

# Análisis de la neutralidad de los regímenes simplificados tributarios en la determinación del rendimiento neto de la actividad agraria en el sector ovino de carne (\*)

SERGIO MARÍ VIDAL (\*\*)

## 1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece en su artículo 50 el concepto de base imponible, definiéndola como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. Para ello establece tres métodos:

- Estimación Directa: se aplicará sirviéndose de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.
- Estimación Objetiva: Se caracteriza por usar unos índices o módulos de carácter objetivo, generales o establecidos para determinados sectores, actividades, operaciones, etc.
- Estimación Indirecta: Es subsidiario respecto de los dos regímenes anteriores, no basándose en datos reales, sin perjuicio de que pudiera usar los que resultasen disponibles.

Así pues, vemos que pueden existir regímenes de especialidad tributaria en función de diversas circunstancias, como las condiciones del sujeto pasivo o la actividad que desarrolla. Es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Sin embargo, uno de los principales problemas que presentan estas especialidades tributarias es lo que ya en 1980 fue calificado como «*una especie de privilegio fiscal*» (Nieves, 1980), y posteriormente como

---

(\*) El autor desea agradecer los comentarios de los evaluadores anónimos, que sin duda han contribuido a mejorar el contenido del presente artículo.

(\*\*) Departamento Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia.

---

- Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros, n.º 217, 2008 (133-154).

«rentas fiscales» (Cordón, 1990), en tanto que los rendimientos obtenidos por aplicación del Régimen Simplificado de Estimación Objetiva Singular vigente resultaban muy por debajo de los reales, sobre todo en el caso de las actividades agrarias. Posteriormente, esta terminología ha ido perfeccionándose, primero en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se utiliza el término de neutralidad, cuando los resultados de los métodos simplificados son coincidentes con los del régimen general, o de beligerancia y proteccionismo cuando los resultados obtenidos por la aplicación de los regímenes simplificados son mayores o menores respectivamente de los obtenidos por el régimen general (Juliá y Del Campo, 1994). Más tarde, esta nomenclatura es trasladada al IRPF (Casquet y Gómez – Limón, 2001).

En el sector agrario, la situación descrita hasta este momento se concreta en la actualidad en las diferencias existentes en el rendimiento neto obtenido por el agricultor o ganadero en función de que tribute por el Régimen de Estimación Directa, en sus modalidades normal o simplificada, o el Régimen de Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos. Estas diferencias, tal y como se ha puesto de manifiesto en diversos estudios (Sabaté, 1995; Casquet y Gómez – Limón, 2001; Martín, 2000; Juliá y Marí, 2002 y 2003; Marí y Juliá, 2003), dependen del tipo de producto agropecuario considerado.

En la actualidad es manifiesta la preocupación existente en el sector del ovino de carne, por la aparente falta de neutralidad del régimen de estimación objetiva que, según señalan desde el mismo, perjudica su utilización al obtenerse rendimientos superiores a los derivados de la utilización del régimen de estimación directa. En cualquier caso, cabe recordar que la aplicación de este régimen de Estimación Objetiva es voluntario para el ganadero, pudiendo determinar su rendimiento por el régimen de estimación directa si se considerase perjudicado.

Así pues, y a la vista de lo comentado, el objetivo de este trabajo se centra en el análisis de la neutralidad del régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos en relación con el de estimación directa (en su modalidad simplificada), en la determinación del rendimiento neto en el IRPF en su aplicación al sector del ovino de carne.

Derivado de este, nos planteamos el desarrollo de un modelo que permita, teniendo en cuenta los requerimientos legales existentes, la planificación del método fiscalmente más ventajoso para el ganadero, en función de los rendimientos que éste espera obtener.

## 2. METODOLOGÍA: EL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD

Con la finalidad de realizar el análisis de neutralidad mencionado, definiremos el que denominaremos como índice de neutralidad.

El trabajo se centrará en las principales comunidades autónomas productoras de ovino de carne, estas son: Andalucía, Aragón, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Extremadura y Navarra, que representan el 83,80 por ciento de la producción total de España del año 2005.

### 2.1. Fuentes de información

Los datos de partida, y esto es novedoso respecto a los otros estudios realizados mencionados anteriormente, serán los facilitados por distintas bases de datos que a continuación se describen:

- Análisis de la economía de los sistemas de producción (AESP). Se trata de una serie de estudios realizados por la Subdirección General de Planificación Económica y Coordinación Institucional de la Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA). En los mismos se analizan los costes y rentabilidad de diversos cultivos y actividades ganaderas en varias comunidades autónomas. La disponibilidad de los datos de estos estudios no es la misma para todas las comunidades autónomas: Aragón, Andalucía, Castilla-La Mancha y Navarra (2000-2005); Castilla y León (2002-2005); y Extremadura (2003-2005). Los resultados técnico-económicos que aparecen en esta base de datos para 2005 corresponden a 103 explotaciones repartidas por las seis comunidades autónomas señaladas. De aquí en adelante esta base de datos la identificaremos como AESP.
- Estudios microeconómicos de costes facilitados por la Confederación de cooperativas Agrarias de España (CCAE). Se trata de datos facilitados por Oviaragón, como media de 120 explotaciones de ovino de carne dispersas por la Comunidad Autónoma de Aragón para el período 2000-2005, y por FOVEX S.A.T. que cuenta con 120 socios que aglutinan unas 115.000 ovejas para el período 2002-2005 en la Comunidad Autónoma de Extremadura. De aquí en adelante esta base de datos la identificaremos como CCAE.
- Red Contable Agraria Nacional (RECAN). Se trata de una base de datos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA). Esta base de datos es precisamente la que ha venido siendo utilizada de forma principal en los diferentes estudios realizados hasta la fecha ya reflejados. La disponibilidad de los datos es para todas

las comunidades autónomas, pero únicamente para los años 2000 a 2002. En concreto se trabajará con la Orientación Técnico-Económica nº 4410, correspondiente al «ovino». Las explotaciones que conforman la muestra para 2002 en las comunidades autónomas señaladas son 367. De aquí en adelante esta base de datos la identificaremos como RECAN.

