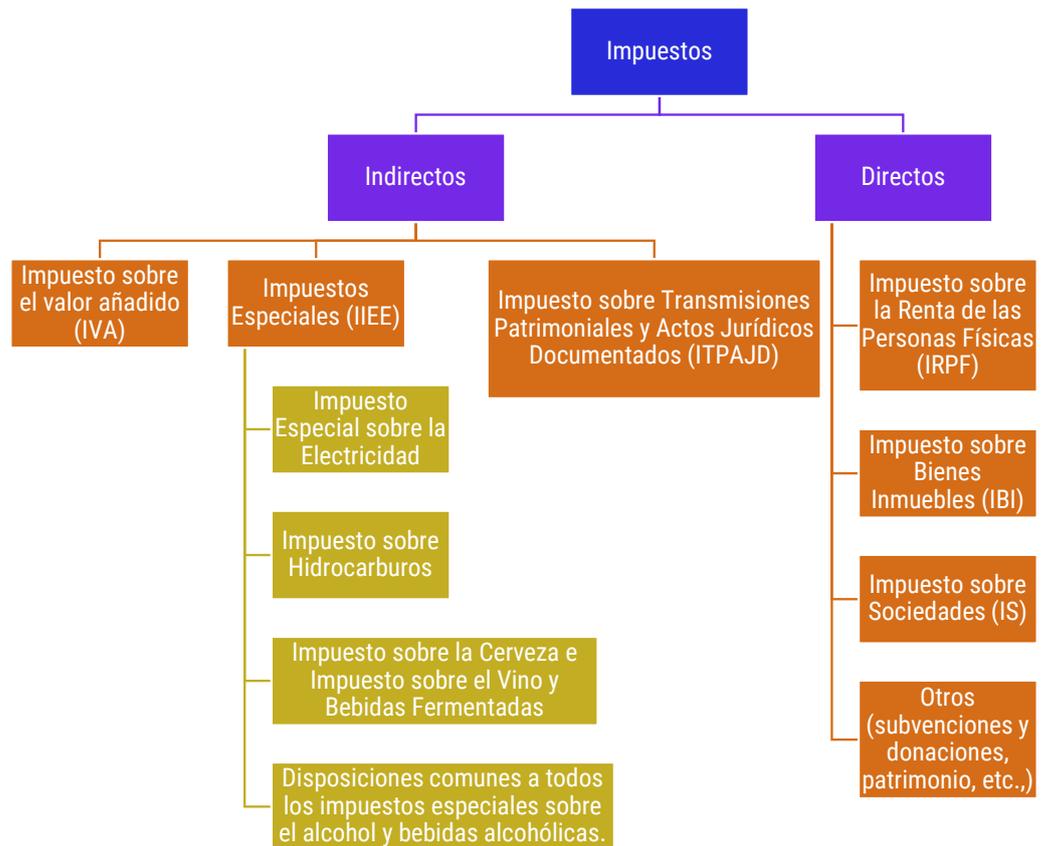
El tratamiento fiscal del sector agrario y pesquero en España, al igual que en los países de nuestro entorno, está sujeto a un sistema de Regímenes Especiales.

Es importante destacar que en España existe un censo de empresarios, profesionales y retenedores, que está formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a de-

1 Depresión Atmosférica Aislada en Niveles Altos

sarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales, donde se incluye las agrícolas, ganaderas y pesqueras, entre otras. Este censo forma parte del Censo de Obligados Tributarios.

Los siguientes apartados exponen y analizan las características y el funcionamiento de la fiscalidad agraria y pesquera en nuestro país, agrupados en **impuestos indirectos** (los que gravan la capacidad económica que se pone de manifiesto por el hecho de consumir bienes y servicios) y **directos** (los que gravan una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica).



Esquema de impuestos agrarios y pesqueros en España (elaboración propia)

3. Impuestos indirectos

Son impuestos indirectos, los que se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica, como la circulación de la riqueza, bien por actos de consumo o bien por actos de transmisión. En definitiva, los impuestos directos gravan la riqueza en sí misma, mientras que los indirectos gravan la utilización de esa riqueza.

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

En cuanto a la forma de recaudación y posterior ingreso en la Hacienda Pública, la realizan los agentes económicos que intervienen en el proceso de producción y distribución de bienes o prestación de servicios.

A continuación, se describen los impuestos indirectos de mayor relevancia.

3.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

3.1.1 Introducción y normativa básica

El IVA que se aplica en el territorio español (territorio también llamado TAI²) desde el año 1986, es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo y grava tres hechos imposables:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y,
- Las importaciones de bienes.

En cada período de liquidación (mensual o trimestral) los sujetos pasivos tienen que cumplimentar una declaración-liquidación en la que se incluirán las operaciones devengadas en cada uno de ellos, pudiendo deducir las cuotas soportadas que reúnan los requisitos de deducibilidad siempre que no haya transcurrido un plazo de cuatro años desde que nació el derecho a deducirlas, es decir, desde el devengo.

En España se aplican tres tipos de IVA, el general del 21%, el reducido del 10% y el superreducido del 4%, sin perjuicio de que, con carácter temporal y extraordinario, algunos bienes y servicios han pasado tributar al 5% y al 0%².

Se aplica con carácter general el 21% salvo que la ley indique expresamente la aplicación de alguno de los otros dos tipos impositivos.

Dado que las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, están fuera del TAI, en vez del IVA se aplica el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC), en las Islas Canarias, y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (en adelante IPSI), en las ciudades autónomas; la principal característica de estos impuestos es la existencia de unos tipos impositivos más reducidos consecuencia de su especialidad geográfica. En definitiva, ambas ciudades autónomas y las Islas Canarias tienen un tratamiento equivalente al de "terceros países" a efectos del IVA, si bien Canarias forma parte del territorio aduanero de la Unión.

La norma más importante relacionada con el IVA en el ámbito de la Unión es la **Directiva 2006/112/CE**, en la que se recogen todas las reglas que deben seguir todos los EEMM a la hora de aplicar el Impuesto.

En el TAI la norma principal es la **Ley 37/1992 de 28 de diciembre (LIVA)**. El desarrollo de esta materia se realiza por el Reglamento del IVA que fue aprobado por el **Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre (RIVA)**, complementándose con diversas normas que recogen aquellos aspectos de especial importancia del impuesto, como el Real Decreto 1619/2012 de 30 de noviembre, en el que se regulan las normas sobre la facturación, entre otras.

También hay que tener en cuenta que con el País Vasco se tiene un Concierto Económico regulado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y con la Comunidad Foral de Navarra, un Convenio Económico regulado por la Ley 28/1990. En ambos se recogen las normas especiales aplicables en los citados territorios. La principal **particularidad de los sistemas forales** consiste en que la recaudación del IVA la realizan las Haciendas

En España se aplican tres tipos de IVA, el general del 21%, el reducido del 10% y el superreducido del 4%

² Territorio peninsular español e Islas Baleares, incluidas las islas adyacentes, mar territorial hasta 12 millas náuticas y el espacio aéreo que corresponde al citado ámbito. Se denomina territorio de aplicación del IVA o TAI. **Por tanto, se excluye Canarias, Ceuta y Melilla.**

forales, con la posterior aportación de una cantidad al Estado que se cuantifica en función de datos macroeconómicos.

Por tanto, la principal cuestión que se desarrolla en estas normas forales es el establecimiento de unos puntos de conexión que permitan distinguir cuando una empresa debe presentar sus declaraciones-liquidaciones en la Hacienda foral o en la estatal.

Por último, hay que tener en cuenta las **normas internacionales** incluidas en nuestro ordenamiento legal, como son, entre otras, las incluidas en el Real Decreto 669/1986 de 21 de marzo (sustitución de varios impuestos por el IVA en el Convenio con USA), el Real Decreto 1617/1990 de 14 de diciembre (exenciones en el IVA en relación con la Agencia Espacial Europea) y el Real Decreto 160/2008 de 8 de febrero (exenciones de impuestos indirectos a la OTAN).

A continuación, se muestran datos referentes al importe de ventas declarado por los agricultores y el número de ellos en función del régimen al que se han acogido.

TABLA 1. IMPORTE DE LAS VENTAS SEGÚN LOS RÉGIMENES DE DECLARACIÓN DE IVA (M€)

Régimen IVA		2016	2017	2018	2019	2020	Var. (%) periodo 2016 / 2020	Var. (%) interanual 2020 / 2021
RG	Personas físicas	5.601	5.647	5.823	5.950	5.750	2,7%	-3,4%
	Sociedades	17.748	19.076	20.232	21.271	21.687	22,2%	2,0%
REAGP	Personas físicas	14.896	15.363	14.826	14.670	13.326	-10,5%	-9,2%
RS		791	829	835	869	893	12,9%	2,8%

Fuente: Elaboración propia con datos procedentes de AEAT.

