

Análisis de la neutralidad del IVA en la viticultura castellano-manchega

FÉLIX UREÑA PARDO (**)

JOSÉ NICOLÁS OLMEDILLA RAMOS (***)

1. INTRODUCCIÓN

Cuando el 1 de Enero de 1986 España pasó a formar parte de la Comunidad Económica Europea, se hizo necesario una adecuación del sistema fiscal con vistas a armonizar el Mercado Nacional a las normas de libre competencia de la hoy denominada Unión Europea.

Uno de los puntos mas importantes de dicha reforma afectaba a la imposición indirecta, hasta entonces basada en dos figuras esenciales, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE o ITE). El primero, que graba las transferencias de bienes cuyo carácter no es mercantil, sigue vigente hoy en día. El IVA venía a sustituir al IGTE y a otros impuestos que complementaban el panorama fiscal indirecto como el Impuesto sobre el Lujo.

De esta manera el IVA se muestra como un impuesto indirecto que grava un porcentaje sobre el valor neto que una empresa otorga a materias, bienes y servicios adquiridos a otras, para la realización de su actividad. Con ello, no solo se pretendía evitar la doble imposición y el efecto cascada creado por los anteriores tributos a sustituir, sino que además se unificaban políticas fiscales a la hora de crear un mercado de libre competencia, dado que la nueva figura impositiva es de

(*) *Escuela Universitaria de Ingeniería Técnica Agrícola de Ciudad Real. Universidad de Castilla-La Mancha.*

(**) *Ingeniero Técnico Agrícola.*

aplicación en el país consumidor, por ello denominado IVA NETO TIPO CONSUMO.

También era principal objetivo hacer que la imposición indirecta no afectara a las empresas productoras del bien o servicio mostrándose neutral, recayendo tan solo sobre el consumidor final. Por ello se distinguió entre:

- IVA soportado: gravamen añadido al costo de las adquisiciones.
- IVA devengado: id id al precio de venta.

La diferencia entre ambas cifras es la cantidad a ingresar o percibir de la Hacienda Pública si dicha sustracción resulta positiva o negativa respectivamente.

La implantación de una fiscalidad que gravara a la totalidad de las actividades económicas con un porcentaje sobre el volumen de ventas creó desde el principio cierta preocupación en consideración a determinados sectores en los que la aplicación de un régimen ordinario, con todos los requisitos formales que lleva consigo, fuera a suponer dificultades en su cumplimiento. En respuesta a esto se contempló en el Artículo 13 de la Segunda Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, la posible existencia de casos excepcionales en los que resultaba apropiado la aplicación de Regímenes Especiales entre los que se encuentra el agrario.

El Régimen Especial para la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP), pretende que el empresario agrícola soporte el IVA en sus compras sin posibilidad de devengarlo, por ello se le otorga en sus ventas unos índices forfatorios para tratar de neutralizar este concepto y aliviar al productor agrícola de las obligaciones contables y registrales del Régimen Ordinario.

Dichos índices se determinan por cada Estado en base a los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos a este régimen en los tres últimos años, no pudiendo dar lugar a devoluciones superiores a las cargas fiscales del IVA precedente. Debemos tener presente que dado que la determinación del tipo a tanto alzado resulta de cálculos efectuados a nivel macroeconómico, se darán con cierta frecuencia casos puntuales en los que estos resultados no se muestren representativos debido a la heterogénea gama de situaciones que conviven dentro del sector, incluso si dicho cálculo es exacto.

Aunque la Sexta Directiva Europea en respuesta a este problema contempló la posibilidad de diversificar índices para distintos subsectores, desde la aplicación del Régimen hasta la actualidad, la política fiscal española no ha obrado conforme a esa facultad, mante-

niendo un solo índice para la globalidad del sector agrario cifrado en un 4% hasta finales de 1997 y un 4,5% desde principios de 1998, habiéndose producido hechos como la reforma de la PAC de 1992 que hubiera debido llevar consigo la diversificación del índice de compensación.

La aplicación del Régimen Especial del IVA en el sector agrario ha sido fuente de diversos estudios desde su implantación. Muchos de ellos encaminan su análisis hacia determinadas orientaciones técnico-económicas atendiendo a su demarcación geográfica, a la dimensión económica de sus producciones o a su evolución temporal, y todos ellos muestran resultados de interés a la hora de conocer los parámetros que rigen la situación fiscal de los productores agrícolas inmersos en este Régimen del IVA.

El objetivo primordial del presente estudio es examinar el cumplimiento de la filosofía originaria del REAGP, consistente en la neutralidad del impuesto, requisito imprescindible para pretender un mercado de libre competencia. Los casos carentes de neutralidad serán los dos siguientes:

- IVA compensado > IVA soportado.

En este caso el reintegro de las compensaciones es superior al IVA soportado por el productor, produciéndose una beligerancia en la cuantía dada por la diferencia entre las dos magnitudes. El agricultor será beneficiario siempre y cuando este fenómeno no afecte a los precios, que se suponen un dato previo al cálculo de la compensación.

- IVA compensado < IVA soportado.

El agricultor soporta un aumento del gravamen, transformándose de esta forma en consumidor final por la parte del impuesto no compensada, salvo en el caso poco frecuente de ventas a otros agricultores o ganaderos incluidos en el REAGP o a consumidores finales (Julia-Del Campo, 1994).