A la vista de lo señalado, si atendemos a un criterio puramente cuantitativo, no cabe duda que sería la RECAN la base de datos con una mayor representatividad. Por otro lado, también debemos señalar que en el momento de realización de este estudio, mantuvimos conversaciones con expertos de diferentes ámbitos (universidad, administración y empresa), coincidiendo muchos de los comentarios en la crítica a la RECAN por cuanto los datos que suministran las explotaciones que conforman su muestra no son todo lo fiables que deberían, siendo los sistemas de recogida de los datos e incentivos por la participación los más criticados. En cuanto a la representatividad de la base de datos denominada CCAE, podemos afirmar que es importante el número de explotaciones que conforman la muestra, pero lógicamente limitado a Aragón y Extremadura.

La información disponible en las tres bases de datos no permite diferenciar si se trata de explotaciones de ovino de leche u ovino de carne, no teniendo tampoco especificados si los ingresos proceden de una producción o de otra. Es por ello que trabajaremos como si de explotaciones de ovino de carne se tratara, de modo similar a lo realizado por otros autores (Sabaté, 1995; Martín, 2000; Casquet y Gómez – Limón, 2001), que en trabajos similares en los que se analiza entre otros el rendimiento de la Orientación Técnico-Económica del ovino aplican un único índice de rendimiento al volumen total de ingresos.

Los datos obtenidos de las mismas se aplicarán a los dos métodos de cálculo del rendimiento neto de la actividad que pretendemos comparar (estimación directa, en su modalidad simplificada, y estimación objetiva por signos, índices y módulos), vigentes durante el período de estudio considerado. La regulación de ambos métodos de cálculo puede consultarse en la normativa reguladora de los mismos vigente durante el período objeto de estudio (Ley 40/1998 del IRPF, RD 214/1999 que aprueba el Reglamento del IRPF, RD Legislativo 3/2004 que aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF, RD 1775/2004 que aprueba el Reglamento del IRPF, y las diferentes Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda que establecen para cada ejercicio las normas de aplicación del Régimen de Estimación Objetiva por signos, índices y módulos). Asimismo, pueden con-

sultarse algunos manuales específicos de tributación en el sector agrario (Juliá et al, 2003; Sancho, 1999).

Debemos señalar que se introducirán, cuando sea posible en función de la información con la que se cuente, las reducciones puntuales del rendimiento allí señaladas como consecuencia de situaciones excepcionales para el caso de la estimación objetiva.

## 2.2. Supuestos de partida

En la aplicación de los datos a los métodos de análisis será necesario asumir las siguientes hipótesis de trabajo:

- Aceptación de que el importe de cotización a la Seguridad Social del ganadero es el que se obtiene de incluir sobre la base mínima mensual la parte correspondiente a los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, renunciando en todo caso a la incapacidad temporal, establecidos para el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social ([www.seg-social.es](http://www.seg-social.es)). Esta hipótesis únicamente será aplicable a los cálculos realizados a partir de la RECAN, pues es la única base de datos de las utilizadas en este trabajo que no recoge el importe de las mismas.
- Aceptación de que el importe de las amortizaciones facilitado en las bases de datos es válido para cualquiera de los métodos de cálculo del rendimiento neto, al suponer que se encuentra en el intervalo comprendido entre el coeficiente máximo y el período máximo de amortización de cualquiera de las tablas de amortización oficiales vigentes para cada uno de los métodos.

## 2.3. Cálculo del índice de neutralidad

Tomaremos los datos de todos los ejercicios disponibles en cada una de las bases de datos, para la producción del ovino de carne.

Calcularemos el rendimiento neto según las dos modalidades de cálculo definidas anteriormente: Régimen de estimación directa (modalidad simplificada), y Régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, con la información de cada una de las bases de datos. A continuación se presenta de forma sintética el procedimiento de cálculo de los mismos, remitiendo al lector a la bibliografía ya señalada para un mayor detalle:

- Régimen de estimación directa en su modalidad simplificada. El rendimiento neto se obtiene por diferencia entre la totalidad de ingresos y gastos del ejercicio. No obstante, en el cálculo de los gastos debemos tener en cuenta que las amortizaciones se determi-

nan según una tabla de amortización específica para este régimen, y que las provisiones y otros gastos de difícil justificación se sustituyen por un porcentaje que se aplica sobre la diferencia entre ingresos y gastos previa a la consideración de este concepto.

- Régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos. El esquema de cálculo comienza con la determinación del rendimiento neto previo, que se obtiene por aplicación de un índice de rendimiento, variable según producto y de que este se someta o no a transformación, sobre el volumen total de ingresos. A continuación se obtiene el rendimiento neto minorado, restando al anterior el importe de las amortizaciones, de acuerdo con una tabla de amortización específica. El rendimiento neto minorado se reducirá por aplicación de una serie de coeficientes correctores que pretenden adaptar la aplicación de este método a las condiciones concretas del agricultor o ganadero (utilización exclusiva de medios de producción ajenos, utilización de personal asalariado, etc.), obteniendo el rendimiento neto de módulos. Éste todavía se podrá reducir por aplicación de nuevos coeficientes correctores, bien introducidos en las propias Órdenes reguladoras (el correspondiente a jóvenes agricultores titulares de una explotación prioritaria), o introducidos por otras normativas (antiguas Leyes de acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado). El resultado así obtenido será el rendimiento definitivo.

El índice de neutralidad quedará definido como el cociente entre el rendimiento obtenido por el método de estimación objetiva por signos, índices y módulos y el derivado de la estimación directa en su modalidad simplificada:

$$\text{Índice de Neutralidad} = \frac{\text{Rendimiento estimación objetiva}}{\text{Rendimiento estimación directa simplificada}} \times 100 \quad [1]$$

### 3. RESULTADOS DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD

#### 3.1. Análisis estático

Los resultados obtenidos tras la aplicación de la metodología descrita se muestran en el cuadro 1.

Una primera conclusión a la que podemos llegar es que el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos para la actividad del ovino de carne se muestra beligerante o proteccionista frente al de estimación directa simplificada en función de la base de datos utilizada.

