

ESTUDIOS

MANUEL MARTÍN GARCÍA (*)

RAFAEL REYES RODRÍGUEZ (**)

El impuesto sobre el valor añadido en la agricultura. Nueve años de aplicación del régimen especial

1. INTRODUCCIÓN

Pocos años después de la firma del Tratado de Roma, la Comunidad Económica Europea acometió la tarea, todavía inconclusa, de armonizar la imposición indirecta. Para ello implantó, con carácter general, el que se denominó «primer tributo europeo»: el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La consecución del Mercado Común Europeo requería, necesariamente, la aplicación de los principios de no discriminación fiscal entre los Estados miembros y de la libre circulación de mercancías en el territorio comunitario, contenidos en el Tratado constitutivo. Este prohibía que los Estados miembros gravasen los productos de los restantes Estados con impuestos superiores a los que recaían sobre los productos nacionales y vetaba, igualmente, la posibilidad de otorgar restituciones encubiertas a los productos exportados al efectuar su desgravación en el momento de exportar.

De esta forma, se adoptaba, implícitamente, el principio del «país de destino» para el gravamen de las mercancías que, si bien facilitaba la aplicación de los principios citados, no garantiza la efectiva abolición de las fronteras fiscales (1).

(*) Economista.

(**) Veterinario.

(1) Mata Sierra, M. T. (1995): El IVA comunitario: configuración del sistema definitivo. Ed. Lex Nova. Valladolid.

Pero el cálculo real de los impuestos soportados por un bien ofrece grandes dificultades cuando el renglón fundamental de la imposición indirecta es un impuesto «en cascada», como era el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas aplicado en España.

El Impuesto sobre el Valor Añadido era, pues, el que ofrecía las mejores garantías de neutralidad fiscal, a la hora de los intercambios, puesto que permitía el cálculo más exacto de la carga fiscal indirecta soportada por los bienes objeto de exportación.

De los tres métodos posibles de aplicación del Impuesto la C.E.E. eligió, por su sencillez, el llamado «de crédito de impuesto», también denominado de «sustracción indirecta», que actúa sobre las cuotas tributarias en lugar de hacerlo sobre las bases imponibles.

El IVA fue diseñado para recaer sobre el consumidor final. Los agentes económicos, intervinientes en la cadena producción-distribución, deben liquidar y pagar el Impuesto pero no soportarlo finalmente. El sencillo procedimiento de cálculo basado en la «sustracción indirecta» –cuotas repercutidas menos cuotas soportadas– grava exclusivamente el valor añadido en cada fase del proceso y al mismo tiempo permite la traslación de la carga impositiva hacia el consumidor final del bien o servicio objeto de gravamen.

De esta manera se consigue también la neutralidad del Impuesto para las empresas, cualidad que no podía atribuirse al suprimido Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, por su carácter de impuesto «en cascada», que encarecía el precio de los bienes y servicios, adquiridos por las empresas, tanto más cuanto más numerosos fueran los eslabones precedentes de la cadena.

La normativa fiscal ha establecido varios regímenes para la aplicación del Impuesto: uno general y seis especiales. El primero, ya se ha indicado, garantiza la neutralidad del Impuesto desde el punto de vista de la empresa.

Pero este régimen obliga al empresario a cumplir determinadas obligaciones formales, requisitos que la Sexta Directiva comunitaria consideró que no estaban en condiciones de satisfacer muchos empresarios agrarios, por su escasa preparación, tradicional aversión a los papeles y, sobre todo, escasa dimensión de sus explotaciones. Por todo ello permitió un régi-

men especial para la agricultura, ganadería y pesca consistente, en esencia, en eximir a los empresarios, de los citados sectores, de la obligación de liquidar y, lógicamente, de las obligaciones formales que lleva consigo el Régimen general. Y para que pudieran recuperar las cuotas del Impuesto, soportadas al adquirir los bienes y servicios necesarios para llevar a cabo sus procesos productivos, arbitró una fórmula compensatoria consistente en recargar el importe de las ventas de sus productos en un porcentaje –o varios según especialidad productiva– establecido «a tanto alzado».

El Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) español persigue, pues, esta finalidad compensatoria mediante un solo porcentaje de recargo. Actúa, pues, como un régimen de exención plena para los sujetos pasivos cuando realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios con derecho a compensación. En realidad no se grava el valor añadido por los empresarios acogidos al REAGP, solamente éstos recuperan las cuotas del Impuesto soportadas en sus adquisiciones.

Los estudios publicados sobre temas fiscales en el sector agrario –escasos por otra parte– suelen centrarse, en lo que al IVA se refiere, en dos aspectos: si el porcentaje compensatorio, legalmente establecido, es neutral o beligerante y si no hubiese sido más conveniente fijar varios porcentajes, mejor ajustados a las orientaciones técnico-económicas de las explotaciones agrarias españolas, para conseguir la neutralidad del Impuesto.

Este trabajo se referirá al primero, es decir, a la neutralidad o beligerancia del Impuesto con un solo porcentaje compensatorio; pero antes de abordar su estudio parece oportuno efectuar algunas precisiones.

Entendemos por neutralidad del REAGP su aptitud para compensar de las cuotas del Impuesto, soportadas en sus adquisiciones, a los sujetos pasivos que pueden acogerse a dicho régimen. A su vez la compensación puede referirse a cada empresario o al conjunto.

El REAGP no puede, en modo alguno, garantizar la estricta compensación a cada una de las empresas agrarias salvo que, entre otros requisitos, todas tuvieran la misma estructura de gastos de fuera del sector cosa que, evidentemente, no sucede.

Lo más que puede esperarse del régimen es su neutralidad «macroeconómica», es decir, que mediante la aplicación del repetido porcentaje el conjunto de los sujetos pasivos, comprendidos en dicho régimen, recuperen las cuotas soportadas en sus adquisiciones.

Y aun esto es difícil de conseguir mediante la aplicación de un porcentaje fijo a un volumen de ventas necesariamente variable, bien por variaciones en el volumen de producciones, en los precios percibidos o en ambas cosas. La misma variabilidad puede también afirmarse respecto al coste de los inputs. Es, pues, poco probable que la relación cuotas de IVA soportadas en adquisiciones/ingresos por ventas se mantenga invariable y que, en consecuencia, un porcentaje fijo pueda resultar realmente compensatorio a lo largo de varios años, incluso en términos macroeconómicos.

No hay que olvidar que el REAGP no es necesariamente obligatorio para los empresarios. Aquellos que los deseen pueden optar por el Régimen general, único que puede garantizar la neutralidad estricta del Impuesto para las empresas.

El objeto de este trabajo será investigar en qué medida el porcentaje único establecido ha resultado compensatorio para el conjunto de los sujetos pasivos acogidos al REAGP a lo largo del período (1986-1994) en que ha venido aplicándose.

Para ello estructuramos el trabajo en cinco partes: la primera consistirá en una visión crítica de los aspectos más sobresalientes de la normativa del REAGP, en la segunda se detallará la metodología de cálculo del porcentaje compensatorio, la tercera expondrá los resultados, la cuarta mostrará algunas de las características del Régimen especial en la Unión Europea y, finalmente la quinta resumirá las conclusiones más significativas.

2. UNA VISIÓN CRÍTICA DE LA NORMATIVA QUE REGULA EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA

Resulta imprescindible comentar algunos aspectos esenciales de la vigente Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no sólo para facilitar la comprensión del REAGP, sino porque las normas legales constituyen, a la vez, el soporte y el condicionante de la metodología seguida en este trabajo.