TABLA 2. NÚMERO DE AGRICULTORES ACOGIDOS A CADA UNO DE LOS RÉGIMENES DE DECLARACIÓN DE IVA

Régimen IVA		2016	2017	2018	2019	2020	Var. (%) periodo 2016 / 2020	Var. (%) interanual 2020 / 2021
RG	Personas físicas	96.114	105.065	103.806	104.756	103.219	7,4%	-1,5%
	Sociedades	26.372	26.269	26.860	26.660	26.973	2,3%	1,2%
REAGP	Personas físicas	929.872	893.997	875.239	848.160	823.715	-11,4%	-2,9%
RS		23.702	22.737	36.731	21.764	30.380	28,2%	39,6%

Fuente: Elaboración propia con datos procedentes de AEAT.

REAGP

No tienen obligación de repercutir ni ingresar el impuesto.

Tienen derecho a obtener una compensación a tanto alzado

3.1.2 Los Regímenes Especiales: REAGP³ y RS⁴

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

Estos dos regímenes, que se describen a continuación, se aplican de forma coordinada con el método de estimación objetiva del IRPF al que se refiere el apartado 4.1.2 del presente documento.

- **RE de Agricultura, Ganadería y Pesca o REAGP (art 124 a 134 del LIVA⁵ y 43-49 RIVA⁶)**

Se caracteriza este régimen porque los sujetos pasivos incluidos en el mismo **no tienen obligación de repercutir ni ingresar el impuesto**. Al no poder deducir el IVA soportado en sus adquisiciones, tiene derecho a obtener una **compensación a tanto alzado** cada vez que venden sus productos o prestan servicios incluidos en este régimen. Esta compensación es deducible por el empresario que la paga. Es un régimen voluntario y se puede renunciar a él.

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

- Pueden acogerse los titulares de una explotación agraria, forestal o pesquera. Los sujetos pasivos quedan incluidos automáticamente en este régimen, salvo que renuncien o dejen de cumplir los requisitos para su inclusión. La pesca marítima extractiva es una actividad excluida de este régimen, por tanto, las explotaciones que se incluyen son las que tienen por objeto la cría y engorde de peces, ya sea de agua dulce o criaderos de moluscos, crustáceos y piscifactorías.
- Su aplicación es voluntaria si se cumplen determinados requisitos, quedando excluidos en caso de superar los siguientes umbrales correspondientes al año anterior:
 - » 250.000 € en el volumen de ingresos del conjunto de actividades comprendidas en el Régimen Especial;
 - » 250.000 € en el volumen de ingresos por otras actividades distintas de las incluidas en el Régimen Especial, 250.000 € en el volumen de compras de bienes y servicios, exceptuando el inmovilizado, para el conjunto de sus actividades.
- En las entregas, los productores reciben una compensación a tanto alzado, mediante un porcentaje fijado por la Administración Tributaria que aplicado sobre el precio de venta de sus productos les resarce de las cuotas de IVA soportado en la adquisición de los insumos necesarios para el desarrollo de su actividad.
- El porcentaje de compensación ha variado de forma significativa, desde el 4% inicial y único, hasta el actual 12% y 10,5%, diferenciado según se trata de ventas de productos agrícolas o ganaderos respectivamente. Las razones por las que se han producido estas modificaciones son la intensificación de los procesos productivos; el incremento de los precios de los hidrocarburos que condujo a la diferenciación de la compensación según se tratara de subsectores con un

La renuncia al Régimen Simplificado del IVA supone la exclusión del REAGP

3 Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

4 Régimen simplificado.

5 **Ley 37/1992** de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6 **Real Decreto 1624/1992**, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

consumo energético más intensivo (agrícola y forestal) o no (ganadería y pesca); y la necesidad de ajustar la compensación a los incrementos experimentados por los tipos impositivos en los últimos años. El MINHAP tiene la competencia de aprobar los porcentajes de dicha compensación, para lo cual requiere informe previo del MAPA.

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

- **El régimen simplificado**

Mediante el Régimen Simplificado (en adelante RS), se determinan las cuotas del IVA aplicando unos módulos que simplifican en gran medida el cálculo de la cuota del mismo, al tiempo que se reducen las obligaciones formales propias del impuesto. Existe incompatibilidad del RS con cualquier otro régimen del IVA, salvo con el REAGP, con el de recargo de equivalencia y con determinadas actividades fijadas reglamentariamente. Además, la coordinación es plena de este régimen con el régimen de estimación objetiva en el IRPF.

La renuncia al RS supone la exclusión del REAGP si ejerce alguna actividad acogida al mismo. Asimismo, si un sujeto pasivo renuncia al REAGP, quedará excluido del RS como consecuencia de realizar alguna actividad en régimen general.

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

La normativa que regula este Régimen, se publica todos los años y es la misma que desarrolla el método de estimación objetiva del IRPF. Para el año 2023 es de aplicación la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre. Esta norma indica en su artículo 1, que actividades agrarias se pueden acoger al RS, que serían las siguientes.

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

El régimen utiliza un método para la determinación de las cuotas del IVA repercutido similar al de estimación objetiva del IRPF. Consiste en aplicar un índice, denominado “índice de cuota devengada”, a los ingresos obtenidos en cada una de las actividades (excluido el IVA, las subvenciones y las indemnizaciones) dando lugar

En el RS pueden tributar los agricultores y ganaderos que quedan fuera del REAGP por motivos distintos a las condiciones económicas exigidas

a la “cuota devengada” de la que hay que deducir el importe del IVA soportado correspondiente. Además, es deducible el 1% del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación. El resultado es la Cuota Derivada del Régimen Simplificado.

Las obligaciones formales exigidas consisten en realizar las declaraciones-liquidaciones trimestrales del impuesto y una última anual. Asimismo, se exige llevar un libro de registro de facturas recibidas, en el que anotarán las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado IVA y destinados a su utilización en las actividades realizadas bajo este régimen. También se deberán conservar los justificantes de los índices aplicados.

3.1.3 Exenciones en el Comercio Exterior

• Exportaciones

La exportación es un régimen aduanero que permite la salida de mercancías comunitarias fuera del territorio aduanero de la Comunidad⁷. Sin embargo, a efectos del Impuesto, el **fundamento** de la exención es que tiene por objeto evitar el gravamen, tanto de entregas de bienes como de prestación de servicios, dado que, se entiende que **su consumo no se producirá, fundamentalmente en ningún Estado miembro**. Por tanto, la exención en la exportación hace referencia a la entrega de bienes enviados o transportados a un “territorio o país tercero”, entre los que se encuentran Canarias, Ceuta y Melilla.

En el caso del **sector pesquero**, las operaciones exentas son las llamadas “operaciones asimiladas a exportaciones” ya que se refiere a bienes que van a ser utilizados fuera del TAI, como son los buques afectos a la navegación internacional.

La exención incluye las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento y arrendamiento de los buques. La aplicación de la exención se condiciona a que el buque desarrolle una actividad económica, entre las que se encuentra la pesca costera, con excepción, en estos casos, de las entregas de provisiones a bordo. Dentro de estos objetos están incluidos los equipos de pesca.

También esta exentos los productos de **avitallamiento**⁸ si cumplen unos requisitos incluidos en la ley. **Los servicios necesarios para el buque o su carga están exentos**, entendiéndose que son aquellos que atienden las necesidades “directas” de los buques a que afectan estas exenciones o su carga: remolque, amarre, utilización de instalaciones portuarias, carga, descarga etc.

• Importaciones

En general las importaciones de bienes cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador, están sujetas al IVA. A diferencia de los otros hechos imponible del Impuesto, entregas de bienes, prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias, el sujeto pasivo no necesita ser empresario o profesional.

La exención del IVA se condiciona a que el buque desarrolle una actividad económica. Entre ellas se encuentra la pesca costera

⁷ Se entiende por Comunidad el conjunto de los Estados miembros con la exclusión de determinados territorios que, en el caso de España, son: Canarias, que, si bien pertenece a la Comunidad, no está incluida en la armonización de impuestos sobre el volumen de negocios, y Ceuta y Melilla, en tanto a territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

⁸ Estos productos son las provisiones de a bordo para consumo de la tripulación y los pasajeros, los combustibles, los carburantes, los lubricantes y los demás aceites.