Así, utilizando datos de la RECAN, el índice muestra valores inferiores en todos los casos al 82 por ciento, situándose el valor medio para

Cuadro 1

## ÍNDICES DE NEUTRALIDAD EN FUNCIÓN DE LA BASE DE DATOS UTILIZADA (%)

		Andalucía	Aragón	Castilla-La Mancha	Castilla y León	Extremadura	Navarra	Media
2000	RECAN	65,60	71,42	58,71	55,52	61,91	69,69	63,81
	AESP	124,84	90,33	375,98	nd	nd	143,17	183,58
	CCAE	nd	316,90	nd	nd	123,03	nd	219,97
2001	RECAN	74,60	72,18	63,05	62,42	62,41	81,24	69,32
	AESP	Negativo	101,63	335,96	nd	nd	116,39	184,66
	CCAE	nd	137,21	nd	nd	130,25	nd	133,73
2002	RECAN	64,54	74,26	56,81	57,54	55,74	77,41	64,38
	AESP	147,67	86,75	Negativo	121,74	nd	116,49	118,16
	CCAE	nd	125,51	nd	nd	222,39	nd	173,95
2003	RECAN	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd
	AESP	132,87	120,93	Negativo	108,46	112,91	145,66	124,17
	CCAE	nd	144,18	nd	nd	290,65	nd	217,42
2004	RECAN	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd
	AESP	Negativo	202,58	Negativo	Negativo	206,30	280,26	229,71
	CCAE	nd	155,20	nd	nd	9.266,51	nd	4710,86
2005	RECAN	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd
	AESP	216,38	169,79	Negativo	1.438,24	534,38	203,97	512,55
	CCAE	nd	213,23	nd	nd	Negativo	nd	213,23
Media	RECAN	68,25	72,62	59,52	58,49	60,02	76,11	65,84
	AESP	155,44	128,67	355,97	556,15	284,53	167,66	274,74
	CCAE	nd	182,04	nd	nd	2006,57	nd	1094,30

Fuente: Elaboración propia a partir de las bases de datos señaladas.

todas las comunidades autónomas y todos los años considerados en el 65,84 por ciento, lo que significa que el rendimiento neto obtenido por el método de estimación objetiva es inferior al 65,84 por ciento del obtenido en estimación directa simplificada, es decir, nos encontramos ante una situación denominada de proteccionismo.

Sin embargo, utilizando los datos de los AESP, en todos los casos, salvo en la Comunidad de Aragón para los años 2000 y 2002 en los que se muestra proteccionista, nos encontramos con una situación denominada de beligerancia (el valor medio del índice se sitúa en 274,74 por ciento). Asimismo, de los datos obtenidos en estos estudios se desprende la existencia de pérdidas en la producción de ovino de carne en algunos años y para algunas comunidades autónomas, lo que situaría a los ganaderos que tributarían por el régimen

de estimación objetiva en una situación desfavorable, pues la configuración del método de cálculo del rendimiento en este régimen impide la obtención de un rendimiento neto negativo, a diferencia de lo que ocurriría con la estimación directa simplificada. No cabe duda que ante la voluntariedad de este régimen simplificado, los ganaderos no deberían acogerse al mismo en estos casos.

Los datos obtenidos por los estudios microeconómicos de costes nos muestran en todos los casos índices de neutralidad superiores a 100, por lo que el régimen de estimación objetiva se manifiesta, también en este caso, beligerante. El valor medio se sitúa en 1.094,30 por ciento, si bien este valor no debe considerarse representativo dada la existencia de un índice de neutralidad anormalmente elevado de 9.266,51 por ciento (caso de Extremadura para 2004) que queda muy alejado del resto de valores del índice. Eliminando este valor del cálculo de la media obtenemos un valor medio del índice de neutralidad de 186,81 por ciento que entendemos sí es representativo de la situación mostrada por esta base de datos.

Si realizamos el análisis por comunidades autónomas observamos que con los datos de la RECAN no existen grandes diferencias entre ellas. No obstante, son Castilla-La Mancha, Castilla y León y Extremadura las comunidades donde la situación es más proteccionista, mientras que en Navarra y Aragón la situación sería de menor proteccionismo.

Los estudios de la Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación del MAPA, señalan a Castilla-La Mancha como la comunidad donde se da la situación más beligerante, pues a pesar de presentar un índice de neutralidad medio inferior al de Castilla y León, se registran pérdidas en los años 2002 a 2005.

En los casos de Extremadura y Castilla y León para el año 2005 también se observa una situación de fuerte beligerancia provocada por los muy bajos rendimientos obtenidos en aplicación del régimen de estimación directa (modalidad simplificada), que no se ven acompañados por los obtenidos con el régimen de estimación objetiva, lo que explica los elevados valores del índice de neutralidad para ese año en esas comunidades autónomas.

Los datos facilitados por los estudios de la CCAE muestran pautas similares a los de los AESP, en cuanto que se manifiesta una situación de mayor beligerancia en el caso de Extremadura que en el caso de Aragón.

### 3.2. Análisis dinámico

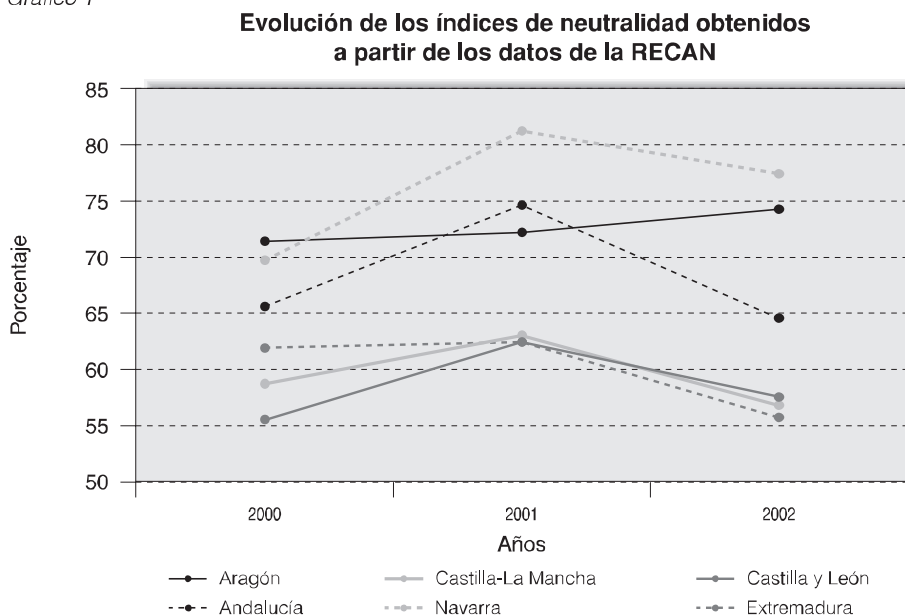
Realizado ya el análisis estático del índice de neutralidad, conviene ahora estudiar la evolución del mismo en el período objeto de aná-



lisis para cada comunidad autónoma, de forma que nos permita comprobar la existencia o no de alguna tendencia en el mismo. Esto se realiza, para cada una de las bases de datos utilizadas, en los gráficos 1 a 3.