Siendo el ya mencionado Artículo 13 de la Segunda Directiva la primera legislación del Consejo de la CEE concerniente a regímenes especiales de IVA, se hubo de esperar a la Sexta Directiva para encontrarse con una legislación suficiente para estructurar unas pautas sobre las que los Estados Miembros pudieran aplicar, en base a las facultades que la Comisión les ceda, dichos regímenes. Sin embargo, fueron estas facultades las que dieron existencia a situaciones heterogéneas dentro de la Comunidad en aspectos tan importantes como la concepción de «sujeto pasivo» del impuesto, recogida en el Título IV en el cual se explicita que quedarán integradas en esta categoría

los sujetos a través de la identificación de las actividades que estos realicen acogiéndose al régimen. En consideración a esto es importante comentar que mientras la Legislación de España excluye expresamente las operaciones efectuadas por Sociedades Mercantiles, Cooperativas y Sociedades Agrarias de Transformación, (Ley 37/1992 de 28 de Diciembre del IVA), otros miembros incluyen la asociación en forma cooperativa como susceptible de acogerse, no existiendo en otros casos pronunciamiento expreso.

Cabe mencionar que según el Párrafo 1 del Artículo 25 de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán conceder a los productores agrícolas el régimen comunitario a tanto alzado que se regula en párrafos posteriores, por lo que es decisión de cada Estado considerar o no, dentro de su sistema fiscal, este régimen, encontrándose casos como el de Portugal donde aún no es de aplicación. Del mismo articulado se deduce que son los productores agrícolas los que voluntariamente se acogen al régimen si su actividad lo permite, suponiendo este régimen compensatorio un derecho y no una obligación. Por lo tanto, encontramos paradójico que el cooperativismo agrícola, frecuente entre vitivinicultores castellano-manchegos, no goce de la posibilidad de inclusión en el REAGP, disponiendo de dicha opción similares productores de otros países (como Italia) en sus respectivos regímenes agrarios, concluyendo que en ocasiones no son las cifras sino las leyes las que pueden herir la filosofía de neutralidad y libre competencia del impuesto.

Otros casos en los que no es de aplicación el REAGP en España son los siguientes:

- Aquellos empresarios agrícolas con un volumen de negocio superior a los 50 millones de pesetas anuales.
- Empresarios que presten servicios accesorios con un volumen superior al 20% del total de sus ingresos.
- Actividades de Mezcla o Transformación, incluyendo entre estas la elaboración de vino con uva de la propia cosecha.
- La ganadería en régimen de integración vertical o la desvinculada de la explotación del suelo, debiendo proceder al menos el 50% de los piensos de la propia explotación.
- Actividades de comercialización.

2. METODOLOGÍA

Los datos base para el análisis proceden de la Red Contable Agraria Nacional (RECAN) que publica periódicamente la Secretaría

General Técnica del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Estas publicaciones muestran los resultados empresariales anuales agrupados en varios bloques que ponen de manifiesto la estructura productiva y la situación económica y financiera de las explotaciones muestra que integran la Red. Por otra parte, se completa el análisis con los datos procedentes de un estudio de costes de producción de 30 explotaciones pertenecientes a la D.O. Valdepeñas (Vega, 1992).

La presentación de estos datos, a diferencia de la expuesta en los Anuarios Estadísticos del MAPA, presentan el desglose necesario para acometer estudios donde es importante atender a demarcaciones geográficas, Orientaciones Técnico-Económicas (OTES) o Unidades de Dimensión Europeas de las explotaciones (UDEs). Para documentar este estudio, se han utilizado los resultados relativos al período de años comprendido entre 1986 (primer año de vigencia del IVA) y 1993.

Las OTEs utilizan metodología de la Red de Información Contable de la CEE y se basa en la diferente importancia económica que dentro del Margen Bruto Total (MBT) posee cada sector en función a su importancia porcentual. De esta manera surgen 70 Orientaciones Técnico-Económicas. Los criterios de dimensión económica se obtienen del Margen Bruto de la explotación expresada en UDEs, correspondiendo una UDE a 1.200 ECUs.

Tanto las cifras incluidas en los Anuarios Estadísticos como las propias del RECAN muestran la globalidad de los empresarios agrícolas, sin distinción entre los incluidos y excluidos del REAGP ya que las insuficientes medidas de control fiscal del Régimen llevan a la inexistencia de tal desglose. Para algunos autores (Aguirre *et al.*, 1992), los índices compensatorios resueltos de los cálculos quedarán sobrevalorados por esta cuestión, mientras que otros (Julia-del Campo, 1994) son de la opinión de que la inclusión de ambos grupos estará disminuyendo el porcentaje que por sí solo obtendrían los agricultores del Régimen.

Estimamos que no resultaría correcto tomar en consideración para el cálculo aquellos sujetos pasivos con un porcentaje superior al 20% de su cifra de negocio por concepto de prestación de servicios, ya que por este motivo no pueden acogerse al REAGP. Resulta lógico pensar que estos sujetos pasivos ven incrementada su Producción Final Agraria sin tener que soportar IVA y por lo tanto, harían disminuir el índice obtenido. De igual manera, la ganadería no vinculada con la explotación del suelo (motivo excluyente del REAGP), ve aumentada su cuantía específica de gastos de ganado, al verse en

la obligación de adquirir piensos, incrementando el volumen de IVA soportado y variando los índices hacia una sobrevaloración.

Éstas y muchas otras actividades no acogibles en el Régimen han de ser incluidas en el cálculo sin posibilidad de deducción; sin embargo, cuando el objetivo del estudio es mostrar ratios pertenecientes a determinadas OTEs donde estos conceptos apenas tienen repercusión (como en el caso de grandes cultivos o la viticultura), el criterio que se muestra más modificador del índice compensatorio es la UDE de las propias explotaciones siendo ya objeto de estudios de numerosos autores y basando el modelo matemático que Juliá-Del Campo (1992) proponen acerca de esta cuestión, en el cual resuelven que el índice queda sobrevalorado cuando la cantidad de IVA soportado por los agricultores no acogidos respecto a los acogidos al REAGP supera a la relación entre las ventas de ambos grupos:

$$\frac{\text{Ventas solo agricultores no REAGP}}{\text{Ventas solo agricultores REAGP}} < \frac{\text{IVA soportado solo agricultores no REAGP}}{\text{IVA soportado solo agricultores REAGP}}$$

La preocupación por resolver satisfactoriamente esta cuestión lleva a incluir en el presente estudio un análisis comparativo entre las diferentes UDEs utilizadas para concluir con el mayor acierto posible estas propuestas y su repercusión tanto a nivel nacional como para la Comunidad Castellano-manchega.