2.1. El porcentaje compensatorio inicial

El artículo 56 de la Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableció que los sujetos pasivos, a los que fuera de aplicación el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tendrían derecho a una compensación a tanto alzado por las cuotas del IVA repercutidas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les hubieran sido prestados. Dicha compensación sería la cantidad resultante de aplicar el porcentaje que se determinase por el Gobierno al precio de venta de los productos obtenidos en sus explotaciones.

La fijación de los porcentajes se haría por el Gobierno a propuesta conjunta de los Ministerios de Agricultura, Pesca y Alimentación y Economía y Hacienda, sobre la base de los estudios macroeconómicos referentes exclusivamente a los empresarios agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros sometidos a este régimen especial.

Así se fijó el porcentaje compensatorio del 4 por ciento, aplicable a partir de 1986 aunque, en aquel momento, no era posible cumplir estrictamente la norma puesto que no se conocía el número de empresarios que optarían por el Régimen General ni mucho menos el volumen de sus operaciones. Durante el período 1986-94 el mencionado porcentaje no sólo no se ha modificado sino que ha quedado «consolidado» por una norma con rango de Ley (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que derogó expresamente la Ley 30/1985) a pesar de que en los ocho años transcurridos se han modificado los tipos de gravamen de las adquisiciones. Hay que advertir, no obstante, que la Ley 37/1992 permite que cualquier porcentaje fijo de los establecidos en la Ley pueda ser modificado en las Leyes de Presupuestos.

2.2. La regulación del REAGP en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre

2.2.1. *Delimitación del ámbito de aplicación del Régimen*

En atención al *sujeto*, titular de las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, han quedado excluidos del REAGP:

- Las sociedades mercantiles.
- Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.
- Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, durante el año inmediatamente anterior, hubiere excedido de 50.000.000 ptas. siempre que no tributen en el IRPF por el sistema de estimación objetiva en la modalidad de signos, índices y módulos.

En consideración a la *actividad* se excluyen:

- Las de transformación, elaboración o manufactura de los productos naturales.
- La comercialización de los productos obtenidos en las propias explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en supuestos poco relevantes desde el punto de vista del objetivo de este estudio.
- Las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo o deportivo.
- La ganadería independiente.

Al detallar la metodología se analizarán las dificultades, que de las anteriores exclusiones se derivan, para el cálculo del porcentaje compensatorio. No obstante, la exclusión de la ganadería independiente merece un comentario aparte a causa de la notable aportación que este tipo de ganadería realiza a la producción final agraria.

La Ley 30/1985 ya excluía del REAGP la ganadería no vinculada a la explotación del suelo y el Reglamento subsiguiente definía esta actividad como la cría de ganado alimentado con piensos no procedentes de la explotación en proporción superior al 50 por ciento.

Con posterioridad, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, definió la ganadería independiente a los efectos del Impuesto sobre actividades económicas y la Ley 37/1992, que estamos analizando, se remitió a esta definición para caracterizar qué tipo de ganadería había de quedar excluida del REAGP.

Así, pues, desde el 1 de enero de 1993 se considera ganadería independiente –hay que entender que del suelo– al conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los casos siguientes:

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

Según el criterio a) toda la ganadería extensiva que aprovecha pastos, hierbas y rastrojeras en tierras que, generalmente, no posee el propietario del ganado a título de propietario, arrendatario o aparcerero, es considerada independiente del suelo. Queda, pues, excluida del REAGP la mayor parte de la ganadería extensiva de ovino, caprino, porcino y vacuno.

El caso b), tomado al pie de la letra, resulta verdaderamente chocante ya que por el mero hecho de que el ganado se aloje «fuera de las fincas rústicas» hay que considerarlo independiente del suelo. Hay que suponer, pues, que todo el ganado que forma parte de las explotaciones de la cornisa cantábrica y que sigue alojándose en locales situados en los cascos urbanos, es independiente del suelo.

No resulta fácil averiguar las razones que han motivado la consideración del ganado trashumante como independiente del suelo (caso c). La trashumancia, como es sabido, es una forma de explotación ganadera con raíces casi milenarias en la península ibérica. Constituye un modelo de complementariedad que se fundamenta en la alternancia, en la producción vegetal, entre «sierras» y «extremos». El aprovechamiento de esta producción implica el desplazamiento del ganado entre largas distancias y aunque la cabaña trashumante actual dista mucho de ser lo que fue en el pasado, no puede dudarse de que representa el tipo de explotación ganadera más genuinamente vinculada al suelo.

Finalmente el supuesto d) resulta bastante impreciso cuando hay que aplicar la norma a las ganaderías que funcionan con una alimentación mixta: pastos y forrajes producidos en la explotación, piensos compuestos adquiridos fuera. Porque ¿qué contenido cuantitativo hay que atribuir al adverbio fundamentalmente? y en el supuesto de que se aclarase tal extre-

mo ¿cómo se mediría la alimentación? ¿en coste, en volumen o en aportación de nutrientes?

Sólo está claro que la ganadería intensiva queda excluida del REAGP y no es menos evidente que con la aplicación estricta de los criterios comentados, quedaría también excluida casi toda la extensiva.

En un reciente trabajo Eduardo Zorita (2) distingue dos modelos de producción animal. «Existe –dice el autor citado– un tipo de producción animal extensiva, basado en el aprovechamiento por especies herbívoras domésticas de la vegetación arbustiva y herbácea y, en la cual, los animales representan un elemento más entre todos aquellos que integran un ecosistema pastoral. Existe, por otra parte, un modelo de producción animal intensiva, basado en la alimentación de los animales con piensos y forrajes comerciales, en estabulación permanente y que se rige por los principios y leyes de la producción industrial... «En este modelo, –añade el autor–, los animales son un mero factor productivo, básicamente no diferente a las máquinas o a las materias primas a transformar». Y al analizar el proceso evolutivo de la ganadería española en la etapa contemporánea (1950-1990) concluye Eduardo Zorita: «El proceso se inicia con el desarrollo de la avicultura industrial que, en poco tiempo, arrasa con nuestras aves de corral. Continúa con la porcicultura. Las explotaciones y los cebaderos se desarrollan de un modo explosivo y rápidamente cubren –a veces con exceso– las necesidades del consumo. Más tarde se concentra en intensificar la producción de carne de vacuno, en sus diversos tipos y finalmente la producción láctea con vacas de altísima producción, pertenecientes a las mejores estirpes europeas y americanas».

Este tipo de ganadería «industrial», magistralmente caracterizado por Zorita, es probablemente el que la Ley ha pretendido excluir del REAGP, en atención a su peculiaridad y al neto predominio que actualmente ostenta en relación con toda la producción ganadera. Pero lo ha hecho de manera tan defectuosa que, a nuestro juicio, habría que excluir de dicho régimen a la práctica totalidad de la ganadería española.

Da la impresión de que la Ley 39/1988, generosa al excluir del Impuesto de actividades económicas a la agricultura «com-

(2) Zorita, E. (1995): «Los sistemas pastorales y la conservación de la naturaleza en la España peninsular: Una perspectiva histórica». *Ciencias Veterinarias*. Vol. XIII: pp. 13-39.

pensó» tal generosidad con una definición de la ganadería independiente que sujetaba a este Impuesto casi la totalidad de la ganadería española. Y, dado que la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido adoptó la misma definición de ganadería independiente, como ya se ha indicado, resulta que son pocas las explotaciones ganaderas que pueden acogerse el REAGP de aplicarse, en sus términos estrictos, la mencionada definición (3).

2.2.2. *El tratamiento de las inversiones*

El derecho a la compensación de las cuotas del IVA, soportadas por los sujetos pasivos acogidos al REAGP, abarca las referidas cuotas tanto en lo que se refiere a los bienes y servicios corrientes como a los de inversión.