A la vista del gráfico 1, no parece desprenderse ninguna conclusión en relación con la existencia de alguna tendencia. Sin embargo, en los gráficos 2 y 3 sí parece apreciarse una tendencia a incrementarse el índice de neutralidad a partir del año 2002 en todos los casos, y por tanto a aumentar la beligerancia del régimen de estimación objetiva. Esto puede interpretarse en el marco del incremento continuado de los insumos agrarios sin que el mismo se vea compensado por un incremento del precio de venta de las producciones ganaderas. En esta línea, sí conviene señalar la imposibilidad de aplicar las medidas correctoras del rendimiento neto en la modalidad de estimación objetiva por signos, índices y módulos introducidas para los ejercicios 2004 y 2005 para hacer frente al encarecimiento del precio del gasóleo, lo que podría explicar, en todo caso, sólo una parte de esta tendencia, pues entendemos que el consumo de gasóleo no es un insumo que pueda considerarse como clave en estas explotaciones, y por tanto el efecto que tendría la aplicación de esta reducción, presumiblemente no sería excesivo.

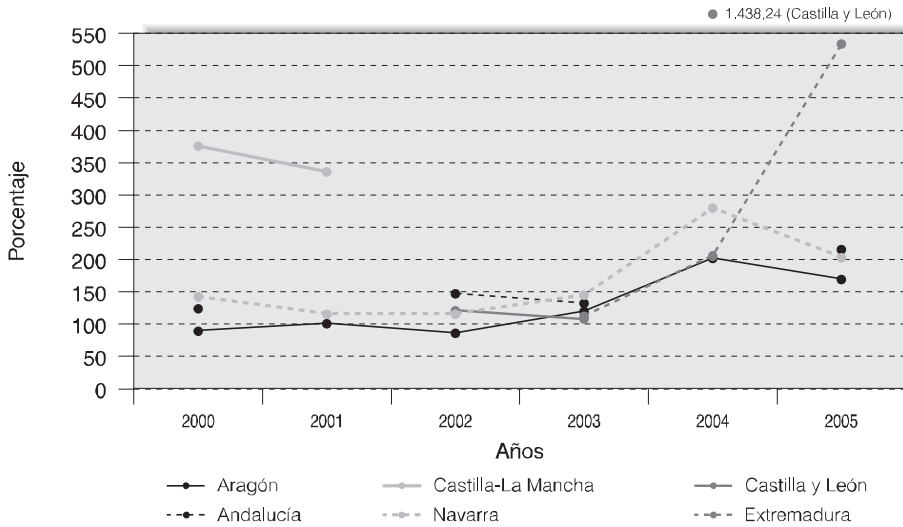
Gráfico 1



Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos de la RECAN.

Gráfico 2

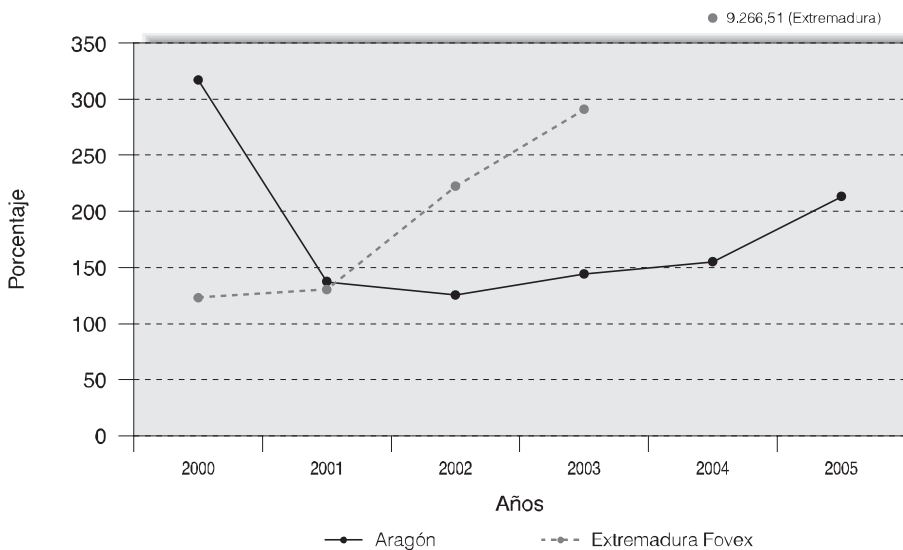
**Evolución de los índices de neutralidad obtenidos a partir de los datos realizados por la Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación del MAPA por comunidad autónoma**



Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos de los AESP del MAPA.

Gráfico 3

**Evolución de los índices de neutralidad obtenidos a partir de los estudios microeconómicos de costes por comunidad autónoma**



Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos facilitados por la CCAE.

### 3.3 Índices neutrales

Llegados a este punto, puede resultar interesante mostrar cuáles serían los índices que harían neutral el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos (cuadro 2).

Cuadro 2

#### ÍNDICE QUE HARÍA NEUTRAL LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN FUNCIÓN DE LA BASE DE DATOS UTILIZADA (%)

		Andalucía	Aragón	Castilla-La Mancha	Castilla y León	Extremadura	Navarra	Media
2000	RECAN	0,62	0,57	0,71	0,73	0,66	0,56	0,64
	AESP	0,35	0,46	0,15	nd	nd	0,31	0,32
	CCAE	nd	0,16	nd	nd	0,34	nd	0,25
2001	RECAN	0,55	0,57	0,66	0,67	0,66	0,50	0,60
	AESP	Pérdidas	0,41	0,16	nd	nd	0,37	0,31
	CCAE	nd	0,32	nd	nd	0,32	nd	0,32
2002	RECAN	0,64	0,57	0,73	0,71	0,73	0,52	0,65
	AESP	0,29	0,48	Pérdidas	0,37	nd	0,37	0,38
	CCAE	nd	0,34	nd	nd	0,23	nd	0,29
2003	RECAN	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd
	AESP	0,32	0,35	Pérdidas	0,40	0,37	0,31	0,35
	CCAE	nd	0,30	nd	nd	0,18	nd	0,24
2004	RECAN	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd
	AESP	Pérdidas	0,23	Pérdidas	Pérdidas	0,20	0,19	0,21
	CCAE	nd	0,28	nd	nd	0,0182	nd	0,15
2005	RECAN	nd	nd	nd	nd	nd	nd	nd
	AESP	0,21	0,26	Pérdidas	0,15	0,08	0,24	0,19
	CCAE	nd	0,22	nd	nd	Pérdidas	nd	0,22
Media	RECAN	0,60	0,57	0,70	0,70	0,68	0,53	0,63
	AESP	0,29	0,37	0,16	0,31	0,22	0,30	0,29
	CCAE	nd	0,27	nd	nd	0,27	nd	0,24

Fuente: Elaboración propia a partir de las bases de datos señaladas.