Para el cálculo de índices neutrales de compensación, debemos tener en cuenta que tanto las magnitudes de los gastos como las de producciones siguen el método del Sistema Neto, según las normas del Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas y por lo tanto, carecen de IVA. El método de cálculo está basado en gran medida en el propuesto por Juliá-Del Campo (1994) para el manejo de los datos RECAN.

La filosofía general de la determinación del porcentaje a tanto alzado neutral es obtener el valor global de los gastos e inversiones realizadas por el sector y aplicarles a cada uno de ellos el correspondiente tipo de IVA para así hallar la carga fiscal por IVA soportado, cuya evolución se muestra en el cuadro 1.

Existen determinados conceptos en los que la asignación de un tipo de IVA determinado no sería correcto. Por ello se le asignan valores máximos y mínimos de la siguiente manera:

- Otros gastos específicos de cultivo: Que incluye una amplia variedad de gastos desde plásticos, cañas, bolsas, etc., que tributan al tipo general, aplicable al valor máximo, hasta el agua de riego, que tributa al tipo reducido y de asignación a su valor mínimo.

Cuadro 1

TIPOS DE IVA APLICADOS A INSUMOS AGRARIOS

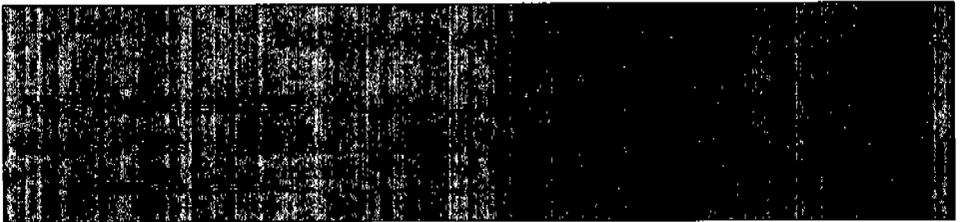
Semillas y plantones	6% reducido	6% reducido	6% reducido	6% reducido	7% reducido
Fertilizantes	12% general	13% general	15% general	6% reducido	7% reducido
Energía	12% general	13% general	15% general	15% general	16% general
Maquinaria	12% general	13% general	15% general	15% general	16% general
Tratamientos	12% general	13% general	15% general	6% reducido	7% reducido
Construcciones	12% general	13% general	15% general	15% general	16% general

- Alimentos para herbívoros, porcinos, aves y otros: A los que previamente se les sustrae el reemplazo. En su valor máximo tributarán al tipo reducido y en su valor mínimo no soportarán IVA al considerarse adquiridos a otros agricultores acogidos al REAGP.
- Otros gastos específicos de ganado: Incluye gastos de compra de ganado, veterinario, desinfecciones, etc.. Como valor máximo tributan al tipo general, mientras que en otros casos no tributarán al ser todos estos gastos provenientes de ventas y servicios realizados por los sujetos pasivos acogidos al REAGP.
- Trabajos contratados: Al recoger las prestaciones de servicios realizadas por personas físicas o jurídicas acogidas al régimen ordinario (tratamientos fitosanitarios, podas, labores mecánicas, etc.) tributarán como máximo al tipo general, excepto a partir del 1 de enero de 1993 que lo harán al tipo reducido. En el caso de contratar dichos trabajos a sujetos pasivos pertenecientes al REAGP, no tributarán.
- Otros gastos no específicos: Se incluyen una amplia gama de gastos como servicios generales, reparaciones, etc, que tributarán al tipo general y otros como seguros o gastos provenientes de agricultores acogidos al REAGP que no tributarán.

Un tratamiento especial merece el capítulo de las Amortizaciones. Estas reflejan el gasto anual de las inversiones en maquinaria, equipos, edificaciones, etc, realizadas en su día. De esta manera deduci-

mos el IVA soportado en la inversión correspondiente a cada año de vida útil del bien adquirido. La cifra que muestra este concepto incluye la depreciación en el ejercicio contable de las plantaciones, edificios, mejoras, maquinaria y equipo. Si analizamos la relación de gastos expuesta por la RECAN, las inversiones realizadas en maquinaria, edificaciones y equipos, no tienen cabida en ninguno de ellos por lo que la amortización resulta la herramienta necesaria para incluir dichos costes de manera anual. Sin embargo, las plantaciones si han sido contabilizadas en «Diversos gastos de cultivo», por lo tanto, considerar la cifra total de la amortización supondría contabilizar doblemente el IVA soportado en el proceso de adaptación de cultivos. Ciertamente, la amortización de plantaciones no resulta un porcentaje elevado en comparación con la cuantía que supone la amortización de maquinaria, edificios, mejoras y equipo para ciertos cultivos anuales, pero para aquellos cultivos en los que su implantación supone realizar un gasto importante, la amortización presenta unas cifras elevadas por gastos ya incluidos en compras de semillas y plantones, labores, tratamientos, trabajos contratados, etc.

Sirva el siguiente ejemplo para documentar esta afirmación. La amortización referente a la OTE «Grandes Cultivos y Viñedo» del año 1989 en Castilla-La Mancha, refleja una cuantía de 1.122.000 ptas. Si analizamos el Inmovilizado Material de dichos datos referentes a la explotación media para la clase de dimensión económica (CDE) Total, se advierte lo siguiente:



De tal modo, deducimos que 38,33 ha de Grandes Cultivos y Viñedo en Castilla-La Mancha pueden valorarse en 27 millones de ptas., cifra que proviene en gran medida del valor de las tierras (concepto no amortizable), y del valor de los cultivos que sustenta, cuantía que afectó al IVA soportado en su momento como gasto de cultivo, por lo tanto ya contabilizado. En cualquier caso no resulta muy convincente ver como una cifra de 3.163.000 ptas. de Inmovilizado material referente a edificios, mejoras y maquinaria (únicos conceptos que afectan al IVA soportado anualmente), refleja una amortización de 1.122.000 ptas.