Al no pertenecer Ceuta y Melilla, y Canarias a zona TAI, la entrada en la Península o Baleares de bienes con ese origen está considerada como importación.

Están exentas las importaciones de productos agropecuarios obtenidos en tierras situadas en un país tercero contiguo al TAI. También están exentas las importaciones de semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y los vegetales. Ambas exenciones deben de cumplir una serie de requisitos incluidos en el artículo 38 y 39 respectivamente del LIVA.

Si la operación no cumple los requisitos de las exenciones de buques, estas operaciones se asimilarán a importación y estarían sujetas a IVA

En el caso de los buques, si la operación **no cumple los requisitos de las exenciones de buques**, estas operaciones se asimilarán a una importación, y, por tanto, **sujetas al IVA**.

Otro aspecto para tener en cuenta son **las exenciones en las importaciones de productos de la pesca** (art.59 LIVA). La finalidad de esta exención es equiparar el trato fiscal de las importaciones de estos bienes al de las entregas interiores. Están exentas las importaciones de bienes procedentes de buques afectos a la navegación internacional y los objetos para ser incorporados a ellos, productos de avituallamiento para los buques. Deben cumplir unas condiciones.

- **Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales**

Hay regímenes utilizados por bienes agrarios que están exentos del impuesto: perfeccionamiento activo, importación temporal con exención total de derechos de importación o de Tránsito Externo, Régimen Fiscal de Importación Temporal o procedimiento de Tránsito Comunitario Interno, bienes procedentes de Canarias (entre otros territorios terceros) que se encuentren al amparo del Régimen Fiscal de Importación temporal o del procedimiento de Tránsito Comunitario interno, bienes destinados/vinculados a Depósito Aduanero y Depósito distinto de Aduanero.

3.1.4 Los tipos impositivos aplicados en el sector agroalimentario y pesquero

- **Caso particular de alimentos**

La base jurídica de los tipos impositivos reducidos (10% y 4%) es el artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- **Tipo del 10% (art. 91.uno.1. 1º-2º-4º)**

- Productos susceptibles de utilización en la alimentación humana o animal, en las condiciones en que son objeto de entrega. Los criterios determinantes de esta condición los recoge el Código Alimentario.
- Productos, animales y vegetales susceptibles de utilizarse en la obtención de los alimentos anteriores. Se aplica este tipo impositivo a los animales reproductores de aquellos destinados a ser consumidos, o a su engorde previo
- -Aguas para alimentación humana o animal, incluso para riego. Se aplica este tipo impositivo a la entrega de hielo. En el caso de los productos de alimentación y bebidas, estaríamos hablando de la carne el pescado y demás productos de alimentación, junto con las bebidas no alcohólicas.

- **Tipo del 4% (art. 91.dos.1. 1º)**

- a. El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

Para los alimentos se puede aplicar el tipo de IVA reducido del 10% y del 4% en función del producto que sea

- b. Las harinas panificables.
- c. Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- d. Los quesos.
- e. Los huevos.
- f. Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El concepto de “producto natural” corresponde a aquél que se encuentra en el mismo estado que se obtuvo o bien ha sido objeto de simples operaciones que no cambian sus características.

La aplicación del tipo del 4% a estos bienes requiere el cumplimiento de todos los requisitos en cuanto a identificación del producto entregado.

Como ejemplo cabe citar que, a la entrega de frutos secos, huevos incubados, leche condensada, etc., no le es de aplicación el tipo del 4%.

- **Tipo del 21% (tipo general)**

- Las bebidas alcohólicas.
- Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.
- Las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

Además, **la modificación en el 2022 de la Directiva 2006/112/CE** del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, permite que los **productos alimenticios** (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios, *les pueda ser aplicado un tipo reducido de IVA inferior al mínimo del 5% y la exención con derecho a la deducción del IVA pagado en la fase anterior.*

- **Medidas extraordinarias por la guerra de Ucrania en el marco del IVA.**

El Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, aprobó en su artículo 72 un tipo impositivo aplicable temporalmente del IVA a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia.

El tipo aprobado está vigente entre el 1 de enero de 2023 y el 30 de junio de 2023, período ampliado hasta el 31 de diciembre de 2023 por el Real Decreto ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad.

Desde el 1 enero y hasta el 30 de junio de 2023, se aplica un IVA más reducido a determinadas entregas, importaciones o adquisiciones intracomunitarias

a. Se aplica un IVA del 5% (y un tipo de recargo de equivalencia del 0,62%) a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos.

- » Los aceites de oliva y de semillas.
- » Las pastas alimenticias.

No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 10 por ciento a partir del día 1 del mes de noviembre de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de septiembre, publicada en octubre, sea inferior al 5,5%.

En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1,4%.

b. Se aplica un IVA del 0% (y un tipo de recargo de equivalencia del 0%) a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

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

No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 4 por ciento a partir del día 1 del mes de noviembre de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de septiembre, publicada en octubre, sea inferior al 5,5 %

En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,5 %.

El tipo aprobado está vigente desde el 1 de enero de 2023, y se ha ampliado hasta el 30 de junio de 2024 mediante el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.

Existe bonificación en el Impuesto de Sociedades para renta obtenida por entidades pesqueras en Ceuta y Melilla

3.2 Impuestos Especiales: Impuesto Especial sobre Electricidad e Impuesto sobre Hidrocarburos

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

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

3.2.1 Introducción y normativa básica

Los IIEE son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón.

La normativa reguladora de estos impuestos es la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y su normativa de desarrollo.

3.2.2 Impuesto especial sobre Electricidad

Este impuesto está recogido en el Capítulo II de la Ley 38/1992, donde se establece una serie de condicionantes que afectan de lleno al sector pesquero, siendo uno de los sectores que se benefician en gran medida de las exenciones.

A este respecto, la energía eléctrica consumida en las embarcaciones por haber sido generada a bordo de éstas está exenta del impuesto. Por otro lado, se establece una reducción del 100 % de la base imponible que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica suministrada a las embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo, resultando una cuota íntegra mínima a pagar del impuesto de 0,5 €/MWh.

En cuanto a las **explotaciones agrícolas**, sobre todo en regadío, tienen un consumo intensivo y estacional en energía eléctrica ya que su uso se centra en las épocas de riego, limitándose a los meses de mayores necesidades hídricas de los cultivos.

En 2008 desaparecieron las tarifas específicas de riego. En agosto de 2013 cambió la metodología para el cálculo del precio de los peajes de acceso ponderándose en mayor medida el término de potencia (se trata de un término fijo que se paga en la factura eléctrica mientras el contrato esté activo y es independiente del consumo realizado).

Las explotaciones en regadío se vieron penalizadas en mayor medida que otros consumidores debido a la estacionalidad. Por esta razón, a instancia del MAPA, la Administración Tributaria, en la reforma fiscal llevada a cabo en el año 2015, aprobó una reducción del 85 por ciento de la base imponible que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a riegos agrícolas. Esto supuso un ahorro para el sector cifrado en 29 M€ anuales, que se sumaron a los 25M€ que representó la medida complementaria en el IRPF al asignar un coeficiente reductor en Estimación Objetiva, para estas explotaciones.

Actualmente, y según establece el artículo 99.2 de la Ley, la cuota mínima que se podrá aplicar a la electricidad consumida o suministrada en usos industriales (se considera usos industriales los efectuados en baja tensión con destino a riegos agrícolas) es de 0,5 €/MWh.

3.2.3 Impuesto sobre Hidrocarburos (IH)

El Impuesto sobre Hidrocarburos está regulado en la Ley 38/1992, y recae sobre el consumo de gasóleo y demás productos energéticos recogidos en el artículo 46 de la Ley 38/1992.

El gasóleo se utiliza en la agricultura y en la pesca marítima. El gasóleo utilizado en la agricultura goza de un tipo impositivo reducido, y el empleado en la pesca está exento.

Exenta del impuesto especial sobre electricidad la energía consumida en las embarcaciones por generarse a bordo

Actualmente la cuota mínima que se puede aplicar en el consumo de electricidad en riegos agrícolas es de 0,5 €/Mkw

Los tipos de gravamen que recaen sobre los productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos se forman mediante la **suma del tipo general y del tipo especial**.

Para el gasóleo se aplica la **tarifa 1ª**

- Epígrafe 1.3 Gasóleos para **uso general**: 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 72 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.4 Gasóleos utilizables como **carburante** en los *usos previstos en el apartado 2 del artículo 54* (en los motores de **tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura**) y, en general, como **combustible**: *78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 18 euros por 1.000 litros de tipo especial*.