Los resultados obtenidos confirman, como no podía ser de otro modo, todo lo dicho hasta ahora.

En el caso de que tomemos los datos de la RECAN, el índice de rendimiento neto debería incrementarse de forma notable, no siendo en ningún caso inferior a 0,50, y obteniendo un valor medio de 0,63

frente al 0,42 vigente en la normativa reguladora para todo el período considerado.

Si tomamos los datos de los estudios realizados por la Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación del MAPA, salvo en los ejercicios 2000 y 2002 para la Comunidad Autónoma de Aragón, el índice de rendimiento debería reducirse de forma notable para conseguir la neutralidad en la aplicación del régimen de estimación objetiva, situándose su valor medio en 0,29. Una situación similar se produce si los datos utilizados son los facilitados por la CCAE, si bien en este caso el índice neutral medio se sitúa en 0,24.

## 4. MODELO DE LA FUNCIÓN DE NEUTRALIDAD

### 4.1. Definición y elementos del modelo

La determinación del rendimiento neto en cualquiera de los regímenes de estimación puede ser modelizada a través de funciones donde la variable sea el precio, actuando como parámetros el resto de elementos que intervienen en el cálculo del rendimiento. Una vez determinadas estas funciones, definiremos la función de neutralidad como el cociente entre la función de rendimiento neto de los métodos simplificados y la función de rendimiento neto calculada para Estimación Directa.

De este modo, podremos estimar, para diferentes niveles de precios, cuál es el método de estimación de rendimientos más beneficioso para el ganadero.

El modelo lo aplicaremos a partir de los datos de la denominada AESP de la Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación, dado que es de la que más datos disponemos para el último de los ejercicios disponibles. No obstante, podría aplicarse a cualquiera de las otras dos bases de datos, sin más que sustituir sus valores, cuando éstos estuviesen disponibles.

Se desarrollará el modelo para el ejercicio 2005 por ser el más reciente, de forma que la aplicación de este modelo a los datos reales de una explotación en la actualidad pueda realizarse con una mínima adaptación del mismo.

### 4.2. Supuestos de partida

Las hipótesis con las que trabajaremos serán las mismas que en el caso del modelo del índice de neutralidad, a las que añadiremos:

- Los rendimientos y costes de producción se suponen conocidos.

### 4.3. Formulación y cálculo

Para el cálculo de la función de neutralidad, es necesario obtener en primer lugar las funciones de rendimiento neto de cada una de las modalidades sobre las que pretendemos determinar la neutralidad.

De este modo, en el caso del método de Estimación Directa simplificada, donde el rendimiento se calcula por diferencia entre los ingresos y los gastos, la función de rendimiento neto vendrá dada por la expresión:

$$RN_{ED \text{ simplificada}} = (I - G) = [(p * q + S) - G] \quad [2]$$

donde:

$RN_{ED \text{ simplificada}}$ , es el rendimiento neto por el método de Estimación Directa simplificado.

I, son los ingresos.

p, es el precio del producto (corderos).

q, es la cantidad de producto obtenido (corderos por explotación).

S, son ingresos distintos a los obtenidos con la venta de la cosecha, tales como las subvenciones y otros.

G, son los gastos.

Lo único que supondremos desconocido, y que por tanto será considerada como la variable de la que dependerá el rendimiento neto será el precio. Los otros elementos que forman parte del modelo los supondremos conocidos, obteniéndolos de los AESP de la Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación.

En el caso de la Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos, la función de rendimiento neto presenta una mayor dificultad, al depender de una serie de coeficientes correctores cuya aplicación en algunos casos depende no sólo de variables exógenas al modelo, sino de variables que intervienen directamente en el mismo, como puede ser el propio rendimiento neto.

La función de rendimiento quedará:

$$RN_{EOSIM} = [(p * q + S) * i] - A_m * [1 - (1 - CC_1) - \dots - (1 - CC_5)] * (1 - R_{MF} - R_{AP} - R_{LME}) \quad [3]$$

donde:

$RN_{EOSIM}$ , es el rendimiento neto según la modalidad de Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos.

$p$ , es el precio del producto (corderos).

$q$ , es la cantidad de producto obtenido (corderos por explotación).

$S$ , son ingresos distintos a los obtenidos con la venta de la cosecha, tales como las subvenciones.

$i$ , es el índice de rendimiento neto que corresponda (0,42).

$A_m$ , es el gasto por amortización deducible según las tablas correspondientes.

$CC_i$ , son los coeficientes correctores aplicables en función de las características de la explotación que estemos considerando:

$CC_1$ , es el coeficiente corrector correspondiente a la utilización exclusivamente de medios de producción ajenos.

$CC_2$ , es el coeficiente corrector correspondiente a la utilización de personal asalariado.

$CC_3$ , es el coeficiente corrector correspondiente a la utilización de tierras arrendadas.

$CC_4$ , es el coeficiente corrector correspondiente a la utilización de piensos adquiridos a terceros.

$CC_5$ , es el coeficiente corrector para empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 €.

$R_{MF}$ , es el coeficiente derivado de la ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

$R_{AP}$ , es el coeficiente derivado del aumento de plantilla respecto de la existente el año anterior.

$R_{LME}$ , es el coeficiente derivado de la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias.

Para la aplicación de estos índices será necesario tener en cuenta las posibles incompatibilidades que puedan existir entre los mismos de acuerdo con la normativa reguladora.

Finalmente, la función de neutralidad vendrá definida por el cociente entre la función de rendimiento para el método de Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos, y la función de rendimiento para el método de Estimación Directa:

$$\oint \text{neutralidad} = \frac{RN_{EOSIM}}{RN_{ED \text{ simplificada}}} \quad [4]$$

Dicha función existirá para valores del precio que hagan el Rendimiento Neto en Estimación Directa distinto de cero, siendo válida su interpretación económica únicamente si  $RN_{ED} > 0$  y  $RN_{EOSIM} > 0$ .