La intención de corregir este desajuste lleva a diseñar un método para proponer una amortización más ajustada a la realidad, basada en considerar de la cifra del Inmovilizado material, el valor de los edificios, mejoras y maquinaria, al que aplicaremos un porcentaje de amortización.

Analizando la vida útil de los conceptos incluidos en esta cuantía, advertimos:

1. La mayor parte de la maquinaria agrícola tiene una vida media de 10 años.
2. Los edificios, por norma general, suelen estar dotados de una vida útil de 30 a 40 años aproximadamente, pero en aquellas explotaciones en las que suponen una cifra elevada en comparación con los demás conceptos, suelen estar asociados a equipos, por lo general, con una vida útil inferior a los 10 años.

Por lo tanto, se considera que una vida útil media de 10 años, para todas estas inversiones, puede ser la estimación con menor error. De esta manera, estimamos los gastos por amortización la cifra equivalente al 10% del total del Inmovilizado material de edificios, mejoras y maquinaria, suponiendo en nuestro ejemplo una cuantía de 316.300 ptas. anuales.

Los gastos de amortización se considera que tributan al tipo general, al ser éste el que mayoritariamente corresponde a las inversiones de bienes y equipos afectos a la actividad agraria.

Los valores de IVA soportado por cada una de los gastos, son adicionados de la siguiente manera:

- *IVA soportado máximo*: Es la suma de las cifras máximas de IVA soportado cuando se presentan y de los valores de IVA soportado únicos en aquellos insumos que no poseen valor máximo y mínimo.
- *IVA soportado mínimo*: Supone la suma de los valores mínimos y de los valores únicos de IVA soportado en gastos.

Estas cifras reflejan valores absolutos referidos a la Superficie Agrícola Útil (SAU) de la explotación media. Al dividir las por la SAU, obtenemos los valores de IVA soportado máximo y mínimo por hectárea de cultivo.

A continuación se calculan las ventas del sector realizando los pertinentes ajustes en función a la metodología utilizada para la presentación de este parámetro para cada una de los años de las publicaciones de la RECAN de la siguiente manera:

- De 1986 a 1987: Ventas = Producción Bruta Total - Reempleo.
- De 1988 a 1991: Ventas = Producción Final Agraria (PFA)
- De 1992 a 1993: Ventas = PFA (Incluida en el bloque VI de Resultados).

De igual manera, realizando la operación PFA / SAU, obtendremos la producción final por hectárea de cultivo.

Por último, deducimos los siguientes parámetros:

- Índice máximo: Es la cifra porcentual resultante de dividir el IVA soportado máximo por la PFA.
- Índice mínimo: Cifra porcentual resultante de dividir el IVA soportado mínimo por la PFA.

Estos valores son indicativos de cifras extremas entre las cuales se situarán la gran mayoría de las explotaciones obedeciendo a una distribución normal, pudiendo estimar como índice medio la media aritmética de los valores máximo y mínimo. Este porcentaje representa el valor medio aproximado más cercano a la mayoría de las explotaciones estudiadas.

3. RESULTADOS

En este apartado se analizan los resultados obtenidos tanto de los datos procedentes de la RECAN, como del estudio de costes de la D.O. Valdepeñas.

3.1. Resultados obtenidos con datos de la RECAN

Aplicando a cada conjunto de gastos e inversiones los tipos a los que en su momento tributaron, obtenemos los resultados del cuadro 2. De esta manera se busca una visión más próxima a la realidad que cada año, en función de los tipos vigentes de IVA y de los resultados empresariales, presentó frente al teórico índice de compensación neutral.

El año 1992 contiene dos columnas equivalentes a cada uno de los períodos que en él tuvieron vigencia, ya que el tipo general pasó de tributar del 13% al 15% el 1 de Agosto. Ambas columnas se han calculado partiendo de las mismas cifras, incluidas en la RECAN de 1992.

Se han analizado, tanto a nivel nacional como castellano-manchego, los siguientes grupos de cultivo, según la clasificación RECAN de orientaciones técnico-económicas:

Cuadro 2

ÍNDICES NEUTRALES (DATOS REGAN)

Todas OTEs Nacional	4,487	4,398	4,247	4,410	4,735	4,800	4,308	4,854	3,593
Todas OTEs Castilla-La Mancha	4,725	4,874	4,423	4,444	4,453	4,395	4,301	4,862	3,524
Grandes cultivos y viñedo NACIONAL	5,312	3,634	3,417	4,269	4,835	5,033	4,177	4,743	3,459
Grandes cultivos y viñedo Castilla-La Mancha	5,637	4,980	4,731	5,401	3,086	4,004	4,941	5,625	4,535
Viticultura D.O. NACIONAL	2,984	2,890	2,909	2,962	3,848	4,006	4,914	5,655	3,492
Viticultura D.O. Castilla-La Mancha	3,806	-	-	3,256	-	3,386	5,922	6,814	4,681

- Todas las orientaciones: Agricultura y Ganadería en general.
- Grandes cultivos y viñedo: OTE que en los años 1992 y 1993 queda englobada dentro de la macroorientación técnico-económica «Mixtas orientaciones cultivos».
- Viticultura. Vino D.O.