Pero la mayoría de las inversiones –incluidas las plantaciones– no dan lugar, por sí mismas, a un incremento de la producción en el año en que se realizan.

Algunos autores (4) opinan, por ello, que el REAGP es benévolo contra las inversiones porque «al basarse éstas (las compensaciones) en el volumen de ventas, los agricultores con igual valor de ventas recibirán, lógicamente, la misma compensación a tanto alzado. Sin embargo, el que haya realizado más inversiones habrá soportado más IVA, por lo que claramente estará perjudicado frente a otros agricultores que hayan invertido menos».

No cabe duda de que estas afirmaciones son enteramente ciertas desde el punto de vista del empresario individual, pero ya hemos expuesto qué tipo de neutralidad hay que esperar de un régimen compensatorio «a tanto alzado» y la neutralidad «macroeconómica» sí que se da en este régimen, al menos formalmente, toda vez que en el cálculo del porcentaje compensatorio global se tienen en cuenta las cuotas del Impuesto soportadas por las adquisiciones de bienes de capital fijo.

(3) En la Instrucción para la aplicación de las tarifas de la División 0 del Impuesto de actividades económicas (Regla 3.ª apartados uno y dos), se suavizan, considerablemente, los criterios legales que definen la ganadería independiente, con tales matizaciones y consideraciones que aquéllos quedan completamente desvirtuados.

(4) Gómez Limón y Berbel, J. (1995): «Análisis de la neutralidad del Régimen español de la agricultura, ganadería y pesca en su aplicación en España y la Comunidad Andaluza». *Revista Española de Economía Agraria*, n.º 170: pp. 233-261. MAPA. Madrid.

Hay que recordar también, que el agricultor que se sienta perjudicado puede ejercer la opción de acogerse al Régimen general del Impuesto.

3. METODOLOGÍA

Es, en esencia, la expuesta sucintamente en 2.1. Hay que calcular el importe de las ventas de los productos obtenidos, en sus explotaciones, por los sujetos pasivos acogidos al REAGP, determinar, también, las cuotas soportadas por dichos sujetos en sus adquisiciones (bienes y servicios) y relacionar, por cociente, ambas macromagnitudes para determinar el porcentaje que las cuotas representan del volumen de ventas. Los datos macroeconómicos, referidos exclusivamente a los sujetos pasivos sometidos al REAGP, constituyen el soporte de tales cálculos.

Este procedimiento, aparentemente sencillo, se complica, precisamente, por la carencia de información macroeconómica suficientemente desagregada.

Hemos de proceder, pues, en dos fases: en la primera se calculará el importe de las ventas de los productos obtenidos en las explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales (5) de los sujetos pasivos sometidos al REAGP y en la segunda se determinará el total de las cuotas del IVA soportadas en las adquisiciones realizadas por las explotaciones mencionadas.

3.1. *Primera fase: Cálculo del importe de las ventas de los productos obtenidos en las explotaciones, agrícolas, ganaderas y forestales de los sujetos pasivos sometidos al REAGP*

Los datos de partida están contenidos en la Cuenta de Producción publicada en el «Anuario de Estadística Agraria, 1993», del MAPA, que ofrece dicha Cuenta para el período 1980-1993,

(5) Se prescinde del importe de las ventas de las explotaciones pesqueras de agua dulce y del obtenido por los criaderos de moluscos, crustáceos y piscifactorías que no se incluyen en la Cuenta de Producción elaborada y publicada por el MAPA. Además, debido al escaso volumen relativo de facturación de estas explotaciones, su exclusión no supone un sesgo apreciable en el porcentaje compensatorio.

elaborada con metodología CEE. La información macroeconómica relativa a 1994 ha sido también publicada por el MAPA en «La Agricultura, la Pesca y la Alimentación Españolas en 1994».

La producción Final Agraria (PFA) es la macromagnitud a partir de la que obtendremos el importe de las ventas objeto de esta primera fase de cálculo. Pero para cifrar la PFA hay que agregar a la Producción Final de la Agricultura la correspondiente a la Selvicultura que en las publicaciones citadas se obtiene separadamente.

La PFA, así obtenida, no puede identificarse, sin más, con el importe de las ventas realizadas por los sujetos pasivos acogidos al REAGP. Es preciso realizar una serie de ajustes, obligados, porque la Cuenta de Producción incluye los bienes de capital de producción propia que, lógicamente, no generan ingresos por ventas y sobre todo porque es preciso tener en cuenta las exclusiones legales del REAGP por razón del sujeto y por razón de la actividad.

La falta de datos estadísticos constituye un serio problema para llevar a cabo un buen ajuste, aún evitando todo intento de pesar leña con balanza de precisión. Nos limitaremos, por ello, a excluir de la producción final agraria:

- El valor de las nuevas plantaciones.
- Los valores del vino, aceite y subproductos de ambas transformaciones que se sustituyen por los de la uva y aceituna.
- La producción final o volumen de ventas de los sujetos pasivos societarios y de los que rebasan el límite legal de volumen de operaciones.
- La producción final de la ganadería independiente.
- El volumen de ventas de todos aquellos sujetos pasivos que hayan optado por el régimen general.

El valor de las nuevas plantaciones es un dato de la Cuenta de producción y la sustitución de los valores del vino y del aceite por los de la uva de vinificación y aceituna de Almazara se efectúa mediante la aplicación de los coeficientes que más adelante se indicarán.

Las tres últimas exclusiones se realizarán con los datos de las estadísticas del IVA procedentes del Ministerio de Economía y Hacienda.

Las cifras contenidas en esta información exigen, por fuerza, un comentario crítico.

La base imponible (volumen de ventas) del sector agrario en el Régimen general incluye –conviene recordar– el volumen de operaciones de las sociedades mercantiles, de la ganadería independiente y de todos aquellos sujetos pasivos que, voluntariamente, se hayan acogido a dicho régimen. Pero dicha base pocas veces rebasa, en los años de la serie analizada, el 50 por ciento de la Producción final animal.

Teniendo en cuenta, por tanto, lo expuesto al analizar la, a nuestro juicio, desafortunada definición de ganadería independiente hay que concluir que los criterios definitorios de este tipo de ganadería no se están aplicando a partir del año 1993.

La metodología descrita para el cálculo del volumen de ventas de los empresarios acogidos al REAGP difiere, por otra parte, de la empleada por otros autores que identifican dicho volumen con la casi totalidad de la PFA sin efectuar ajuste alguno y además consideran que tanto los precios de los productos como los de los consumos intermedios, dados por las estadísticas del MAPA, están incrementados los primeros en el 4 por ciento y los otros en el porcentaje resultante de aplicar el tipo correspondiente (6).

Los cuadros 1 y 2 detallan tanto los datos de partida como las cifras de los ajustes practicados para llegar, finalmente, a la cifra de las ventas realizadas por los sujetos pasivos acogidos al REAGP.

Consideramos dicha cifra como una aproximación razonable sujeta, no obstante, a las limitaciones siguientes:

- La información empleada no es homogénea: se utiliza información estadística del MAPA junto con la del propio Impuesto. Esta última para cifrar el volumen de operaciones de los sujetos pasivos acogidos al Régimen General.

(6) Las normas del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC) contemplan dos métodos para contabilizar el IVA: el sistema «bruto» que contabiliza precios de entradas y salidas incluyendo el IVA y el sistema «neto» que excluye el IVA de dichos precios. Para las Cuentas Económicas de la Agricultura (CEA) y las Cuentas Económicas de la Selvicultura (CES) se prefiere el sistema «neto» que es el utilizado en España.