## 5. RESULTADOS DE LA FUNCIÓN DE NEUTRALIDAD

A continuación aplicaremos lo expuesto anteriormente al caso concreto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el ejercicio 2005. El desarrollo para las demás comunidades autónomas se realizaría de forma similar, presentando aquí únicamente los resultados finales.

– Función de Rendimiento Neto en Estimación Directa:

$$RN_{ED \text{ simplificada}} = (q \cdot p + S - G) \cdot 0,90 = (259 \cdot p - 13.177,83) \cdot 0,90 \quad [5]$$

donde el coeficiente 0,90 cuantifica las provisiones y gastos de difícil justificación que para 2005 se eleva al 10 por ciento.

$$RN_{ED \text{ simplificada}} = 233,1 \cdot p - 11.860,05 \quad [6]$$

que será positiva para  $p > 50,88 \text{ €/cordero}$ .

– Función de Rendimiento Neto en Estimación Objetiva:

En este caso, únicamente disponemos de información para la aplicación de los siguientes índices correctores:

- $CC_4$ , por la utilización de piensos adquiridos a terceros respecto del total de consumidos en proporción superior al 50 por ciento. Índice de 0,75.
- $CC_5$ , por obtener un rendimiento neto inferior a 9.447,91 €. Índice de 0,90. Obviamente, la consideración de este coeficiente dependerá en buena medida del nivel de precio que estemos considerando, y que en nuestro caso es la variable explícita del modelo. Por tanto, será necesario conocer cuál será el precio máximo para el que el rendimiento neto minorado es inferior a 9.447,91 €.

El rendimiento neto minorado se obtiene mediante la siguiente expresión: [7]

$$RN_{\text{min orado}} = (p \cdot q + S) \cdot i - A_m \quad [7]$$

Así pues, en el caso concreto que estamos considerando, tendremos:

$$RN_{\text{min orado}} = (p \cdot 259 + 10.320,17) \cdot 0,42 - 712,52 = 108,78p + 3.621,95 \quad [8]$$

Si:  $RN_{\text{min orado}} < 9.447,91 \text{ €}$ , esto implica que:

$$108,78p + 3.621,95 < 9.447,91 \quad [9]$$

por lo que

$$p < 53,55 \text{ €/cordero} \quad [10]$$

Por tanto, la función de rendimiento neto en estimación objetiva será una función discontinua, presentando la discontinuidad para  $p = 53,55 \text{ €/cordero}$ .

Para  $p < 53,55 \text{ €/cordero}$ :

$$\begin{aligned} \text{RN}_{\text{EOSIM}} &= (108,78p + 3.621,95) * 0,90 * 0,75 = \\ &= 73,43p + 2.444,82 \end{aligned} \quad [11]$$

donde el índice 0,90 representa el coeficiente corrector para empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 €, y el índice 0,75 representa el coeficiente corrector por utilización de piensos adquiridos a terceros.

Para  $p > 53,55 \text{ €/cordero}$ :

$$\begin{aligned} \text{RN}_{\text{EOSIM}} &= (108,78p + 3.621,95) * 0,75 = \\ &= 81,59p + 2.716,46 \end{aligned} \quad [12]$$

donde el índice 0,75 representa el coeficiente corrector por utilización de piensos adquiridos a terceros.

El punto de corte de las funciones de rendimiento neto de estimación directa simplificada y estimación objetiva se calculará a partir de:

$$\text{RN}_{\text{ED simplificada}} = 233,1 * p - 11.860,05 \quad [13]$$

$$\text{RN}_{\text{EOSIM}} = 81,59p + 2.716,46 \quad [14]$$

obteniendo el punto de corte de ambas rectas para  $p = 96,21 \text{ €/cordero}$ .

De forma idéntica se calcularía el punto de corte para el resto de Comunidades Autónomas, a excepción de Castilla-La Mancha en la que se producen pérdidas para el ejercicio 2005, no siendo posible por tanto su determinación (cuadro 3).

Cuadro 3

PUNTOS DE CORTE (€/cordero) DE LAS FUNCIONES DE RENDIMIENTO NETO EN ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA Y ESTIMACIÓN OBJETIVA POR SIGNOS, ÍNDICES Y MÓDULOS

	Andalucía	Aragón	Castilla y León	Extremadura	Navarra
Punto de corte	96,21	81,17	73,26	105,54	77,46

Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de los AESP del MAPA.



A la vista de los resultados obtenidos, se puede concluir que para precios por cordero inferiores a los indicados en el cuadro 3, el rendimiento neto que se obtiene es menor en el método de Estimación Directa, y por tanto será más beneficioso para el ganadero la elección de este método en su tributación, eso sí, sin tener en cuenta otras consideraciones como, por ejemplo, la obligatoriedad de llevar contabilidad adaptada al Plan General de Contabilidad, o que, si elige este método para esta actividad, deberá también tributar en el mismo por el resto de las actividades que desarrolle, independientemente de que éstas pudieran tributar por el método de Estimación Objetiva.

Para precios por cordero superiores a los indicados en dicho cuadro 3 será más interesante para el ganadero tributar en el método de Estimación Objetiva, siempre y cuando cumpla las condiciones objetivas y subjetivas para poder hacerlo.

Dado que en el ejercicio 2005, el precio por cordero percibido por los ganaderos en todas las comunidades autónomas (cuadro 4) se situó en valores inferiores a los obtenidos como punto de corte de las funciones de rendimiento neto, resultó más interesante para éstos la tributación por el método de Estimación Directa.

Cuadro 4

## PRECIOS PERCIBIDOS POR LOS GANADEROS EN 2005 (€/cordero)

	Andalucía	Aragón	Castilla y León	Extremadura	Navarra
<b>Precios percibidos</b>	66,09	62,66	45,63	63,37	55,65

Fuente: Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, AESP, 2006.