En sí, el índice neutral que figura en el cuadro 2 muestra la relación existente entre el IVA soportado y la Producción Final Agraria, tanto en sus cifras absolutas como referidas a la unidad de superficie, por lo tanto, es la desproporción entre los incrementos de uno y otro factor la que lo hacen alterar. De los índices neutrales estudiados, es preciso destacar lo siguiente:

- El año 1993 presenta una cifra baja debido principalmente al cambio de tipos que experimentaron abonos, tratamientos y trabajos contratados al pasar a tributar del tipo general al reducido, insumos con gran peso específico.
- Atendiendo a la primera fila de índices referida a «todas las orientaciones» para el ámbito nacional, observamos que desde 1986 a 1989 el índice se muestra ligeramente beligerante. Dado que esta sobrecuántía no supera en medio punto al índice compensatorio impuesto por Hacienda Pública, deducimos que la política de inmovilidad de dicho índice y su cuantía estaría justificada (1) en esta primera etapa, no dándose esta circunstancia en los años 1990 y 1991 donde la beligerancia del índice es más marcada. En 1992 la subida de tipos volvió a situar el índice por encima del 4,5%, situación que se resolvió en 1993 bajando los tipos de insumos agrarios ya mencionados.
- Para el ámbito castellano-manchego comprobamos que la OTE «todas las orientaciones», mantiene índices ligados a los porcentajes nacionales, (entre 4,3% y 4,8%), pero sin ser coincidentes en su evolución. Entre los años 1986 y 1988 los porcentajes regionales se manifiestan más beligerantes que los nacionales, invirtiéndose esta tendencia en los años 1990 y 1991.
- Los cultivos en régimen extensivo poseen características propias de su sistema productivo que los definen frente a otras orientaciones. La variabilidad de sus producciones es uno de estos factores, dado que es superior la dependencia que estos cultivos manifiestan frente a los regímenes climatológicos de cada ciclo, en especial

(1) Según el articulado concerniente a la determinación del método de cálculo incluido en el Texto XVI de la 6ª Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, los porcentajes podrán redondearse hasta medio punto por encima o por debajo.

a la pluviometría, ya que la irrigación suele ser práctica poco habitual en estos casos.

- Respecto a la OTE «grandes cultivos y viñedo» se observa esta mayor variabilidad del índice. Para el ámbito nacional las producciones en los años 1986 y 1991 se mostraron bastante bajas en relación al IVA soportado, lo que motivó que el índice se mostrara altamente beligerante, por encima del 5%. Por el contrario a esto, los años 1987, 1988 y 1992 se beneficiaron de altas producciones lo que provocó un descenso del índice por debajo de la neutralidad. Comprobamos como la variabilidad se manifiesta claramente en la cuantía del índice provocando que en un año se altere en más de un punto, pasando de la beligerancia al proteccionismo radicalmente. Para el ámbito castellano-manchego encontramos incrementado en gran medida el carácter extensivo del sistema productivo y la mayor oscilación de las producciones, siendo estas especialmente bajas en los años 1986 y 1989. Las cifras de gastos y producciones muestran un considerable descenso con respecto al caso nacional, además el índice sufre un incremento de medio punto aproximadamente con relación a la misma OTE nacional viendo aumentada la beligerancia del tributo. Las características de las OTEs pertenecientes a grandes cultivos nos ayudan a introducirnos en el análisis de los resultados obtenidos para la orientación del monocultivo de vid, ya que éste acentúa aún más esta faceta cambiante del índice.
- La vid es un cultivo que obedece a la tendencia anteriormente comentada consistente en tener una variabilidad de producciones muy amplia en función de la climatología y de la variación del precio de la uva principalmente. Este cultivo soporta gran cantidad de IVA por ha en relación con las orientaciones estudiadas. Teniendo en cuenta que muchos insumos importantes de esta actividad no soportan IVA, como es el caso de la mano de obra, esta mayor cuantía del IVA soportado se deriva de otros insumos como la fertilización, tratamientos fitosanitarios, gastos de maquinaria y combustibles, trabajos contratados etc. Sin embargo los aprovechamientos en ptas./ha contienen habitualmente valores tan elevados que el índice neutral de compensación es capaz de situarse por debajo del 3%. No obstante no es un cultivo fácilmente definible como favorecido o desfavorecido por el Régimen; esta posición depende en gran medida de la cuantía de la producción final, que en regímenes extensivos suele presentar fluctuaciones más marcadas, de esta forma, la tradicional presencia de bajos índices neutrales invierte su tendencia en determinados ciclos productivos. Se

pueden clasificar como años de altas producciones nacionales los años 1986 y 1987, siempre en relación al IVA soportado en esos mismos años, siendo 1988 y 1989 años medios respecto a una producción que desciende en 1990 ligeramente y de manera drástica en 1991, 1992 y 1993. De estos tres años sólo el último es capaz de situar el índice neutral por debajo del 4% gracias al cambio de tipos de insumos agrarios. El año 1991 mantiene un índice del 4%, situación de neutralidad completa del impuesto y el año 1992 resulta el más beligerante ya que es el único con una producción final inferior a las 100.000 ptas./ha, situación que no se acompaña de un descenso del IVA soportado debido a la subida del tipo general al 13% en el primer período y al 15% en el segundo período. En general, el monocultivo de vid es posiblemente, en años con gastos y producciones medias, de los más favorecidos por el impuesto.

- La situación castellano-manchega varía sensiblemente con relación a la nacional en referencia a esta OTE perteneciente a la viticultura D.O. El carácter del cultivo de la vid es en esta región más extensivo y los datos referidos a la unidad de superficie muestran cifras inferiores a las anteriores. No obstante conviene considerar el sistema de plantación que tradicionalmente ha sido el más usado en esta Comunidad donde cada hectárea de cultivo viene a contener del orden de 1.600 plantas, siendo sensiblemente inferior esta densidad a la media de España. No se publicaron datos RECAN referentes al cultivo de vid con denominación de origen con relación a los años 1987, 1988 y 1990 para Castilla-La Mancha. Las producciones anteriores al año 1991 ofrecen cifras medias que mantienen el índice neutral por debajo del 4%; estos porcentajes resultan un punto más elevado que los nacionales. Los años posteriores presentan producciones verdaderamente escasas, propias de la situación de sequía experimentada en estos años. Este hecho ha llevado a elevar el índice neutral a valores muy altos (casi el 7% en el segundo período de 1992). Ciertamente, estos años de sequía unidos al aumento de tipos, ha llevado a una situación extremadamente beligerante del impuesto que en el año 1993 no se llegó a corregir, a pesar de la nueva situación de los insumos agrarios.