Cuadro 1

PRODUCCIÓN FINAL DE LA AGRICULTURA QUE GENERA INGRESOS POR VENTAS
(A precios corrientes. Millones de ptas.)

| | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 P | 1994 A |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Producción final de la agricultura | 2.800.260 | 2.942.325 | 3.240.694 | 3.279.001 | 3.492.411 | 3.496.866 | 3.248.728 | 3.252.300 | 3.523.800 |
| Menos: Nuevas plantaciones (*) | 6.841 | 0 | 73.302 | 9.217 | 44.968 | 25.472 | 0 | 51.500 | 51.550 |
| Producción final corregida de la agricultura | 2.793.419 | 2.942.325 | 3.167.392 | 3.269.784 | 3.447.443 | 3.471.394 | 3.248.728 | 3.200.800 | 3.472.250 |

Fuente: MAPA: Anuario de Estadística Agraria, 1993 y la Agricultura, la Pesca y la Alimentación Españolas en 1994.

(*) Sólo se ha restado el valor de las nuevas plantaciones cuando éste es de signo positivo en la Cuenta de Producción.

Cuadro 2

CÁLCULO DEL IMPORTE DE LAS VENTAS EFECTUADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS ACOGIDOS AL REAGP
(A precios corrientes. Millones de ptas.)

| | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 P | 1994 A |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Producción final corregida de la agricultura | 2.793.419 | 2.942.325 | 3.167.392 | 3.269.784 | 3.447.443 | 3.471.394 | 3.248.728 | 3.200.800 | 3.472.250 |
| Producción final de la selvicultura | 72.901 | 66.489 | 82.108 | 115.348 | 117.466 | 112.524 | 108.986 | 100.424 | 111.900 |
| Producción final agraria | 2.866.320 | 3.008.814 | 3.249.500 | 3.385.132 | 3.564.909 | 3.583.918 | 3.357.714 | 3.301.224 | 3.584.150 |
| A deducir: | | | | | | | | | |
| Vino y mosto | 81.105 | 102.406 | 65.749 | 145.421 | 154.721 | 119.340 | 131.864 | 112.255 | 106.306 |
| Aceite de oliva | 77.371 | 102.604 | 152.854 | 105.270 | 146.920 | 184.748 | 159.673 | 178.511 | 188.507 |
| Subprod. vino | 5.819 | 7.140 | 4.362 | 6.029 | 7.720 | 6.262 | 7.691 | 10.064 | 9.531 |
| Subprod. aceite | 5.408 | 9.350 | 10.747 | 5.543 | 9.614 | 16.175 | 15.757 | 16.649 | 17.581 |
| Base impo. reg. general | 428.633 | 529.812 | 591.486 | 636.498 | 699.909 | 738.579 | 809.501 | 602.467 | 610.570 |
| Total deducir | 598.336 | 751.312 | 825.198 | 898.761 | 1.018.884 | 1.065.104 | 1.124.486 | 919.946 | 932.495 |
| A sumar: | | | | | | | | | |
| Uva (*) | 62.264 | 78.617 | 50.475 | 111.640 | 118.779 | 91.617 | 101.232 | 86.178 | 81.611 |
| Aceituna (*) | 70.276 | 93.195 | 138.837 | 95.617 | 133.447 | 167.807 | 145.031 | 162.142 | 171.221 |
| Total a sumar | 132.540 | 171.812 | 189.312 | 207.257 | 252.226 | 259.424 | 246.263 | 248.320 | 252.832 |
| Ventas REAGP | 2.400.524 | 2.429.314 | 2.613.614 | 2.693.628 | 2.798.251 | 2.778.238 | 2.479.491 | 2.629.598 | 2.904.487 |

Fuentes: Anuario de Estadística Agraria 1993 y la Agricultura, la Pesca y la Alimentación Españolas en 1994.

Ministerio de Economía y Hacienda para las bases imponibles de los sujetos pasivos acogidos al Régimen General.

(*) Los valores de la uva y aceituna se han calculado multiplicando los del vino y del aceite por 0,7697 y 0,9083 respectivamente, coeficientes utilizados por el INE para la CNAE.

- No se ha deducido el valor de la carne procedente de las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo por la falta de base estadística. Aunque su importancia es relativamente escasa su inclusión supone inflar el volumen de ventas del REAGP, lo que introduce un ligero sesgo a la baja en el porcentaje compensatorio.
- Puede haber sujetos pasivos, dedicados a actividades ganaderas, que tributen en el régimen simplificado. Este régimen ha tenido escasa aceptación. Por ello y porque tampoco se deducirán los consumos intermedios de esta categoría de sujetos pasivos creemos que no es significativo el sesgo que la inclusión introduce en el porcentaje compensatorio.
- El autoconsumo, que no debe confundirse con el re-empelo, debería haberse deducido de la PFA para calcular el importe de las ventas. No obstante, teniendo en cuenta su exígua importancia relativa, y considerando que tampoco, en este caso, se deducen los consumos intermedios no será apreciable, en el porcentaje compensatorio, la influencia de esta forma de proceder.

3.2. *Segunda fase: Obtención del total de las cuotas del IVA soportadas por los sujetos pasivos acogidos al REAGP*

Tanto los llamados consumos intermedios, en terminología comunitaria, como los bienes y servicios que tienen la consideración económica de inversiones soportan las cuotas del IVA resultantes de aplicar el tipo reducido o el tipo general. El reducido se aplica a las semillas y plántones, ganado, productos farmacéuticos y piensos y el general al resto de las adquisiciones (7).

Durante el período analizado estos tipos han sufrido las variaciones siguientes en lo que se refiere al gravamen de

(7) A partir del 1 de enero de 1993 el tipo reducido se aplica, además, a las adquisiciones de abonos y enmiendas y productos fitosanitarios sin incluir la maquinaria precisa para su aplicación.

los inputs adquiridos para los procesos productivos agrarios:

| Período de vigencia | Tipo | | Norma aplicable |
|-----------------------|----------|---------|---|
| | Reducido | General | |
| 1-1-1986 a 31-12-1991 | 6% | 12% | Ley 30/1985, del Imp. sobre Valor Añadido |
| 1-1-1992 a 31-7-1992 | 6% | 13% | Ley 31/1991, de Ptos. Generales del Estado para 1992 |
| 1-8-1992 a 31-12-1994 | 6% | 15% | Real Decreto-Ley 5/1992 de Medidas Presupuestarias urgentes |

El cálculo de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios corrientes no plantea especiales dificultades. Basta aplicar el tipo, vigente en cada período, a los costes de los insumos recogidos en la Cuenta de Producción. Sólo requieren alguna explicación las rúbricas: Semillas y plantones, Servicios y Otros.

Del conjunto Semillas y Plantones se ha deducido el coste de estos últimos en correspondencia con la no consideración del valor de las Nuevas Plantaciones como integrante del volumen de ventas.

Del coste de los Servicios no es posible segregar el que corresponde al prestado a los sujetos pasivos sometidos al REAGP por otros titulares de explotaciones agrícolas, estén o no acogidos a dicho régimen, que tienen la consideración de accesorios y están gravados al tipo reducido desde el 1 de enero de 1993. La aplicación del tipo general a todos los servicios supone introducir un cierto sesgo al alza en el conjunto de las cuotas del IVA soportadas y por tanto en el porcentaje compensatorio.

La mayoría del coste cifrado bajo el concepto Otros corresponde al agua de riego. Teniendo en cuenta que las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes no están sujetas al IVA, hemos optado por aplicar tipo cero a la totalidad de esta partida. En este caso el sesgo es de signo contrario.