Finalmente, la función de neutralidad se obtendrá por el cociente de las dos funciones de rendimiento neto, mostrándose, a título de ejemplo, la determinación de la correspondiente a la Comunidad Autónoma de Andalucía:

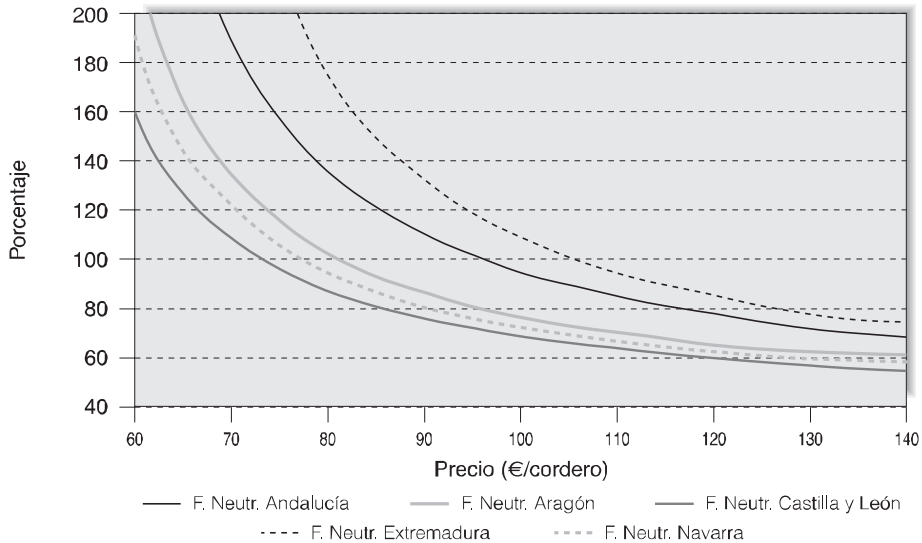
$$\phi(\text{neutralidad}) = \frac{81,59p + 2.716,46}{233,1p - 11.860,05} \quad [15]$$

siendo válida únicamente para  $p > 50,88$  €/cordero.

Con una metodología idéntica se determinan las funciones de neutralidad del resto de comunidades autónomas, de nuevo con la excepción de Castilla-La Mancha por el motivo señalado, presentando sus resultados en el gráfico 4.

Gráfico 4

### Funciones de neutralidad en la producción de ovino de carne por Comunidades Autónomas, 2005



Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de los AESP del MAPA.

Como puede comprobarse en el gráfico 4, las funciones de neutralidad son diferentes para cada comunidad autónoma, lo que sin duda responde a la diferente estructura de costes de las explotaciones que viene condicionada por el manejo del ganado en unas zonas u otras, destacando, por ejemplo, la distinta edad de sacrificio de los corderos que en términos generales se hace en unas comunidades u otras. En cualquier caso, el precio mínimo por debajo del cual sería beneficiosa la tributación por el régimen de estimación directa se sitúa en 73,26 €/cordero (Castilla y León), no habiéndose pagado por cordero un precio superior en ninguna comunidad autónoma (cuadro 4). Por ello, el régimen de tributación más favorable para el ganadero, con los precios percibidos por la venta de los corderos en 2005, ha sido el de estimación directa.

## 6. CONCLUSIONES

A la vista de los resultados obtenidos son varias las conclusiones que pueden extraerse:

- La utilización de distintas bases de datos nos ha llevado a resultados claramente diferentes (mientras que la RECAN determina

índices de claro proteccionismo, las otras dos muestran justo lo contrario, obteniéndose incluso pérdidas en varios años en varias comunidades autónomas), lo que no parece que tenga demasiado sentido. Más aún, dos de las bases de datos utilizadas son elaboradas por el propio Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. En este sentido, si bien es cierto que la RECAN se encuentra más consolidada en el tiempo, no es menos cierto que en ocasiones se ha criticado la falta de garantías en la cumplimentación de los cuestionarios. A nuestro entender, y sin entrar a valorar la bondad de ambas fuentes de información, los datos derivados de los Análisis de la Economía de los Sistemas de Producción confirman este cuestionamiento. Creemos que se deberían aunar los esfuerzos en la creación de una única base de datos que aportara una información fiable y con las máximas garantías.

- El índice de rendimiento neto de esta actividad, cualquiera que sea la base de datos utilizada, debería revisarse. No obstante, en el caso de la RECAN esta revisión llevaría a incrementar este índice, mientras que en el caso de los AESP y de los datos facilitados por la CCAE la situación sería justo la contraria, debiéndose reducir el índice de rendimiento neto.
- El establecimiento de un índice de rendimiento fijo en el tiempo (en todo el período analizado el índice de rendimiento asignado al ovino de carne no se ha variado en ninguna Orden, a excepción del año 2000 para la Comunidad de Aragón como consecuencia de las incidencias climatológicas acaecidas) no parece ajustarse a la realidad cambiante del sector agrario. Y ello como consecuencia fundamentalmente de los incrementos continuados de los precios de los insumos. Los datos de los AESP han puesto de manifiesto índices de neutralidad crecientes (cada vez más beligerantes) desde 2002 a 2005. Si bien no se ha analizado expresamente la bondad de las correcciones adicionales realizadas sobre el rendimiento neto como consecuencia del incremento del precio del gasóleo, a la vista de los resultados obtenidos, no parece ser suficiente, pues dicho incremento afecta al precio de la mayor parte de los insumos utilizados (de forma muy directa al de los piensos), y no únicamente al del gasóleo.
- El establecimiento de un único índice de rendimiento para toda España, tampoco parece ajustarse a la realidad de las explotaciones. Se han puesto de manifiesto las diferencias en la estructura de gastos entre explotaciones ubicadas en distintas comunidades autónomas derivadas del diferente manejo del ganado que en éstas se realiza. Baste señalar los diferentes pesos de sacrificio de los cor-

- deros que según los datos de los AESP se sitúan entre 10 y 12 kg en explotaciones de las dos Castillas, entre 15 y 16 kg en Navarra, y alrededor de 22 kg en el resto de las comunidades estudiadas. Lógicamente esto justificaría la definición de índices de rendimiento neto diferenciados.
- Las funciones de neutralidad obtenidas confirman las diferencias comentadas. El precio de venta de los corderos que haría neutral el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos difiere entre las comunidades autónomas, variando de los 73,26 €/cordero de Castilla y León a los 105,54 €/cordero de Extremadura. Por tanto, no puede determinarse un precio único por debajo del cual fuera beneficioso para el ganadero tributar en estimación objetiva, y superado el mismo, en estimación directa simplificada. Habrá que atender a las funciones de neutralidad determinadas para cada comunidad autónoma. De este modo, previa adaptación a las condiciones específicas de la explotación del ganadero, y ante un escenario de precios previsible, sería posible determinar el régimen de tributación más favorable.