Para completar el estudio con datos procedentes de la RECAN, se analiza el índice neutral de compensación en función del tamaño de la explotación, tomando como base la Unidad de Dimensión Europea (UDE), para la OTE «Todas la orientaciones».

La UDE corresponde a 1.200 ecus de Margen Bruto Total de la explotación, siendo el valor medio de cambio del ecu para el período

do de referencia estudiado el de 133.085 ptas., tenemos la siguiente relación.

$$1 \text{ UDE} = 159.702 \text{ ptas. de MBT}$$

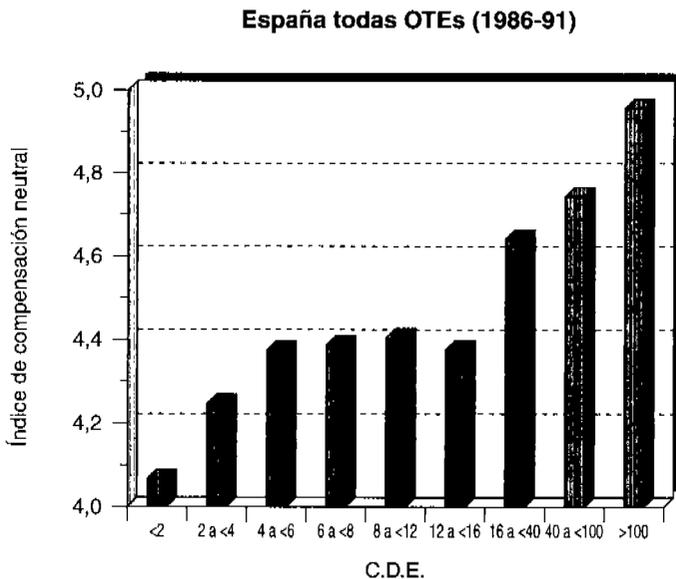
Este estudio ha sido posible para la OTE: «Todos los grupos» gracias al desglosamiento de clases por OTEs que la RECAN presenta para dicha orientación tanto a nivel nacional como castellano-manchego:

A) **Ámbito nacional**

Como podemos observar, el índice tiende a incrementar su cuantía a medida que aumenta la dimensión económica de la explotación, mostrando tres zonas:

- Zona neutral: ocupada por la CDE < 2 UDEs, El índice se mantiene por debajo del 4,1% (MBT < 320.000 ptas.).
- Zona ligeramente beligerante: En la que se sitúan las CDE de 2 a < 16 UDEs, el índice adquiere valores entre 4,2% y 4,5% (MBT de 320.000 a 2.500.000 ptas.).
- Zona altamente beligerante: Formada por las CDE superiores a 16 UDEs, el índice toma valores por encima de 4,6% (MBT > 2.500.000 ptas.).

Gráfico 1



Teniendo en cuenta que la zona altamente beligerante se encuentra situada en aquellas explotaciones con un Margen Bruto Total elevado, siendo éstas las menos beneficiadas al incluirse en el REAGP, podemos deducir que serán las más numerosas a la hora de optar por abandonar el Régimen ya que en principio cuentan con más recursos para obedecer las obligaciones formales del régimen ordinario. Por lo tanto, al incluirlas en el cálculo, el índice neutral quedará sobrevalorado.

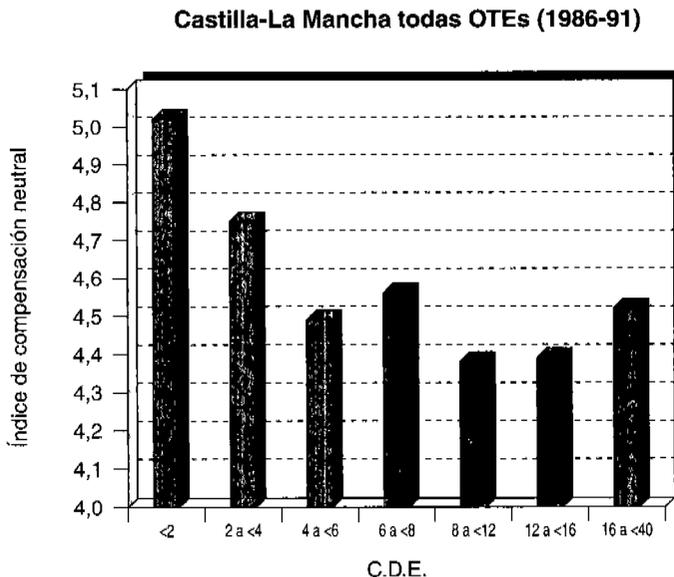
B) **Ámbito castellano-manchego**

En este caso el índice neutral invierte la tendencia apreciada para el ámbito nacional. Se deducen dos zonas:

- Zona altamente beligerante: En la que se incluyen las CDE inferiores a 4 UDEs, el índice toma valores superiores al 4,7% (MBT < 650.000 ptas.).
- Zona ligeramente beligerante para el resto de las CDEs. el índice se sitúa en valores comprendidos entre 4,3% y 4,6% (MBT > 650.000 ptas.).

En esta ocasión si cabe considerar que los gastos unitarios y niveles de rentabilidad de las explotaciones con alto Margen Bruto Total

Gráfico 2



provocan un descenso del índice neutral en comparación a las explotaciones con menos de 4 UDEs, por lo tanto, cabe pensar que el método de cálculo estará disminuyendo el porcentaje que por sí solo obtendrían los agricultores del Régimen.