Además, los agricultores pueden solicitar la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos establecida en el artículo 52 ter de la Ley 38/1992; el importe de dicha devolución parcial es de 63,71 €/1000 l. Esta devolución se debe solicitar a partir del 1 de abril del año posterior a aquel en el que se realizaron las adquisiciones de gasóleo, presentando una solicitud a la Agencia Tributaria a través de la sede electrónica siguiendo lo estipulado en la Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por el que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del IEH. Se debe disponer de un certificado de firma electrónica o bien realizar la presentación a través de un colaborador social.

En el año 2023, el número de agricultores solicitantes de dicha devolución que obtuvieron el reintegro parcial de este impuesto ascendió a 120.620, con un importe total de 68,99 M€.

En consecuencia, los productores agrarios tributan actualmente a un **tipo efectivo de 33€/ 1000 litros** (como resultado de aplicar la devolución de 63,71 €/1000 l al tipo de gravamen del epígrafe 1.4: $78,71 + 18,00 - 63,71 = 33,00$).

En cuanto al sector pesquero, en el **artículo 51.2. b)** es donde se indica que la fabricación e importación del producto que se destine a su utilización como carburante para navegación (en el que se **incluye la pesca** y se excluye la navegación privada de recreo), **está exento de impuesto**. *Esto es lo más importante que afecta a este sector ya que disponen de un combustible que no está gravado con este impuesto especial, lo cual podría dar lugar a que pudiera ser más elevado el consumo de combustible de los buques.*

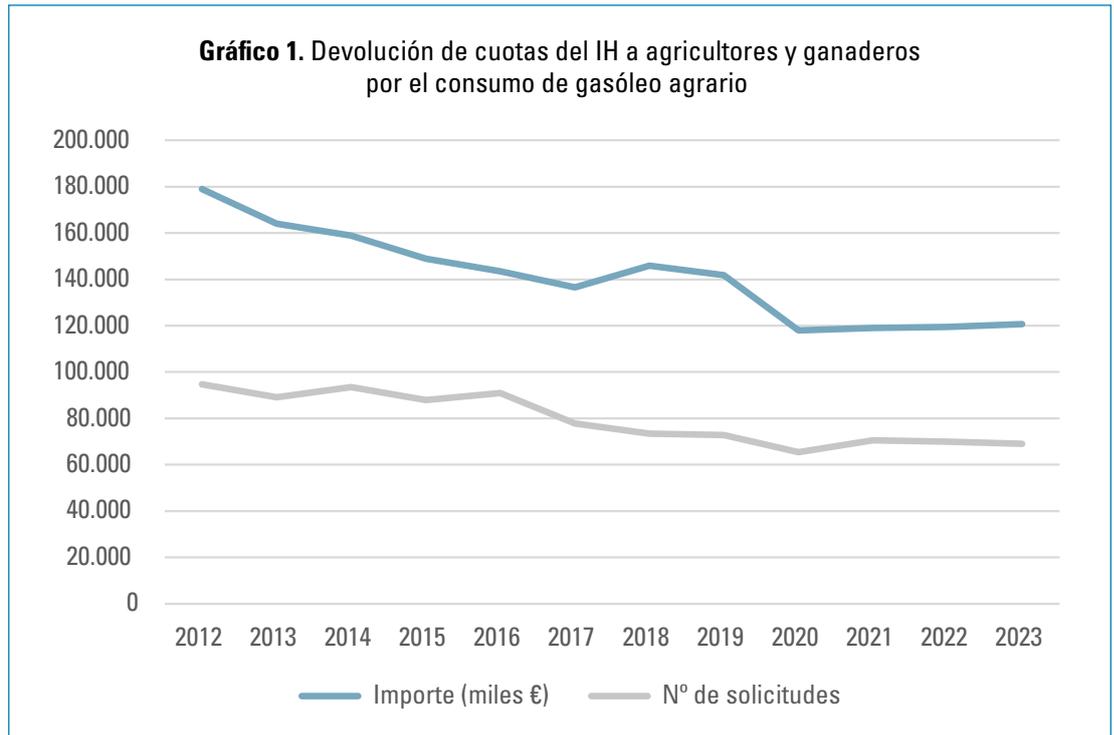
El gas natural utilizado con fines agrarios, principalmente consumido para la calefacción en invernaderos, también disfruta de un tipo reducido respecto al uso en otros sectores, de 0,15 euros/gigajulio, mientras que el tipo general es de 1,15 euros/gigajulio.

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

A continuación, se incluye una gráfica con el histórico sobre la devolución del impuesto.

Los productores agrarios actualmente tributan a un tipo efectivo de 33€/1000 litros

El carburante para pesca está exento de impuesto especial de hidrocarburos



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT.

3.2.4 Impuesto sobre Cerveza e Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas

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

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

El devengo de estos impuestos se produce el momento de la salida de los productos objeto de los mismos de la fábrica o de un depósito fiscal. Los titulares de estos establecimientos deben repercutir las cuotas de los correspondientes impuestos a los adquirentes de los productos y, posteriormente, presentar las correspondientes autoliquidaciones ingresando dichas cuotas.

El Impuesto sobre el Vino y las Bebidas Fermentadas se aplica en todo el territorio español, excepto Canarias, Ceuta y Melilla. El Impuesto sobre la Cerveza se aplica en todo el territorio español, excepto en Ceuta y Melilla.

El tipo impositivo del Impuesto sobre la Cerveza se aplica en función del grado alcohólico volumétrico y del grado Plato de la cerveza. No está gravada la cerveza con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior a 1,2 por 100 vol.

Respecto al Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, la normativa nacional establece el tipo impositivo de cero euros. Ahora bien, aun cuando la aplicación del tipo impositivo de cero euros conlleva que no se realice pago alguno por el impuesto, no implica que no se deban cumplir determinadas obligaciones formales que, como ya se ha mencionado en apartados anteriores, originan ciertos costes indirectos.

Este impuesto se exige en todo el territorio nacional excepto en las Ciudades autónomas, En Canarias sólo se aplica el de la cerveza

3.3 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), es un tributo estatal cuya gestión y recaudación se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas, las cuales tienen atribuidas determinadas competencias normativas, entre ellas, la de regular determinados tipos de gravamen. La normativa que lo regula es el Texto refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante TRLITPAJD), y el Reglamento del ITPAJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (en adelante RITPAJD)

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

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

Los tipos de gravamen fijados se pueden consultar en el siguiente enlace [Normas autonómicas](#).

Además, se prevén reducciones de los tipos y bonificaciones de las cuotas en determinados casos que afectan a los productores agrarios.

Por otra parte, y en defecto de los tipos impositivos de las Comunidades Autónomas, la Ley estatal que lo regula fija los siguientes tipos para las transmisiones: 6% para bienes inmuebles y 4% para bienes muebles o semovientes. En el caso de los arrendamientos se fijan tarifas por tramos que equivalen a tipos que van desde el 0,3% al 0,8% de la base liquidable, estableciendo como base la cantidad correspondiente al periodo que dure el contrato (6 años si no se fija dicho periodo).

En el ámbito agrario, la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias establece beneficios fiscales en la transmisión de bienes. Con ello, se pretende dinamizar los mercados de la tierra, facilitando el acceso a la propiedad y el arrendamiento lo que mejorará la competitividad de las explotaciones agrarias, aumentará su dimensión y garantizará su viabilidad. Los beneficios fiscales establecidos en la ley son:

- Transmisión de una explotación prioritaria en su integridad: reducción el 90% de la base imponible (BI) en el impuesto que grave la transmisión (TPO o Impuesto de Sucesiones y Donaciones).
- La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “inter vivos” o “mortis causa” de terrenos que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor.

- Cuando la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la ley a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, se aplicará una reducción del 50 por 100 en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición. La aplicación de la reducción estará sujeta a las mismas exigencias de indivisibilidad y documento público de adquisición señalados en el apartado anterior
- Transmisión parcial de explotaciones y fincas rústicas a favor de un titular de explotación prioritaria: reducción del 75% de la BI en el impuesto que grave la transmisión.
- Permutas voluntarias de fincas autorizadas por el MAPA o las CCAA: exención del impuesto TPO.
- Beneficios por ser joven agricultor.
 - La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate.
 - Las reducciones en la base imponible establecidas en la transmisión de la explotación y en la transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas, se incrementarán en diez puntos porcentuales, en cada caso, si el adquirente es, además, un agricultor joven o un asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación.
 - Quedarán exentas del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria.