De la suma de las cuotas del Impuesto soportadas en las adquisiciones –corrientes y de inversión– se han deducido las que corresponden a los sujetos pasivos no acogidos al REAGP, bien porque la Ley les excluye de este Régimen o bien porque

hayan optado por el Régimen general del Impuesto. Esta deducción se practica en consonancia con la realizada para el cálculo del volumen de ventas y también, en este caso, la información procede de las estadísticas del propio IVA.

Finalmente, se ha tenido en cuenta que durante el ejercicio de 1992 se aplicaron dos tipos generales diferentes: el 13 por ciento que estuvo vigente durante los siete primeros meses y el 15 por ciento a lo largo de los cinco meses restantes. En los cálculos del cuadro 3, relativos al citado ejercicio, se ha supuesto una distribución homogénea de las adquisiciones a lo largo del año.

Uno de los problemas de más difícil solución a los que hay que enfrentarse para cifrar las cuotas del IVA, soportadas al adquirir elementos del activo fijo empresarial, es la falta de datos rigurosos sobre las inversiones agrarias de carácter privado.

La publicación anual del MAPA titulada «La Agricultura, la Pesca y la Alimentación Española» aporta información sobre las inversiones realizadas por los empresarios clasificadas en cuatro conceptos: Maquinaria agrícola, Construcciones y mejoras, Plantaciones y Ganado. Hemos optado por utilizar, en este trabajo, la citada fuente aún a sabiendas de que las cifras son estimaciones carentes de una sólida base estadística sobre todo en lo referente a Construcciones y mejoras (8).

Otros autores (9) se han decidido por considerar las amortizaciones que figuran en la Cuenta de Producción como el dato más aproximado a la realidad de las inversiones. Solución que tampoco es enteramente satisfactoria puesto que las amortizaciones representan el consumo de los elementos del activo fijo que cada año se incorpora al proceso productivo y, lógicamente, no puede coincidir con el volumen de inversión. Además se suele aplicar a la cifra de amortizaciones el tipo general para calcular las cuotas soportadas, con lo que se introduce un sesgo alcista en el porcentaje compensatorio.

(8) La ley exime del IVA las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la consideración de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza, en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria.

Hemos considerado, pues, que sólo el 50 por ciento de la inversión en construcciones y mejoras dada por el MAPA está sujeta al IVA. Dicho porcentaje se fundamenta en que para el período 1986-90 la citada publicación desglosaba las Construcciones y mejoras en tres conceptos: Mejoras en secano, Mejoras en regadíos y Construcciones propiamente dichas. La suma de los dos primeros ha sido aproximadamente el 50 por ciento del total.

(9) Gómez-Limón y Berbel, op. cit.

Cuadro 3

CÁLCULO DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS
AL ADQUIRIR SUS MEDIOS DE PRODUCCIÓN CORRIENTES
(A precios corrientes. Millones de ptas.)

| | 1986 | | | 1987 | | | 1988 | | | 1989 | | | 1990 | | |
|-------------------------------|-----------|------|---------|-----------|------|---------|-----------|------|---------|-----------|------|---------|-----------|------|---------|
| | Coste | Tipo | Cuota |
| Semillas y plantones (*) | 31.536 | 6 | 1.892 | 36.927 | 6 | 2.216 | 39.006 | 6 | 2.340 | 42.415 | 6 | 2.545 | 54.132 | 6 | 3.248 |
| Ganado | 6.588 | 6 | 395 | 12.463 | 6 | 748 | 10.070 | 6 | 604 | 11.363 | 6 | 682 | 12.219 | 6 | 733 |
| Energía | 107.421 | 12 | 12.891 | 104.696 | 12 | 12.564 | 101.861 | 12 | 12.223 | 107.046 | 12 | 12.846 | 116.051 | 12 | 13.926 |
| Abonos y enmiendas | 170.275 | 12 | 20.433 | 165.756 | 12 | 19.891 | 164.775 | 12 | 19.773 | 158.196 | 12 | 18.984 | 136.509 | 12 | 16.381 |
| Prod. fitosanitarios | 45.549 | 12 | 5.466 | 46.288 | 12 | 5.555 | 55.968 | 12 | 6.716 | 53.676 | 12 | 6.441 | 62.201 | 12 | 7.464 |
| Prod. farmacéuticos | 23.868 | 6 | 1.432 | 25.643 | 6 | 1.539 | 25.335 | 6 | 1.520 | 29.554 | 6 | 1.773 | 40.324 | 6 | 2.419 |
| Piensos | 588.529 | 6 | 35.312 | 594.615 | 6 | 35.677 | 627.674 | 6 | 37.660 | 648.271 | 6 | 38.896 | 646.298 | 6 | 38.778 |
| Material de reparaciones ... | 172.509 | 12 | 20.701 | 185.457 | 12 | 22.255 | 188.306 | 12 | 22.597 | 201.403 | 12 | 24.168 | 236.876 | 12 | 28.425 |
| Servicios | 47.419 | 12 | 5.690 | 51.589 | 12 | 6.191 | 55.777 | 12 | 6.693 | 56.449 | 12 | 6.774 | 67.546 | 12 | 8.106 |
| Otros (**) | 70.796 | | 0 | 77.192 | | 0 | 82.759 | | 0 | 87.389 | | 0 | 92.645 | | 0 |
| Totales | 1.264.490 | | 104.212 | 1.300.626 | | 106.636 | 1.351.531 | | 110.126 | 1.395.762 | | 113.109 | 1.464.801 | | 119.480 |

Cuadro 3 (Continuación)

CÁLCULO DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS AL ADQUIRIR SUS MEDIOS DE PRODUCCIÓN CORRIENTES
(A precios corrientes. Millones de ptas.)

| | 1991 | | | 1992 | | | 1993 | | | 1994 | | |
|-------------------------------------|-----------|------|-------------|-----------|-------|-------------|-----------|------|-------------|-----------|------|-------------|
| | Coste | Tipo | Cuota | Coste | Tipo | Cuota | Coste | Tipo | Cuota | Coste | Tipo | Cuota |
| Semillas y plantones (*) | 45.561 | 6 | 2.734 0 | 41.041 | 6 | 2.462 0 | 47.220 | 6 | 2.833 0 | 55.428 | 6 | 3.326 0 |
| Ganado | 13.836 | 6 | 830 | 17.071 | 6 | 1.024 | 14.100 | 6 | 846 | 20.000 | 6 | 1.200 |
| Energía | 124.846 | 12 | 14.982 | 130.600 | 13-15 | 18.066 | 135.614 | 15 | 20.342 | 132.519 | 15 | 19.878 |
| Abonos y enmiendas | 136.270 | 12 | 16.352 0 | 120.330 | 13-15 | 16.645 0 | 95.433 | 6 | 5.726 0 | 123.139 | 6 | 7.388 0 |
| Productos fitosa- nitarios | 62.326 | 12 | 7.479 0 | 59.310 | 13-15 | 11.911 0 | 59.300 | 6 | 3.558 0 | 69.200 | 6 | 4.152 0 |
| Productos far- macéuticos | 41.868 | 6 | 2.512 0 | 45.327 | 6 | 2.720 0 | 44.200 | 6 | 2.652 0 | 44.800 | 6 | 2.688 0 |
| Piensos | 647.231 | 6 | 38.834 | 662.163 | 6 | 39.730 | 676.200 | 6 | 40.572 | 710.400 | 6 | 42.624 |
| Material de reparaciones | 247.341 | 12 | 29.681 0 | 246.653 | 13-15 | 34.120 0 | 310.475 | 15 | 46.571 0 | 323.395 | 15 | 48.509 0 |
| Servicios | 74.726 | 12 | 8.967 | 80.742 | 13-15 | 11.169 | 78.300 | 15 | 11.745 | 88.500 | 15 | 13.275 |
| Otros (**) | 101.526 | | 0 | 108.591 | | 0 | 111.211 | | 0 | 111.526 | | 0 |
| Totales | 1.495.531 | | 122.371 | 1.511.828 | | 137.847 | 1.572.053 | | 134.845 | 1.678.907 | | 143.040 |

Fuentes: MAPA. Anuario de Estadística Agraria y La Agricultura, la Pesca y la Alimentación Españolas en 1994.