3.2. Resultados obtenidos a partir de los datos del estudio de costes en la D.O. Valdepeñas

En este apartado se calcula el índice neutral del REAGP en cultivos de vid de la D.O. Valdepeñas con los datos procedentes del estudio de costes de producción de 30 explotaciones sitas en la citada D.O.

Para calcular el índice neutral se han aplicado los distintos tipos de tributación existentes para cada uno de los cinco períodos estudiados a los gastos e inversiones que soportan IVA a lo largo de toda la vida útil de la explotación. Previamente, a las cantidades pertenecientes a gastos se les detrae el valor del IVA según los tipos vigentes el 1 de Enero de 1992 (año en el que se obtuvieron los datos) y es de dicha cuantía de gastos sin IVA de la que se deducen los IVAs soportados aplicándoles los tipos tributarios correspondientes a cada período. Las cifras totales de IVA soportado se dividen por las de producción media y de esta manera deducimos los índices medios neutrales para ambas variedades.

Si comparamos los resultados obtenidos para las variedades Airén y Cencibel, advertimos que los productos fitosanitarios suponen un gasto casi exclusivo de la variedad Cencibel. Este hecho provoca que dicha variedad soporte, en los tres primeros períodos, un IVA superior en un 7% al de la variedad Airén, desigualdad que queda amortiguada en los posteriores períodos al pasar este insumo a tributar al tipo reducido. Debido a que la variedad Cencibel mantiene un incremento del 25% de productividad, los índices neutrales se muestran 0,4 puntos inferiores en los tres primeros períodos y 0,5 puntos inferiores en los dos períodos restantes con respecto a los índices neutrales calculados para la variedad Airén.

Cabe resaltar que es la variedad Airén la que cuenta con mayor peso específico ya que supone el 86% de la superficie de cultivo en la D.O. Valdepeñas frente al 13% de la variedad Cencibel.

Al comparar los distintos períodos analizados, el 1º y el 4º resultan los más propicios a disminuir el índice de neutralidad ya que el 1º soportaba los tipos más bajos mientras que en el 4º se observó el cambio de tipos de insumos agrarios, hecho que provocó un descenso más drástico del índice en la variedad Cencibel gracias a la inclusión entre estos insumos de los productos fitosanitarios. Por contra el 3º

Cuadro 3

ÍNDICES NEUTRALES (DATOS ESTUDIO DE COSTE)

CENCIBEL	2%	2,16%	2,48%	1,99%	2,16%
AIREN	2,36%	2,55%	2,93%	2,55%	2,71%

período es el que mayor índice neutral presenta ya que en él se dio la mayor subida del tipo general coincidiendo en éste los insumos agrarios que más tarde pasarían a soportar el tipo reducido.

3.3. Comparación de resultados

Los índices medios de neutralidad se sitúan en el estudio de costes entre el 2% y el 3%, porcentajes inferiores a los obtenidos con datos de la RECAN.

En cuanto a las cuantías que adquieren los IVAs soportados medios, advertimos gran similitud entre ambas fuentes. Sin embargo, las producciones varían significativamente siendo éste el factor que provoca esta diferencia en la cuantía de los índices. Las producciones procedentes del estudio de costes obedecen a producciones medias esperadas en condiciones normales, que se dan en la realidad siempre que no coincidan con circunstancias anómalas como son la sequía, heladas tardías o enfermedades como el oidio o mildiu que merman considerablemente estos valores. Estas producciones, en cualquier caso inferiores a las consideradas a nivel nacional, resultan substancialmente superiores a las publicadas por la RECAN para los años 1992 y 1993 en Castilla-La Mancha, período en el cual la ausencia de lluvias se mostró determinante a la hora de reducir en gran medida los rendimientos obtenidos en secano.

Teniendo presente que los valores de IVA soportado en esta actividad si son coincidentes, vemos conveniente deducir las producciones que dotan al impuesto de carácter neutral para cada uno de los periodos considerados.

Producciones inferiores a éstas provocarán un aumento por encima del 4% (años 1992 y 1993), mientras que las producciones superiores lo harán disminuir (años 1989 y 1991), situándose las producciones cercanas a estos valores próximos a la neutralidad (año 1986).

Cuadro 4

PRODUCCIONES ESTIMADAS PARA LA NEUTRALIDAD DEL ÍNDICE (4%) (Ptas./ha)

CENCIBEL	77.800	84.025	96.500	77.100	83.850
AIREN	72.800	78.629	90.225	77.175	83.525

4. CONCLUSIONES

Todos los resultados expuestos, pretenden ser un acercamiento a la situación real que los sujetos pasivos incluidos en el REAGP experimentan frente al IVA. La utilización de los datos medios ponderados editados por la RECAN, contrastados con los procedentes del estudio de costes de cultivo de la vid para la D.O. Valdepeñas, buscan una mejor representatividad de los índices neutrales deducidos a partir de ellos. Sin embargo, no se puede olvidar que el sector agrario muestra facetas muy heterogéneas y cambiantes permitiendo englobar dentro de determinadas situaciones casos que no se ciñen a los resultados obtenidos.

La subjetividad del método de cálculo, incluyendo en la cuantía de sus cifras las pertenecientes, tanto a sujetos pasivos incluidos en el régimen como a los no incluidos, influye en Castilla-La Mancha de distinta manera con respecto al caso nacional, disminuyendo el índice neutral de compensación perteneciente tan solo a los sujetos del REAGP.

Aún así, los índices neutrales obtenidos a nivel regional, muestran en general mayor cuantía que los nacionales, teniendo ambos casos notables diferencias en el valor de sus gastos de cultivo. Esta mayor beligerancia fiscal de los índices castellano-manchegos obedece a producciones más bajas, fruto del carácter extensivo y de la abundancia de secanos en sus terrenos de cultivo. De cualquier manera son en general estos cultivos extensivos los que menos inversiones y gastos requieren por lo que sus índices neutrales teóricos resultan inferiores en comparación a otros cultivos de carácter más intensivo.