Respecto al **sector pesquero**, cabe destacar **el artículo 3 TRLITPAJD** que trata sobre la **calificación de bienes**, y que indica que se consideraran bienes inmuebles los buques destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa. Además, en el **artículo 22** de dicha norma, que trata sobre las **Entidades equiparadas a sociedades**, indica que a los efectos de este impuesto (el de transmisiones patrimoniales), se equiparán a sociedades la copropiedad de buques.

Destacaremos también que existe una bonificación en Ceuta y Melilla regulada por el **artículo 57 bis del TRLITPAJD**. Indica que las cuotas derivadas de la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas tendrán derecho a la aplicación de una bonificación del 50% en el caso que se refieran a buques que deban inscribirse en los registros que radiquen en Ceuta o Melilla.

4. Impuestos directos

Los impuestos directos son aquellos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, como pueden ser la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta.

4.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

4.1.1 Introducción y normativa básica

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de lo establecido en los regímenes forales de concierto y convenio económico en vigor.

La normativa básica está recogida en la **Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, el Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, y la **Orden anual** de desarrollo relativa al método de estimación objetiva del IRPF y el RS del IVA que cada año publica el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Los agricultores pueden optar por dos sistemas alternativos a la hora de elaborar su declaración del IRPF: en Estimación directa (en sus modalidades normal y simplificada) y en el régimen de estimación objetiva para la actividad agraria (también conocido como de **módulos**).

4.1.2 Estimación directa

La estimación directa normal es obligatoria cuando la cifra de negocio es superior a 600.000 €, y voluntaria para cualquier productor agrario que desee acogerse a este régimen. Las obligaciones formales son más elevadas que en estimación directa simplificada y que en estimación objetiva. En 2022 el número de declarantes en Estimación directa normal fue de unos 5.092.

En estimación directa simplificada pueden tributar los agricultores y ganaderos cuya cifra de negocio sea inferior a 600.000 €. Las obligaciones formales son menores que en estimación directa normal. En estimación directa simplificada puede aplicarse una reducción del 5% del rendimiento neto previo por provisiones y gastos de difícil justificación. En 2022 el número de declarantes en Estimación directa simplificada fue de unos 34.679.

Como novedad, los agricultores que determinen su rendimiento en estimación directa simplificada, en 2023 se incrementa hasta el 7% el porcentaje deducible por gastos de difícil justificación durante el período impositivo correspondiente a dicho año.

4.1.3 Método de estimación objetiva

Para acogerse al método de estimación objetiva el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, no debe superar los 250.000 euros anuales, conforme a lo establecido en el artículo 31 y la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

Sin perjuicio del límite anterior, el límite será de 125.000 euros cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal. Además de estos límites, en el caso de que también se desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales, el volumen de rendimientos íntegros de estas actividades no puede superar los 250.000 euros anuales en el año inmediato anterior.

La renuncia al método de estimación objetiva obliga a permanecer en estimación directa al menos 3 años.

Los regímenes de estimación objetiva y de estimación directa son incompatibles entre sí para un mismo agricultor. El método de estimación objetiva es el **más frecuente en el sector agrario**, y tuvo como objetivo inicial incorporar de forma creciente al sector agrario al sistema tributario, facilitando y simplificando al máximo las obligaciones formales necesarias, puesto que solo requiere registrar los ingresos obtenidos en la explotación.

El método de estimación objetiva tiene carácter voluntario. Se puede renunciar a él para tributar por estimación directa, lo que permite reflejar exactamente los ingresos y costes de las explotaciones. El plazo límite para renunciar es el 31 de diciembre de cada año, afectando al ejercicio fiscal del año siguiente. Si se renuncia se debe permanecer 3 años en el método de estimación directa. El número total de declarantes en estimación objetiva agraria fue de 744.299 en 2022 (no incluye País Vasco y Navarra, que se rigen por el régimen foral).

El cálculo de la renta de los agricultores se realiza a través de la aplicación a los ingresos de unos índices de rendimiento neto (o módulos), prefijados y específicos de cada orientación productiva.

La gestión del sistema de módulos se realiza mediante dos **Órdenes ministeriales** del Ministerio de Hacienda y Función Pública, ambas publicadas con periodicidad anual:

- Orden por la que se establece el **índice de rendimiento neto estructural**. Se publica a finales de noviembre de cada año (n), y establece los índices de rendimiento neto por los que deberán tributar los agricultores en el año fiscal siguiente (n+1), correspondiente a la declaración que se presentará en el año n+2. (Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, para el ejercicio 2023).
- Orden por la que se establecen **reducciones coyunturales** de los índices de rendimiento neto. Se publica en torno al mes de abril de cada año, coincidiendo en lo posible con el inicio del plazo de las declaraciones del IRPF, y establece las reducciones de módulos en las producciones y ámbitos territoriales afectados por circunstancias excepcionales a lo largo del ejercicio fiscal anterior. (Orden HFP/405/2023, de 18 de abril, para el ejercicio 2022).

El índice de rendimiento neto estructural se fija anualmente, aunque en la práctica los valores varían muy pocas veces de un año a otro (en los últimos años se han modificado en productos del olivo en 2012, patata, bobino de leche y ganadería integrada en 2016 y arroz en 2017).

Los índices de rendimiento neto estructurales son únicos para grandes grupos de producciones agrarias y para toda España (no contemplan variantes territoriales). Son los que figuran en el siguiente cuadro (Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre):

TABLA 1. IMPORTE DE LAS VENTAS SEGÚN LOS RÉGIMENES DE DECLARACIÓN DE IVA (M€)

Módulo	Producciones Agrarias
0,13	Cultivos: Remolacha
	Ganadería: Bovino, ovino, caprino y porcino de carne / Cunicultura / Avicultura
0,20	Ganadería: Bovino de leche
	Cultivos: Cereales / Leguminosas / Hortícolas / Olivar / Uva sin DO / Cítricos / Frutos secos / Tabaco / Patata
0,26	Ganadería: Ovino y caprino de leche / Bovino y porcino de cría / Apicultura
0,32	Cultivos: Oleaginosas / Uva con DO / Uva de mesa / Arroz / Flores y Plantas ornamentales
	Ganadería: Equino / Otras ganaderas
0,37	Cultivos: Frutos no cítricos / Algodón / Forrajes
	Ganadería: Cría, guarda y engorde de ganado

El esquema de funcionamiento del sistema de estimación objetiva se resume en el siguiente cuadro (Módulos 2023, Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre):

Rendimiento neto previo = **Volumen ingresos x Módulo**

Rendimiento Neto Minorado = Rendimiento Neto Previo - **Amortizaciones**

Rendimiento. Neto de Módulos = Rendimiento Neto Minorado x **Índices correctores**

- Por uso de **medios de producción ajenos (0,75)** / Por utilización de **personal asalariado (0,75 a 0,90)**
- Por cultivos realizados en **tierras arrendadas (0,90)**
- Por **piensos adquiridos a terceros** en más del 50% (0,5)
- Por actividades de **agricultura ecológica (0,95)**
- Para cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, **energía eléctrica (0,75)**
- Por **rendimiento neto minorado < 9.447,91 € (0,90)** (aplicado por un 86% de los declarantes)
- Para determinadas actividades forestales (0,8) (periodo de producción >20 años)

Rendimiento Neto de la actividad = Rendimiento Neto de Módulos – **Reducciones**

- Por **ser agricultor joven** (reducción del 25%)
- **Reducción general del Rendimiento neto (10% en 2023) ***
- Gastos extraordinarios por **circunstancias excepcionales**.

Rendimiento Neto Reducido = Rendimiento Neto de la actividad – **Reducciones**

- Por **rentas irregulares:** rendimientos generados en más de 2 años (30%)
El tipo impositivo (19 a 45%) se aplica al rendimiento neto reducido total
- *En 2022, excepcionalmente, la reducción general de rendimiento neto para las actividades agrarias es del 25%.

El Reglamento del IRPF contempla en su artículo 37.4. 1º que, ante la incidencia de incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, se autorice la reducción coyuntural de los índices de rendimiento neto de las actividades afectadas. Estas reducciones se determinan a posteriori, a través de Órdenes ministeriales del MINHFP que establecen, a propuesta del MAPA, las producciones agrarias y ámbitos territoriales afectados durante el periodo impositivo.