(*) Se ha deducido el coste de los plantones que son un elemento del coste de la inversión en plantaciones.

(**) Corresponden casi en su totalidad, al coste del agua de riego.

Cuadro 4

CÁLCULO DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS EN SUS INVERSIONES
(A precios corrientes. Millones de ptas.)

| | 1986 | | | 1987 | | | 1988 | | | 1989 | | | 1990 | | |
|-------------------------------|---------|------|--------|---------|------|--------|---------|------|--------|---------|------|--------|---------|------|--------|
| | Coste | Tipo | Cuota |
| Maquinaria agrícola | 96.300 | 12 | 11.556 | 105.091 | 12 | 12.611 | 115.177 | 12 | 13.821 | 107.192 | 12 | 12.863 | 112.128 | 12 | 13.455 |
| Construcciones y mejora | 13.350 | 12 | 1.602 | 14.700 | 12 | 1.764 | 10.998 | 12 | 1.320 | 30.683 | 12 | 3.682 | 36.102 | 12 | 4.332 |
| Plantaciones ... | 64.900 | 12 | 7.788 | 44.976 | 12 | 5.397 | 58.518 | 12 | 7.022 | 80.971 | 12 | 9.717 | 98.717 | 12 | 11.846 |
| Ganado | 94.300 | 6 | 5.658 | 145.499 | 6 | 8.730 | 175.284 | 6 | 10.517 | 156.001 | 6 | 9.360 | 104.225 | 6 | 6.254 |
| Totales | 268.850 | | 26.604 | 310.266 | | 28.502 | 359.977 | | 32.680 | 374.847 | | 35.622 | 351.172 | | 35.887 |

Cuadro 4 (Continuación)

CÁLCULO DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS EN SUS INVERSIONES
(A precios corrientes. Millones de ptas.)

| | 1991 | | | 1992 | | | 1993 | | | 1994 | | |
|--------------------------------|---------|------|--------|---------|-------|--------|---------|------|--------|---------|------|--------|
| | Coste | Tipo | Cuota | Coste | Tipo | Cuota | Coste | Tipo | Cuota | Coste | Tipo | Cuota |
| Maquinaria agrícola | 110.317 | 12 | 13.238 | 84.439 | 13-15 | 11.681 | 87.319 | 15 | 13.098 | 118.341 | 15 | 17.751 |
| Construcciones y mejoras | 39.764 | 12 | 4.772 | 40.559 | 13-15 | 5.611 | 41.396 | 15 | 6.209 | 44.300 | 15 | 6.645 |
| Plantaciones | 102.758 | 12 | 12.331 | 88.581 | 13-15 | 12.250 | 57.837 | 15 | 8.676 | 67.403 | 15 | 10.110 |
| Ganado | 98.414 | 6 | 5.905 | 107.417 | 6 | 6.445 | 84.016 | 6 | 5.041 | 102.540 | 6 | 6.152 |
| Totales | 351.253 | | 36.246 | 320.996 | | 35.987 | 270.568 | | 33.024 | 332.584 | | 40.658 |

Fuente: MAPA. La Agricultura, la Pesca y la Alimentación Españolas, años 1986 a 1994.

Además de lo que acaba de exponerse en relación con las inversiones, la metodología expuesta adolece de varias imperfecciones que en unos casos contribuyen a elevar el porcentaje compensatorio y en otros actúan en sentido opuesto.

Entre las primeras hay que citar:

- La no deducción en los consumos intermedios, exigidos por las nuevas plantaciones, de otros conceptos diferentes de los plantones (probablemente energía, materiales y servicios).
- La inclusión de los servicios veterinarios, que están gravados al 6 por ciento, en el grupo general de servicios con el tipo de gravamen del 12, 13 ó 15 por ciento según los años (10).

Se introduce un sesgo a la baja en el porcentaje mediante:

- La inclusión del valor de la carne de las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo en la producción final agraria.
- La aplicación del tipo cero a todos los consumos intermedios agrupados bajo la rúbrica de Otros.

Estas perturbaciones son de escasa cuantía relativa y además, al actuar en sentidos opuestos, se compensan en parte. Consideramos, pues, que su efecto neto sobre el porcentaje compensatorio no es significativo.

4. RESULTADOS

Dos períodos pueden distinguirse a la vista de las cifras del cuadro 6: durante el primero de ellos (1986-1991) la diferencia entre el porcentaje calculado y el legal del 4 por ciento no es excesiva.

Hay que tener en cuenta, al analizar las diferencias, que la Ley 30/1985, cuyos preceptos sirvieron de base para el cálculo, admitía el redondeo del porcentaje resultante en 0,50 puntos. El 4 por ciento, no ha incumplido el precepto legal durante los

(10) Esta afirmación sólo es válida para 1994. Durante el período 1986-92, los servicios veterinarios estuvieron gravados al tipo general. No quedó claro en la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, qué tipo había que aplicarse a partir del 1 de enero de 1993. Sin embargo, la Dirección General de Tributos resolvió, con fecha 27 de abril de 1994, que el tipo aplicable a dichos servicios sería el reducido.

Cuadro 5

CUOTAS TOTALES DEL IVA SOPORTADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS ACOGIDOS AL REAGP
(A precios corrientes. Millones de ptas.)

| | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 P | 1994 A |
|-------------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Bienes y servicios corrientes | 104.212 | 106.636 | 110.126 | 113.109 | 119.480 | 122.371 | 137.847 | 134.845 | 143.040 |
| Inversiones | 26.604 | 28.502 | 32.680 | 35.622 | 35.887 | 36.246 | 35.987 | 33.024 | 40.658 |
| A deducir: | | | | | | | | | |
| Cuotas Régimen General | 28.477 | 32.408 | 35.432 | 40.999 | 46.561 | 50.254 | 55.484 | 42.014 | 42.957 |
| Totales | 102.339 | 102.730 | 107.374 | 107.731 | 108.806 | 108.362 | 118.350 | 125.854 | 140.741 |

Cuadro 6

PORCENTAJES COMPENSATORIOS REALES DEL IVA SOPORTADAS POR LOS SUJETOS PASIVOS ACOGIDOS AL REAGP
(A precios corrientes. Millones de ptas.)

| | 1986 | 1987 | 1988 | 1989 | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 P | 1994 A |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Ventas REAGP | 2.400.524 | 2.429.314 | 2.613.614 | 2.693.628 | 2.798.251 | 2.778.238 | 2.479.491 | 2.629.598 | 2.904.487 |
| Cuotas IVA | 102.339 | 102.730 | 107.374 | 107.731 | 108.806 | 108.362 | 118.350 | 125.854 | 140.741 |
| Porcentaje compensatorio | 4,2632 | 4,2288 | 4,1082 | 3,9995 | 3,8884 | 3,9004 | 4,7732 | 4,7861 | 4,8456 |

primeros seis años de aplicación del REAGP, ha resultado ser razonablemente compensatorio y es una prueba del acierto con que fueron efectuados los cálculos para su determinación.