La viticultura puede englobarse entre las actividades que fiscalmente se benefician del porcentaje forfatorio del 4%. Esta afirmación por sí sola no resulta completamente exacta sin mencionar que la mayor incertidumbre de sus producciones; (sequías, heladas, granizo y

enfermedades de cultivo), pueden hacer variar el índice neutral tal y como hemos comprobado en los resultados, situándolo en la zona de beligerancia fiscal. Frente a estas pérdidas de producción, se pierde el derecho de compensación ya que las compañías aseguradoras no están obligadas al pago de éste. Unido a este problema, el cultivo de la vid cuenta con un período de formación en el cual los gastos que devengan IVA no pueden ser repercutidos por no existir venta del producto. Aunque en años de producción sí tendrán lugar estas compensaciones, el perjuicio financiero es claro al haber tenido que adelantar una gran cantidad de impuesto que no recuperarán hasta ver finalizado el período de formación.

Los índices deducidos para la totalidad del sector agrario suelen presentar una beligerancia más definida y constante, circunstancia que nos lleva a deducir la convivencia dentro del mismo Régimen Especial de actividades con índices de neutralidad divergentes. En este sentido, el Gobierno podría haber utilizado la facultad de aplicar porcentajes de compensación diferenciados para determinadas actividades. No teniendo lugar este hecho, la Hacienda Pública ha intentado buscar una neutralidad global del Impuesto, contemplando la totalidad del sector en el cálculo de un único porcentaje. Esta medida se destina a compensar la cifra macroeconómica de IVA soportado en la actividad agraria, sin atender la neutralidad de los diferentes subsectores, a pesar de los heterogéneos sistemas de producciones y gastos que se suelen dar en ellos.

En referencia al funcionamiento interno del REAGP, cabe mencionar que si bien un elevado porcentaje de productores agrícolas se encuentra incluido en él, la mayoría de ellos desconoce esta situación, es decir, todos los sujetos pasivos quedan sometidos al Régimen Especial mientras que no renuncien a éste. Dicha situación conlleva el desconocimiento de sus derechos y obligaciones, presentándose en muchos casos la no compensación del IVA soportado ante las presiones que determinadas cadenas de comercialización crean sobre los precios de mercado, optando el agricultor por la exención del impuesto. El control que el Gobierno puede ejercer sobre estas operaciones queda restringido al liberar a los agricultores de las obligaciones registrales del Régimen Ordinario. Con todo ello, el REAGP logra cierta similitud con una situación de economía sumergida, tolerada por la Hacienda Pública ya que no ve reducida su capacidad recaudatoria siempre y cuando el impuesto, globalmente, resulte neutral. Sin embargo, determinadas explotaciones agrícolas pueden llegar a concebir el IVA como un gravamen sobre inversiones realizadas sin opción a compensar, aspecto que puede perjudicar la polí-

tica de modernización de la agricultura. Contrasta esta situación con la que presentan algunos Estado Miembros de la Unión Europea como Holanda, donde el 98% de los productores agrícolas están sujetos al Régimen Ordinario.

BIBLIOGRAFÍA

- GÓMEZ-LIMÓN, 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: pp. 233-261. MAPA. Madrid.
- GÓMEZ-LIMÓN, 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.
- JULIÁ, J. L. y DEL CAMPO, F. J. (1994): *El IVA en las explotaciones cítricas de la Comunidad Valenciana*. Generalitat Valenciana. Conselleria d'Agricultura, Pesca i Alimentació.
- MAPA (1986): *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*.
- MAPA (1987): *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*.
- MAPA (1988): *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*.
- MAPA (1989): *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*.
- MAPA (1990): *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*.
- MAPA (1991): *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*.
- MAPA (1992): *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*.
- MAPA (1993): *Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales*.
- MARTÍN GARCÍA, M. y REYES RODRÍGUEZ, R. (1996): El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Agricultura. Nueve años de aplicación del Régimen Especial. *Revista Española de Economía Agraria*, 175: pp. 9-39. MAPA. Madrid.
- SANZ GARCÍA CANTO, J. y GALLARDO ORTEGA, L. (1982): *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Repercusión de su implantación en el sector agrario*. Colegio Oficial de Ingenieros Agrónomos de Madrid.
- VEGA SÁNCHEZ, A. M. (inédito): *Costes de producción del cultivo de la vid en la D.O. Valdepeñas*.

RESUMEN

Análisis de la neutralidad del IVA en la viticultura castellano-manchega

El Régimen Especial del IVA de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) se basa en la existencia de un porcentaje único de tanto alzado de compensación. Este porcentaje fue el 4% desde el 1 de enero de 1986 hasta finales de 1997, y el 4,5% desde el 1 de enero de 1998 hasta la actualidad.

El objetivo primordial de este estudio ha sido examinar el cumplimiento de la filosofía originaria del REAGP consistente en la neutralidad del impuesto, comparando los datos de Castilla-La Mancha con los resultados nacionales y el subsector vitícola con la totalidad del sector agrario.

Los índices neutrales obtenidos para el conjunto del sector agrario muestran en general mayor cuantía que los nacionales, debido al carácter más extensivo de la agricultura regional en comparación con la nacional.

La viticultura puede englobarse entre las actividades que fiscalmente se benefician del porcentaje forfatorio del 4-4,5%, aunque es preciso matizar que la incertidumbre de sus producciones hace variar en muchos períodos el índice neutral, situándolo en la zona de beligerancia. Asimismo, se ha de tener en cuenta que todo el IVA soportado en el período de formación no comienza a recuperarse hasta el período productivo de la plantación.

PALABRAS CLAVE: IVA, viticultura, Castilla-La Mancha, REAGP.