Las reducciones coyunturales de los índices de rendimiento neto se publican por Orden del MINHFP en base a un informe que elabora el MAPA, que se basa a su vez en los informes que al inicio de cada año envían las comunidades autónomas. Las reducciones coyunturales se pueden llegar a establecer a nivel de un cultivo concreto y de término municipal. (Orden HFP/405/2023, de 18 de abril, para el ejercicio 2022) A lo largo de los años se han ido incorporando al sistema de estimación objetiva otras actividades, como el turismo rural, la artesanía, actividades recreativas o de ocio, o la transformación, elaboración y manufactura de los productos primarios.

A continuación, se incluye una tabla con datos del número de empresarios y rendimiento neto reducido según modalidad de declaración en IRPF.

			2016	2017	2018	2019	2020	Var. (%) periodo 2016 / 2020	Var. (%) interanual 2019 / 2020
NUMERO DE EMPRESARIOS	Estimación directa	normal	7.769	7.070	6.722	5.516	5.092	-34,46%	-7,69%
		simplificada	58.651	54.890	53.527	42.841	34.679	-40,87%	-19,05%
		TOTAL	66.420	61.960	60.249	62.701	39.771	-40,12%	-36,57%
	Total, Estimación Objetiva		953.574	916.734	911.970	883.512	744.299	-21,95%	-15,76%
RENDIMIENTO NETO REDUCIDO (M€)	Estimación directa	normal	99	100	98	65,30	75,78	-23,45%	16,05%
		simplificada	630	676	676	511,37	437,33	-30,58%	-14,48%
		TOTAL	729	776	774	576,67	513,12	-29,61%	-11,02%
	Total, Estimación objetiva		2.989	2.877	3.183	2.708,00	2.111,50	-29,36%	-22,03%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT.

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

Indicar que en la disposición adicional quinta de la ley de IRPF se incluye que las rentas positivas que se ponen de manifiesto como consecuencia de la perfección de las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímen), no se integrarán en la base imponible del IRPF.

El **sector de la pesca y la acuicultura no está incluido en el método de estimación objetiva**, con excepción de la producción de mejillón en batea.

Se pueden acoger al método de estimación objetiva los **productores de mejillón en batea** que no superen las 5 bateas en cualquier día del año. El rendimiento anual (antes de amortización) se estima en función de tres parámetros:

- Personal asalariado: 5.500 €/persona.
- Personal no asalariado: 7.500 €/persona
- Batea: 6.700 €/batea.

• **Medidas extraordinarias por la guerra de Ucrania en el marco de la estimación objetiva**

La Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, con la finalidad de compensar el incremento del coste de determinados insumos, establece para las actividades agrícolas y ganaderas, **de cara a los períodos impositivos 2022 y 2023, que el rendimiento neto previo podrá minorarse un 35 % por adquisición de gasóleo agrícola y un 15 % por adquisición de fertilizantes.**

Asimismo, para tener en cuenta el impacto que ha tenido la sequía en 2022, así como el incremento de precio de los piensos y de la energía eléctrica, se convierten en estructurales las modificaciones que se establecieron para 2021 en los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica. Estas modificaciones también se van a aplicar en el período impositivo 2022.

Además, también según recoge la citada orden, todos los contribuyentes que tributen en estimación objetiva (incluidos los agricultores) se benefician de un aumento de la reducción sobre el rendimiento neto de módulos aplicable con carácter general, que pasa del 5 al 10 por ciento para el período impositivo 2023 y al 15 por ciento, para el período impositivo 2022. Este porcentaje se eleva al 25% en 2022 de forma específica para el sector agrario según lo dispuesto en la orden Orden HFP/405/2023, de 18 de abril.

Con la publicación de la **Orden HPF/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, se amplían a 2024 las siguientes medidas:**

- Una reducción del 35% del precio de adquisición del gasóleo agrícola y del 15% en el caso de los fertilizantes necesarios para el desarrollo de las actividades agrarias. El impacto de esta medida se estima en una reducción de la base imponible de 430 M€.
- Se mantiene la reducción del índice aplicable a las actividades ganaderas que alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros que representen más del 50 por 100 del importe de los consumidos, no haciendo además diferencia entre los sectores ganaderos intensivos y extensivos, entendiendo que los primeros resultan especialmente afectados por la subida de los piensos. El índice único es 0,50.

- También se mantiene la reducción del índice aplicable a los cultivos en tierras de regadío que utilicen electricidad con un índice de reducción de 0,75 sobre el rendimiento procedente de los cultivos realizados en tierras de regadío por energía eléctrica. Además, teniendo en cuenta que la subida afecta a todos los regadíos, y no sólo a los que tienen carácter estacional, ampliando se amplía el ámbito de su aplicación a todos los regadíos y no sólo a los que tienen un carácter estacional, como ocurría antes de 2021.

- **Imputación temporal del impuesto (art.14.1.b) de la Ley IRPF): primera instalación de jóvenes agricultores**

La regla general de la imputación temporal del impuesto indica que los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, teniendo en cuenta que las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

4.2 Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

Es Impuesto sobre bienes inmuebles es un impuesto de carácter local con margen de bonificaciones para el sector pesquero

Es un impuesto de carácter local, cuya liquidación y recaudación es competencia exclusiva de los ayuntamientos incluyendo las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones.

Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, jurídicas o las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que sean titulares de alguno de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles, por el orden establecido: derecho de concesión administrativa sobre el inmueble o sobre el servicio público al que se halle afecto el inmueble, derecho real de superficie, derecho real de usufructo y derecho de propiedad.

La normativa que lo regula es de ámbito estatal, el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en sus artículos 60 al 77, y por las ordenanzas fiscales locales. Además, se tienen que tener en cuenta una serie de normas más como la Ley de Catastro Inmobiliario y la Ley General Tributaria.

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

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

El **tipo de gravamen**, que se aplica sobre el valor catastral, para los bienes inmuebles urbanos es como mínimo del 0,4 % y como máximo del 1,10%, y para los bienes inmuebles de naturaleza rústica tiene un rango del 0,3 % al 0,90%. Estos tipos de gravamen pueden llegar a incrementarse por los ayuntamientos en función de determinados conceptos.

Las **ordenanzas fiscales** pueden regular **bonificaciones** de hasta el 90 % de la cuota íntegra del Impuesto a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del municipio que correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas y que dispongan de un nivel de servicios de

competencia municipal, infraestructuras o equipamientos colectivos inferior al existente en las áreas o zonas consolidadas del municipio, siempre que sus características económicas aconsejen una especial protección.

Como consecuencia del **Real Decreto Ley 4/2023 por el que se adoptan medidas urgentes** en materia agraria y de aguas **en respuesta a la sequía y al agravamiento de las condiciones del sector primario derivado del conflicto bélico en Ucrania**, entre otros aspectos, donde se ha establecido la **exención de la cuota del IBI de naturaleza rústica correspondiente al ejercicio 2023** favor de los bienes inmuebles que sean propiedad de los titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas, y que estén afectos al desarrollo de tales explotaciones, siempre que los titulares de dichas explotaciones hayan sufrido en el ejercicio 2023, una reducción del rendimiento neto de las actividades agrarias, cumpliendo siempre los requisitos que se incluyen en el artículo 12 de dicha norma.

4.3 Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Es de aplicación en todo el territorio español, salvo lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Está regulado por la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre**.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo. El tipo general de gravamen de este impuesto es del 25%, no obstante, el artículo 29.1, primer párrafo, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en adelante, LIS, prevé, además, para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, un tipo de gravamen general del 23%.

Para empresas que inician su actividad económica y entidades de nueva creación que realicen actividades económicas, el tipo general de gravamen es del 15% en los dos primeros ejercicios con resultados positivos en el primer período impositivo, en que la base imponible del Impuesto sea positiva, y en el período impositivo siguiente.

Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributan al tipo del 20%, salvo sus resultados extra cooperativos que lo hacen al tipo general.

Al igual que con el IBI, el Real Decreto Ley 4/2023, también modifica la ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, añadiendo la posibilidad de que no se integren en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de las ayudas percibidas por los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (ecorregímenes), y que sean de la política agraria comunitaria.

5. Tratamiento fiscal específico de las cooperativas agrarias

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

De acuerdo con la disposición final primera de la LIS, las cooperativas tributarán conforme a lo establecido en la Ley 20/1990. En lo no previsto expresamente por la Ley 20/1990, se aplicarán las normas tributarias generales (artículo 1.3 de la Ley 20/1990).