## BIBLIOGRAFÍA

- CASQUET MORATE, E. y GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J. A. (2001): «La aplicación del IRPF a la actividad agraria. Comparación cuantitativa de los sistemas de Estimación Directa y de Estimación Objetiva por Módulos». *Investigación Agraria: Producción y Protección Vegetales*, 16 (2): 213-236.
- CORDÓN EZQUERRA, T. (1990): «Impuesto sobre la renta de las personas físicas (II): régimen de determinación de la base imponible. Compensación de pérdidas. La estimación objetiva singular. Período de imposición y devengo. La deuda tributaria. Gravamen de rentas irregulares. Gestión del Impuesto. Retenciones y pagos fraccionados». En: *Compendio de Derecho Financiero y Sistema Fiscal Español: Tomo II. Capítulo 15: 607-643*. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda.
- JULIÁ IGUAL, J. F. y DEL CAMPO GOMIS, F. J. (1994): «El IVA en la agricultura española. Análisis de la neutralidad o beligerancia del REAGP». *Revista Hacienda Pública Española*, 131 (4): 79-107.
- JULIÁ IGUAL, J. F. y MARÍ VIDAL, S. (2002): «La neutralidad fiscal de las especialidades tributarias en la determinación de los rendimientos netos de las actividades agrarias (Un análisis dinámico en el sector hortofrutícola de la Comunidad Valenciana a partir de los datos de la RECAN)». *Revista de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, 197: 9-34.
- JULIÁ IGUAL, J. F. y MARÍ VIDAL, S. (2002): «Las especialidades tributarias para la determinación de la renta en la actividad agraria. La función de neutralidad-precio como instrumento de análisis». *Spanish Journal of Agricultural Research. Revista de Investigación Agraria*, 1 (2): 3-16.

- JULIÁ IGUAL, J. F.; SERVER IZQUIERDO, R. J. y MARÍN SÁNCHEZ, M<sup>a</sup> M. (2003): *Gestión fiscal de la empresa. Teoría y práctica*. Editorial Universidad Politécnica de Valencia.
- MARÍ VIDAL, S. y JULIÁ IGUAL, J. F. (2003): «Modelos de medición de la eficiencia tributaria de los regímenes especiales en la imposición sobre la actividad agraria». *Revista de Contabilidad y Tributación. Centro de Estudios Financieros*, 242: 39-84.
- MARTÍN GARCÍA, M. (2000): «El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias». *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, 189: 49-76.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (VARIOS AÑOS): *Red Contable Agraria Nacional. Resultados empresariales varios años*. Ed. Secretaría General Técnica. Madrid.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (VARIOS AÑOS): *Análisis de la Economía de los Sistemas de Producción*. Ed. Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación. Madrid.
- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (2006): *Regímenes de afiliación a la Seguridad Social*. <http://www.seg-social.es/>
- NIEVES MANCHÓN, E. (1980): «Las actividades agrarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Crónica Tributaria*, 34: 91-94.
- SABATÉ PRATS, P. (1995): «Aproximación al cálculo de la neutralidad de los índices de rendimiento neto de la Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos en la Agricultura y la Ganadería». *Investigación Agraria: Economía*, 10 (2): 199-215.
- SANCHO CALABUIG, J. (1999): *Tributación de agricultores y ganaderos*. Editorial CISS S.A.

## RESUMEN

### Análisis de la neutralidad de los regímenes simplificados tributarios en la determinación del rendimiento neto de la actividad agraria en el sector del ovino de carne

El presente trabajo tiene como objetivos el análisis de la neutralidad del régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos en relación con el de estimación directa en su modalidad simplificada, para la determinación del rendimiento neto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su aplicación al sector del ovino de carne, y el desarrollo de un modelo que permita la planificación del método fiscalmente más ventajoso para el ganadero, en función de los rendimientos que éste espera obtener.

Para ello, por un lado definiremos el índice de neutralidad como el cociente de los rendimientos netos obtenidos para los métodos señalados, a partir de los datos de ingresos y gastos obtenidos de tres bases de datos: la Red Contable Agraria Nacional (RECAN), los Análisis de la Economía de los Sistemas de Producción (AESP) (ambas del MAPA), y los estudios de costes facilitados por la Confederación de Cooperativas Agrarias de España (CCAIE). Y por otro, obtendremos la función de neutralidad que nos dará el índice de neutralidad en función del precio obtenido en la venta de los corderos.

Los resultados obtenidos muestran importantes diferencias en función de la base de datos utilizada. Así, mientras que la RECAN da como resultado índices de neutralidad proteccionistas, los AESP y CCAIE muestran la situación contraria. No obstante, en los tres casos se aprecia la variabilidad del índice de neutralidad tanto en el tiempo como entre comunidades autónomas. La función de neutralidad, a partir de datos de los AESP, muestra que el precio de venta de los corderos que haría neutral el régimen de estimación objetiva difiere entre comunidades autónomas.

**PALABRAS CLAVE:** Rendimiento neto, IRPF, neutralidad, ovino de carne.

## SUMMARY

### Neutrality analysis of the simplified valuation regime for taxation in order to obtained net return in the agrarian activity of lamb production

The objectives of this paper are, on one hand, the study of the neutrality analysis of the objective valuation in front of simplified direct valuation, in the determination of net return in the income tax for lamb production. And, on the other hand, to develop a model that allows planning the best tax valuation regime for cattle – raiser, in function of the income he hopes.

To do that, we'll define the neutrality index as the relation between net return obtained with the valuation regimes mentioned. We'll use the incomes and expenses from three statistics: National Agriculture Accounting Net (RECAN), Economy of the Production Systems Analysis (AESP) (both from the MAPA), and the cost studies from the Spanish Agrarian Cooperatives Confederation (CCAIE). Also, we'll calculate the neutrality function to obtain the neutrality index in function of the sale price of lambs.

Results point out important differences in function of the dates we use. On one hand, we obtain protectionism indexes by using RECAN dates, but on the other hand we obtain belligerent indexes by using AESP and CCAIE dates. Also, we can see the index neutrality variability not only along time, but also between Autonomous Region. The neutrality function model, by using AESP dates, shows that the sale price of lambs that it will be neutral is different for each Autonomous Region.

**KEYWORDS:** Net return, Income Tax, neutrality, lamb production.