La situación ha empeorado a partir de 1992 para los sujetos pasivos acogidos al REAGP. Como muestra el cuadro 6 las diferencias entre el porcentaje compensatorio «real» y el 4 por ciento legal rebasan el margen del redondeo, durante los tres últimos años, evolución que es consecuencia de la tendencia a la baja del volumen de ventas, mientras que la tendencia del coste de las adquisiciones es de signo contrario. El efecto combinado de la diferente evolución de ventas y costes no ha podido ser contrarrestado con la aplicación, a partir de 1993, del tipo reducido a las adquisiciones de abonos y productos fitosanitarios que hasta esa fecha tributaban al tipo general.

Incluso considerando la cifra de «Amortizaciones», dado por la Cuenta de Producción, como representativa de las inversiones la insuficiencia del porcentaje compensatorio del 4 por ciento es manifiesta durante los tres últimos años del período estudiado.

Se está haciendo recaer, en consecuencia, sobre el indicado sector productivo una parte de la carga impositiva que, de acuerdo con la filosofía del IVA, debería soportar el consumidor final. La quiebra del principio de neutralidad es, por tanto, patente.

5. EL RÉGIMEN ESPECIAL EN LA UNIÓN EUROPEA

De los diez países de la UE que, en 1994, habían implantado el régimen de compensación, a tanto alzado, cinco (Grecia, España, Irlanda, Holanda y Reino Unido) aplicaban un solo porcentaje compensatorio. El resto (Bélgica, Alemania, Francia, Italia y Luxemburgo) utilizaban dos, de los que, a excepción de Francia e Italia, el más elevado sólo afectaba a un reducido grupo de producciones.

Una característica peculiar de casi todos los países mencionados es la frecuencia con que el tipo o tipos compensatorios han sido variados en uno u otro sentido. Ningún país, ha mantenido invariable el porcentaje durante un período de tiempo tan largo como España.

En consideración al orden de magnitud puede afirmarse que el tipo compensatorio es idéntico o muy similar en España, Francia y el Reino Unido, inferior en Irlanda y superior en el resto de los países que aplican el régimen.

Cuadro 7

**PORCENTAJES COMPENSATORIOS APLICADOS
EN 1994 POR LOS PAÍSES DE LA UE (RÉGIMEN FORFAITARIO)**

| País | Productos | Porcentaje | Observaciones |
|-------------------|---|---------------------|---|
| Bélgica B | La mayor parte de productos Flores | 6 20,5 | Cuando se aplica el 20,5% el agricultor sólo percibe el 6%. El resto es percibido por el Estado. |
| Dinamarca DK | | | No existe régimen forfaitario. El régimen normal sólo es aplicable a las explotaciones con una cifra de negocios superior a 10.000 DKR. |
| Alemania D | La mayor parte de los productos Mosto y bebidas | 9 15 | |
| Grecia G | Todos los productos agrícolas | 8 | |
| España E | Todos los productos agrícolas no transformados en la explotación | 4 | |
| Francia F | La mayor parte de los productos vegetales y animales Cereales oleaginosas y proteaginosas Animales de abasto y charcutería Leche | 3,05 4 4 4 | El 4% cuando las ventas de huevos, aves de corral y cerdos se efectúan por asociaciones de productores. |
| Irlanda IRL | Todos los productos agrícolas | 2,5 | |
| Italia I | Todos los productos de origen vegetal y animal excepto los que figuran a continuación: Vino, huevos, leche, porcino y bovino | 4 9 | |
| Luxemburgo L | La mayor parte de los productos Vino y mosto | 8 12 | |
| Holanda NL | Todos los productos agrícolas | 5,932 | |
| Portugal P | | | No existe régimen forfaitario. |
| Reino Unido UK | Todos los productos y servicios a excepción de algunos materiales y servicios de mantenimiento | 4 | Se exceptúan los servicios de mantenimiento y reparación de construcciones que pertenezcan a otros agricultores. |

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de EUROSTAT.

Cuadro 8

TIPOS DE IVA SOPORTADO POR LOS AGRICULTORES DE LA UE EN SUS ADQUISICIONES, VIGENTES EN 1994
(Bienes y servicios corrientes)

| Consumos intermedios | Tipo según países (%) | | | | | | | | | | | |
|----------------------|-----------------------|----------|---------|--------|--------|---------|----------|--------|---------|----------|----------|----------|
| | Bélgica | Dinamar. | Aleman. | Grecia | España | Francia | Irlanda | Italia | Luxemb. | Holanda | Portugal | R. Unido |
| Semillas y plantones | 6 | 25 | 7 | 8 | 6 | 5,5 | s/d | 9 | 3 | 6 | 5 | 0 |
| Ganado | s/d | 25 | 7 | 8 | 6 | 5,5 | s/d | 9 | 3 | 6 | s/d | 0 |
| Energía | 20,5 (1) | 25 | 15 | 18 | 15 | 18,6 | 12,5 | 9 (4) | 15 (5) | 17,5 | 16 (8) | 0 |
| Abonos y enmiendas | 6 | 25 | 15 | 8 | 6 | 5,5 | 0 | 4 | 3 | 6 | 5 | 17,5 |
| Prod. fitosanitarios | 20,5 (2) | 25 | 15 | 8 | 6 | 5,5 | 0 | 4 | 3 | 6 | 5 | 17,5 |
| Prod. farmacéuticos | s/d | 25 | 15 | 8 | 6 | 5,5 | 21 | 9 | 3 | 6 | s/d | 17,5 |
| Pienso | 6 | 25 | 7 | 8 | 6 | 5,5 | 0 | 4 | 3 | 6 | 5 | 0 |
| Mat. y reparaciones | 20,5 | 25 | 15 | 18 | 15 | 18,6 | 12,5 (3) | 19 | 15 | 17,5 | 5 (9) | 17,5 |
| Servicios | 6 | 25 | 15 | - | 15 | 18,6 | 12,5 | 19 | 12 (6) | 17,5 (7) | s/d | 17,5 |

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de EUROSTAT. Para facilitar las comparaciones se han agrupado los consumos intermedios según los conceptos de la Cuenta de Producción.

- (1) Excepto los combustibles sólidos que se gravan con el 12 por ciento.
- (2) Se aplica el 12 por ciento en algunos casos.
- (3) Algunos materiales se gravan al 21 por ciento.
- (4) Salvo el gas y la electricidad que tributan al 19 por ciento.
- (5) Los combustibles sólidos se gravan al 12 por ciento.
- (6) Ciertos servicios (inseminación artificial) están gravados al 3 por ciento y algunos otros (transportes) al 15 por ciento.
- (7) El tipo del 17,5 por ciento se aplica a los servicios veterinarios. Algunos otros servicios tributan al 6 por ciento.
- (8) Excepto el gas que se gravaba al 5 por ciento.
- (9) Salvo el mantenimiento y conservación de la maquinaria agrícola que tributa al 16 por ciento.

Los porcentajes compensatorios, en su magnitud, guardan lógicamente relación con los tipos de gravamen aplicados a las adquisiciones. En este campo la diversidad de tipos es tan acusada como la de los porcentajes compensatorios. Se constata, sin embargo, una cierta analogía al gravar con tipos elevados las adquisiciones de los inputs de origen industrial y con tipos reducidos o nulos las que no tienen esa procedencia.

La diversidad de porcentajes compensatorios así como la de los tipos impositivos, con que los diferentes países de la UE gravan las adquisiciones de bienes y servicios por los agricultores, confirman lo indicado, al principio, sobre la armonización de la imposición indirecta.

Observando el cuadro 8 se constata que los Estados miembros de la UE «han evolucionado desde la postura que concede la máxima autonomía a los Estados, a la opción por la que finalmente se decide la Directiva 92/77/CEE, en la que el número de tipos de gravamen aceptables para el impuesto queda reducida a dos, un tipo normal y otro reducido» (11).