La Ley 20/1990 regula para las cooperativas un régimen fiscal más ventajoso que el aplicable al resto de sociedades en atención a su carácter social. Así, el artículo 6 de la Ley 20/1990 califica como “cooperativas protegidas”; a los efectos de esta Ley, a aquellas entidades que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en supuesto alguno de los previstos en el artículo 13 de la Ley 20/1990 que determinan la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. De esta manera, las cooperativas protegidas podrán disfrutar de los beneficios fiscales recogidos en el artículo 33 de la Ley 20/1990.

A mayor abundamiento, el artículo 7 de la Ley 20/1990 califica como cooperativas “especialmente protegidas” a las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- a. Cooperativas de Trabajo Asociado.
- b. Cooperativas Agrarias.
- c. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- d. Cooperativas del Mar.
- e. Cooperativas de Consumidores y Usuarios.

De esta manera, tales cooperativas, siempre que cumplan los requisitos específicos establecidos para cada una de ellas, en los artículos 8 a 12 de la Ley 20/1990, podrán disfrutar de los beneficios tributarios establecidos tanto en el artículo 33 como en el artículo 34 de esta misma Ley.

Tratándose de entidades agrarias y pesqueras, a que se refiere este documento, que hubieran optado por revestir la forma de sociedad cooperativa, podrían encuadrarse en algunas de las categorías previamente señaladas, cooperativas agrarias, del mar, de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra, siempre y cuando cumplieran los requisitos específicos legalmente establecidos y, en consecuencia, podrían gozar del tratamiento tributario específico aplicable a las cooperativas especialmente protegidas.

De no cumplir los requisitos específicos legalmente configurados para tener la consideración de cooperativa especialmente protegida, las cooperativas agrarias y pesqueras tendrán la consideración de fiscalmente protegidas, siempre y cuando se ajustasen a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurriesen en supuesto alguno de los previstos en el artículo 13 de la Ley 20/1990 que determinen la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

Los beneficios fiscales son los siguientes:

- Socios: sean personas físicas o jurídicas, gozarán, en relación con los retornos cooperativos, de una deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o, en su caso, del Impuesto sobre Sociedades, del 10 por 100 de los percibidos. Cuando, por tratarse de una cooperativa especialmente protegida, dichos rendimientos se hayan beneficiado de la bonificación prevista en el apartado segundo del artículo 34 de esta Ley, dicha deducción será del 5 por 100 de tales retornos.

- Cooperativas protegidas: por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, además de la aplicación del tipo de gravamen reducido del 20% sobre la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos, la Ley 20/1990 reconoce la libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Economía Social, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas.
- Cooperativas especialmente protegidas: en relación con la bonificación del 50% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades a que se hace referencia en el documento, cabe clarificar que dicha cuota es la correspondiente a la suma de las cuotas correspondientes a los resultados cooperativos y extracooperativos.

Además, se deben tener en cuenta los siguientes beneficios fiscales en materia de tributos locales, que son los siguientes:

- Tanto para las cooperativas protegidas, como para las cooperativas especialmente protegidas:
 - » Bonificación del 95 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y, en su caso, del recargo provincial (art. 88.1, letra a), del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo), en adelante TRLRHL, y arts. 33 y 34 de la reiterada Ley 20/1990).
- Para las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra, además de la anterior relativa al IAE:
 - » Bonificación del 95 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los bienes de naturaleza rústica (art. 73.3 del TRLRHL).
- Para las sociedades agrarias de transformación:
 - » Bonificación del 95 por 100 de la cuota del IAE y, en su caso, del recargo provincial (art. 88.1, letra a), del TRLRHL).

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

6. Impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica

El Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica (**en adelante IVTM**) es un impuesto local que actualmente se regula en los artículos 92 a 99 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley del régimen de Haciendas Locales (en adelante TRLRHL). Esta regulación legal puede ser desarrollada por las ordenanzas fiscales que aprueben los ayuntamientos.

Es un impuesto municipal, cuya gestión y recaudación corresponde a los ayuntamientos, y es de carácter directo y obligatorio, exigible en todos los municipios del territorio nacional. También es periódico, coincidiendo el período impositivo con el año natural. Es

progresivo, por cuanto que la cuota tributaria aumenta en función del incremento de la potencia del vehículo.

Es un impuesto que grava la titularidad de los vehículos en cuanto índice por sí misma de una determinada capacidad económica.

El hecho imponible del impuesto, que se define en el artículo 92 del TRLRHL, está constituido por la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por vías públicas, cualquiera que sea su naturaleza y categoría.

El TRLRHL regula dos supuestos de no sujeción al impuesto. Por una parte, aquellos vehículos que han sido dados de baja en los Registros por antigüedad de su modelo, pero que son autorizados para circular excepcionalmente en exhibiciones, certámenes o carreras específicas y, por otra parte, los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no supere los 750 kilogramos.

A su vez, en el artículo 93 se regulan distintos supuestos de exención al impuesto, donde se encuentran los tractores u otra maquinaria agrícola.

7. Titularidad compartida: implicaciones fiscales

Dado que para poder registrarse en Titularidad Compartida (en adelante TC) es necesario disponer de un NIF asociado a la misma, así como estar dados de alta ambos titulares en la Seguridad Social, esta figura conlleva una serie de implicaciones fiscales a tener en cuenta.

Las explotaciones en TC se caracterizan por ser entidades sin personalidad jurídica. Esto implica un tratamiento determinado en lo que a régimen fiscal se refiere, de forma resumida, los cuatro puntos siguientes recogen las obligaciones fiscales de estas entidades:

- En relación con el Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas (IRPF), dado que la entidad no tiene carácter de contribuyente del IRPF, se aplica el régimen especial de atribución de rentas. Los contribuyentes en este impuesto serán en proporción al 50% de su participación en la TC.
- Impuesto de Sociedades: la entidad no está obligada a tributar ya que no se considera un sujeto pasivo de dicho impuesto.
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): en este caso sí que es un sujeto pasivo, por lo que la TC deberá tributar por ello.
- Pagos a cuenta: en el caso de las retenciones e ingresos a cuenta, la TC debe practicar e ingresar las correspondientes retenciones e ingresos a cuenta. En el caso de los pagos fraccionados son los titulares los que en proporción a su participación del 50% en la entidad, deben efectuar los pagos fraccionados, no la TC.

8. Beneficios fiscales del sector

IVA/IRPF/IH/Electricidad/etc

A continuación, se recogen los beneficios fiscales extraídos de la Memoria de Beneficios Fiscales que formó parte de la documentación del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, sin que, por tanto, abarquen la totalidad de aque-

llos, dado que habría que añadir los correspondientes a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

El siguiente cuadro refleja los beneficios fiscales para el año 2023 correspondientes a la política de gasto "Agricultura, pesca y alimentación". Se incluye para cada impuesto, el montante de beneficio aplicado a dicha política y su porcentaje con respecto al total de políticas de gasto que hay.

Concepto	Importe (106 €)	Estructura (%)
IVA	5.323,58	20,73
IRPF	18,6	0,16
IS	35,01	0,61
IIEE	452,54	44,62
IPS	61,08	6,80
TOTAL	5.890,37	13,01

A continuación, se pasa a describir los aspectos más importantes de la política de gastos "Agricultura, pesca y alimentación" para cada uno de los impuestos indicados en el cuadro anterior.

Régimen Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

En cuanto a este régimen, se establecen los siguientes límites que favorecen y que también se aplican al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, y son los siguientes:

- Con efectos desde 1 de enero de 2022, el artículo 64 de la LPGE 2022, en consonancia con la prórroga regulada para los límites relativos a la aplicación del método de estimación objetiva en el IRPF, modificó la redacción de la disposición transitoria decimotercera de la LIVA, con el fin de prorrogar para el periodo impositivo 2022 los límites fijados de forma transitoria para los ejercicios 2016 a 2021, ambos inclusive, para la aplicación del régimen simplificado del IVA y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. En el PLPGE 2023 se prevé una nueva prórroga de dichos límites para el ejercicio 2023.
- -Esta medida afecta de forma indirecta al PBF, ya que incide en la cuantificación del beneficio fiscal asociado a la reducción a la que se refiere el punto anterior. El efecto de la prórroga para este año ya se tuvo en cuenta en el presupuesto precedente, el correspondiente al año 2022, recogiendo en el PBF 2023 la incidencia de la aplicación de dichos límites en el próximo año.