A pesar de la frecuencia con que la mayoría de los países de la UE han variado tanto los porcentajes compensatorios como los tipos de gravamen de las adquisiciones, no puede decirse que se haya logrado la neutralidad macroeconómica del Impuesto.

Algunos estudios (12) han demostrado que esta falta de neutralidad no sólo repercute interiormente, también introduce distorsiones en los mercados agrarios de la UE.

6. CONCLUSIONES

La supresión de las fronteras fiscales, en la UE, exige, por lo que a la imposición indirecta se refiere, la armonización de bases y tipos y, desde luego, la efectiva puesta en práctica del principio del *país de origen*.

(11) Mata Sierra, M. T. Op. cit.

(12) Gómez-Limón y Berbel han analizado las repercusiones de la falta de neutralidad global del porcentaje compensatorio en los mercados agrarios de la UE en un trabajo presentado en el II Congreso de la Asociación Española de Economía y Sociología Agrarias, celebrado en Valencia. Basándose en la información suministrada por la RICA estudian qué países, de los cuatro analizados, sus agricultores se encuentran en situación ventajosa para competir y en cuáles otros están en la situación contraria.

Entretanto, el IVA viene funcionando bajo la fórmula del *país de destino* y con un bajo nivel de armonización, pese a que, lentamente, se ha conseguido una cierta similitud de tipos impositivos en número y cuantía.

Con un cierto carácter de provisionalidad, casi todos los Estados miembros han implantado un Régimen Especial para el sector agrario que, como ha señalado García Azcárate (1986) sólo funcionará correctamente en la medida en que los adquirentes admitan el recargo, circunstancia que depende, a su vez, de la fuerza negociadora de las partes y de la organización de los mercados.

El Régimen Especial de la agricultura, ganadería y pesca constituye un sistema incapaz de cumplir el principio básico que inspiró la implantación del IVA en los países miembros de la Unión Europea: la neutralidad interior y exterior del Impuesto.

La neutralidad interior microeconómica es prácticamente imposible de conseguir, incluso con más de un porcentaje compensatorio. Lo más que puede exigirse a este Régimen es la neutralidad macroeconómica o global y aún ésta es difícil de alcanzar, tanto con uno como con varios porcentajes.

De hecho, de los diez países de la UE, que en 1994 aplicaban el régimen a tanto alzado, sólo la mitad habían establecido dos porcentajes.

A la falta de neutralidad interior del Régimen hay que añadir la exterior que, según se ha demostrado, está causando distorsiones en los mercados agrarios de la UE.

España es el país de la UE que durante más tiempo ha mantenido invariable el porcentaje compensatorio único del 4 por ciento. Este ha resultado razonablemente coincidente con el porcentaje real obtenido, en este trabajo, para el período 1986-1991. A partir de este último año, es decir durante el trienio 1992-94, el porcentaje real supera el legal en más de medio punto, circunstancia que hubiera justificado la elevación del 4 por ciento legal.

Todo parece indicar que, en 1995, la diferencia puede incluso aumentar por lo que, de no modificarse el porcentaje legal, la falta de neutralidad continuará operando en contra de los sujetos pasivos acogidos al REAGP.

Cuestión distinta es que, para algunos de dichos sujetos pasivos, la situación pudiera ser preferible a la que resultaría del

paso al Régimen General: cumplimiento de obligaciones formales y suministro de datos a la Hacienda Pública que ésta pudiera utilizar para exigir el cumplimiento de otras obligaciones fiscales.

Los defectos congénitos del REAGP vienen agravados, al menos en España, porque cualquier metodología de cálculo que se utilice, tanto para calcular «ex ante» el porcentaje compensatorio, como para verificar «ex post» su neutralidad, tropezará con las limitaciones derivadas de las carencias de la información estadística disponible.

Finalmente no podemos compartir la opinión de algún autor (13) sobre la posibilidad de acogerse al REAGP de la casi totalidad de las explotaciones agrarias. Si la definición legal de ganadería independiente se aplicase, con rigor, el Régimen quedaría, de hecho, convertido en un Régimen especial de la agricultura. □

Madrid, 26 de abril de 1996

BIBLIOGRAFÍA

- EUROSTAT: Manual de las cuentas económicas de la agricultura y la silvicultura.
- GARCÍA AZCÁRATE, T. (1986): El Impuesto sobre el Valor Añadido y la agricultura española: Unos primeros resultados. Hacienda Pública, n.º 99: pp. 131-141. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J. A. y BERBEL VECINO, J. (1995): Análisis de la neutralidad global del Régimen especial del IVA para la agricultura, en su aplicación en España y la Comunidad Andaluza. *Revista Española de Economía Agraria* (1995), 170 (4): pp. 233-261. MAPA. Madrid.
- GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J. A. y BERBEL VECINO, J. (1995): La aplicación del Régimen especial del IVA para la agricultura y sus repercusiones en los mercados agrarios. Comunicación presentada en el II Congreso Nacional de la Asociación de Economía y Sociología Agrarias.

(13) Sauquillo, J. L. (1993): «La fiscalidad agraria». *El Boletín*, 3: pp. 6-16.

- JULIA IGUAL, J. F. y DEL CAMPO GOMIS, F. (1993): Una aproximación cuantitativa a la neutralidad en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Investigación Agraria. Economía*. Vol. 8, n.º 1: p. 123-139. MAPA. Madrid.
- MATA SIERRA, M. T. (1995): El IVA comunitario: configuración del sistema definitivo. Ed. Lex Nova. Valladolid.
- SAUQUILLO PÉREZ DEL ARCO, J. L. (1993): La fiscalidad agraria. *El Boletín*, n.º 3: pp. 6-16. MAPA. Madrid.
- ZORITA, E. (1995): Los sistemas pastorales y la conservación de la naturaleza en la España peninsular: Una perspectiva histórica. *Ciencias Veterinarias*. Vol. XIII: pp. 13-39. Consejo General de Colegios Veterinarios de España. Madrid.

RESUMEN

Entre las peculiaridades del tratamiento fiscal de las actividades agrarias el Impuesto sobre el Valor Añadido se destaca por la existencia de un régimen especial que viene aplicándose en España desde 1986.

En este estudio se analiza, desde un punto de vista macroeconómico, en qué medida el régimen especial cumple con la finalidad para la que fue establecido. Algunos aspectos de la normativa reguladora del Impuesto junto con las fuentes estadísticas disponibles son también objeto de análisis.

Hay que destacar la utilización de datos procedentes de la Administración Tributaria juntamente con los contenidos en la información macroeconómica publicada por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad agraria, Impuesto sobre el Valor Añadido, agricultura.

RÉSUMÉ

Parmi les particularités du traitement fiscal des activités agricoles, la taxe sur la valeur ajoutée est remarquable en tant que régime spécial appliqué en Espagne depuis 1986.

Dans cette étude, il est analysé, du point de vue macroéconomique, dans quelle mesure le régime spécial atteint aux ob-

jectifs pour lesquels il a été établi. Certains aspects de la réglementation de la taxe, de même que les sources statistiques disponibles, font l'objet également de l'analyse.

Il convient de souligner l'utilisation de données provenant de l'Administration fiscale ainsi que de celles parues dans l'information macroéconomique publiée par le Ministère de l'agriculture de la pêche et de l'alimentation.

SUMMARY

In the framework of the fiscal policy on agricultural activities, Value Added Tax can be singled out owing to the existence of a special system that has been applied in Spain since 1986.

In this study, an analysis is made of how far the special system meets the objective for which it was established from a macroeconomics viewpoint. Some aspects of the regulation governing VAT and the available statistical sources are also subjected to analysis.

It is important to stress that both data from the Tax Administration and data contained in the macroeconomic information published by the Ministry of Agriculture, Fisheries and Food are used.