La cuantificación de este beneficio para la política de gasto "Agricultura, pesca y alimentación" supone un importe de 5.323,58 M€, el 20,7% del total de los beneficios fiscales para todas las políticas de gasto.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

El conjunto de conceptos del IRPF que se considera que constituyen beneficios fiscales está integrado por determinadas exenciones, reducciones en las rentas y en la base imponible, la tributación especial de las anualidades por alimentos a favor de los hijos, algunas de las deducciones en la cuota, la bonificación de ciertas operaciones financieras y el régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio español.

Se expresa en este apartado, los conceptos que originan beneficios fiscales específicos para las actividades agrarias, independientemente de que dichos beneficiarios cumplan los requisitos de carácter general que se establezcan para otros conceptos.

A continuación, se pasan a exponer.

- Reducciones en las rentas para las actividades agrarias.
 - Índice corrector del 0,95 para agricultura ecológica cuando la producción cumpla determinados requisitos (instrucción 2.3.e) del Anexo I de la Orden HFP/1355/2021).
 - Índice corrector del 0,80 por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica (instrucción 2.3.f) del Anexo I de la Orden HFP/1355/2021).
 - Índice corrector del 0,90 para las empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros y no tenga derecho a la reducción correspondiente a agricultores jóvenes (instrucción 2.3.g) del Anexo I de la Orden HFP/1355/2021).
 - Índice corrector del 0,80 para determinadas actividades forestales cuando el periodo de producción medio sea igual o superior a 20 años (instrucción 2.3.h) del Anexo I de la Orden HFP/1355/2021).
 - Reducción del 25 por ciento aplicable a los agricultores jóvenes o asalariados agrarios durante los cinco primeros años desde la creación de una explotación prioritaria (instrucción 3 del Anexo I de la Orden HFP/1355/2021).
- Otras reducciones del rendimiento de las actividades económicas en estimación objetiva para las actividades agrarias.
 - Este grupo se refiere a las reducciones derivadas de la aplicación de cuatro índices correctores sobre los rendimientos de actividades agrarias (por actividades de agricultura ecológica, por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica, para las empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros y no tengan derecho a la reducción correspondiente a agricultores jóvenes y para determinadas actividades forestales cuando el periodo de producción medio sea igual o superior a 20 años) y a la reducción del 25 por ciento aplicable a los agricultores jóvenes o asalariados agrarios durante los cinco primeros años desde la creación de una explotación prioritaria.
 - Se espera que en 2022 las variaciones acumuladas del número de beneficiarios y de la cuantía media, en comparación con los valores observados en 2020, sean del -5,7 y 7,5 por ciento, respectivamente. En consecuencia, en 2022 el importe de cada uno de los cinco conceptos citados será superior en el 1,4 por ciento al del ejercicio 2020, con tasas anuales del 0,3 en 2021 y 1,1 por ciento en 2022.

La cuantificación de este beneficio para la política de gasto "Agricultura, pesca y alimentación" supone un importe de 18,16 M€, el 0,16% del total de los beneficios fiscales para todas las políticas de gasto.

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Con arreglo a los criterios empleados en presupuestos precedentes y teniendo en cuenta la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, se enumera los beneficios fiscales que inciden directamente en el sector agrario.

- Ajustes en la base imponible por correcciones al resultado contable.
 - Libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades laborales, tanto anónimas como limitadas, para los elementos afectos a las actividades de investigación y desarrollo, para los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible y para las explotaciones agrarias asociativas prioritarias (artículo 12.3 de la LIS).
- Bonificaciones de la cuota íntegra.
 - Del 80 por ciento en caso de tratarse de explotaciones asociativas prioritarias que tengan la condición de cooperativas agroalimentarias especialmente protegidas (artículo 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias - BOE de 5 de julio -).

La cuantificación de este beneficio para la política de gasto "Agricultura, pesca y alimentación" supone un importe de 35,01 M€, el 0,61% del total de los beneficios fiscales para todas las políticas de gasto.

Impuesto sobre Hidrocarburos (IIIEE)

Los beneficios fiscales en el impuesto provienen de los conceptos que se citan a continuación.

- Exenciones.
 - Los hidrocarburos que se destinen a su utilización como carburante en la navegación marítima y fluvial, incluida la pesca y con excepción de la privada de recreo. No constituyen beneficios fiscales los suministros a buques que realicen travesías internacionales, por idéntica razón que en el caso de las aeronaves (artículo 51.2.b) de la LIIEE).
- Tipos impositivos reducidos.
 - Los gasóleos destinados a su uso como carburante en todos los motores, salvo en aquellos que se utilicen para la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados o sean susceptibles de autorización para circular por vías y terrenos públicos, así como en los motores utilizados para la propulsión de buques y embarcaciones de recreo. Estos motores son principalmente los de tractores y maquinaria agrícola, los motores fijos, la maquinaria minera y los motores de las máquinas utilizadas en la construcción, la ingeniería civil, las obras y los servicios públicos (epígrafe 1.4 del artículo 50.1 y artículo 54.2 de la LIIEE).
- Devoluciones.
 - Devolución de las cuotas del impuesto satisfechas o soportadas por agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que hayan tributado al tipo del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 de la LIIEE, y que se hayan efectuado durante el año natural anterior. Las cuotas a devolver se calculan multiplicando el tipo de 63,71 euros por 1.000 litros por el volumen de gasóleo efectivamente empleado en la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura (artículo 52 ter de la LIIEE).

La cuantificación de este beneficio para la política de gasto "Agricultura, pesca y alimentación" supone un importe de 452,54 M€, el 44,62% del total de los beneficios fiscales para todas las políticas de gasto.

Impuesto sobre las primas de seguro (IPS)

Los seguros agrarios combinados es uno de los conceptos que se consideran generadores de beneficios fiscales del impuesto sobre las primas de seguros en el año 2023, que está integrado por exenciones.

Para el cálculo del beneficio fiscal, en los seguros agrarios combinados se utiliza la previsión de variación comunicada por AGROSEGURO para 2022, del 1 por ciento, mientras que para 2023 se prevé un incremento del 3,7 por ciento, tasa equivalente a la variación media en el período 2012-2021 eliminando las variaciones extremas de 2013 y 2019 (tasas del -14,5 por ciento y 21,1 por ciento, respectivamente). Con estas hipótesis se llega a un importe estimado de las primas comerciales de 766,13 millones de euros para 2022 y de 794,65 millones de euros para 2023.

Se atribuye un 3,63% del importe de las primas a los territorios forales, con referencia temporal del año 2021, la cual se supone que continuará siendo válida dos años más tarde.

La cuantificación de este beneficio para la política de gasto "Agricultura, pesca y alimentación" supone un importe de 61,08 M€, el 6,8% del total de los beneficios fiscales para todas las políticas de gasto.

ANEXO: Enlaces de interés

IVA

- Normativa de fiscalidad Canaria: Impuesto General Indirecto Canario: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio/ menu /Fiscalidad_Autonomica/Canarias/Normativa/Principales_Normas/Principales_Normas.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio/menu/Fiscalidad_Autonomica/Canarias/Normativa/Principales_Normas/Principales_Normas.html)
- Directiva 2006/112/CE: <https://www.boe.es/doue/2006/347/L00001-00118.pdf>
- Ley 37/1992 (LIVA): <https://www.boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-28740-consolidado.pdf>
- Real Decreto 1624/1992 (RIVA): <https://www.boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-28925-consolidado.pdf>
- Real Decreto 1619/2012: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2012/BOE-A-2012-14696-consolidado.pdf>
- Ley 12/2002 Concierto País Vasco: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2002/BOE-A-2002-9969-consolidado.pdf>
- Modelo de declaración del IVA: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-tasas/iva.html>
- Orden HFP/1335/2021: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2021/BOE-A-2021-19904-consolidado.pdf>
- Datos de fiscalidad: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas.html>

IRPF

- Ley 35/2006: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-20764-consolidado.pdf>
- Orden HFP/1335/2021: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2021/BOE-A-2021-19904-consolidado.pdf>

IMPUESTOS ESPECIALES

- Ley 38/1992: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1992/BOE-A-1992-28741-consolidado.pdf>
- Directiva 2003/96/CE del Consejo: <https://www.boe.es/doue/2003/283/L00051-00070.pdf>

OTROS IMPUESTOS

Impuesto de Bienes Inmuebles

- Real Decreto Legislativo 2/2004: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-4214-consolidado.pdf>

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos y Documentados

- Real Decreto Legislativo 1/1993: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1993/BOE-A-1993-25359-consolidado.pdf>

Impuesto sobre Sociedades

- Ley 27/2014: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>