

# Algunos aspectos de la tributación de la ganadería en España

MANUEL MARTÍN GARCÍA (\*)

## 1. INTRODUCCIÓN

En el decenio de los años 50, de este siglo, se inició un proceso evolutivo que ha conducido a que la ganadería española se estructure en torno a dos modelos de explotaciones. Han surgido, de una parte, explotaciones ganaderas muy intensivas caracterizadas por la alimentación del ganado con piensos y forrajes comerciales, en estabulación permanente, y subsisten, por otro lado, las explotaciones en que el ganado aprovecha la vegetación herbácea o arbustiva. En este último caso, rara vez se puede prescindir de los piensos comerciales como complemento de la alimentación y la permanencia de los animales en sus alojamientos es variable, según especies, tipos de explotaciones e incluso abundancia o escasez de recursos pastables. Ofrece, pues, este modelo diversos grados de intensificación.

Las explotaciones avícolas fueron las primeras en adoptar el modelo «industrial», seguidas de la porcinocultura y de los cebaderos de vacuno y ovino.

Respecto al vacuno hay que señalar la existencia, con anterioridad a la fecha mencionada, de explotaciones intensivas, en régimen de estabulación permanente, para producir leche en zonas que no reúnen las condiciones ecológicas apropiadas para este tipo de aprovechamiento.

---

(\*) *Economista.*

---

- Estudios Agrosociales y Pesqueros, n.º 188, 2000 (pp. 165-186).

Para someter a gravamen las actividades ganaderas la normativa fiscal ha tratado de adaptarse a la evolución de la realidad económica derivada de la coexistencia de los modelos descritos. Además el sistema fiscal español ha experimentado importantes cambios desapareciendo viejas figuras tributarias y creándose otras.

Como consecuencia de estas dos circunstancias –modificación de los sistemas productivos ganaderos y cambios importantes del ordenamiento tributario– se ha ido produciendo, en torno a la ganadería, una normativa fiscal confusa y a veces contradictoria de difícil comprensión para el contribuyente; y si el pago de los impuestos ya resulta bastante oneroso para éste, no deben complicarse sus problemas con la falta de claridad en la palabra del legislador (Einaudi, 1952, p. 128).

Señalar estos fallos y contradicciones es el objeto de este trabajo que también muestra una visión general de los tributos que gravan los rendimientos y la actividad ganadera en España, con exclusión, por tanto, de los impuestos patrimoniales. El régimen fiscal de la ganadería integrada es, también, objeto de análisis específico.

## 2. EL VIEJO PROBLEMA DE LA TRIBUTACIÓN DE LA GANADERÍA

La reforma tributaria de Mon y Santillán (1845) creó la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería, tributo que, a finales del siglo XIX, se dividió en la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria y la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana.

No vamos a detallar las vicisitudes de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. Sólo haremos referencia a la tributación de la ganadería antes de la aparición, en 1988, de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Hasta la reforma de 1964, la ganadería tributaba como un recargo que recaía sobre las fincas rústicas y que se suponía repercutible al ganadero con el precio de los pastos; presunción que equivalía, de hecho, a convertir un impuesto directo en una forma impositiva, de naturaleza indirecta, para los casos en que el propietario de la tierra cedía el aprovechamiento de los pastos a un tercero (1).

La citada reforma sustituyó el recargo de pecuaria por un tributo directo y autónomo sobre las rentas del ganado que, a estos efectos,

---

(1) *Trebolle Fernández, J. y Pombo Garzón, J. (1975):* Tributación de las Rentas Agrarias, p. 34. *Instituto de Estudios Fiscales.*

quedaba clasificado en ganado «de labor», «dependiente» e «independiente» (2).

El primero, que ya estaba en vías de desaparición, no ofrecía mayores problemas puesto que tenía la consideración fiscal de un elemento de producción y, en consecuencia, sus rendimientos quedaban gravados en los de los correspondientes cultivos.

Los rendimientos del ganado dependiente quedaban englobados en los de las fincas de que dependía, y los del ganado independiente quedaban sujetos a la Contribución.

La aparente simplicidad del esquema dibujado se complicaba a la hora de definir qué había de entenderse por ganado «dependiente» o por «ganado independiente».

La primera categoría de ganado se definía, en la normativa fiscal, por exclusión, es decir, se entendía por ganado «dependiente» el que no era ni «de labor» ni «independiente». Éste quedaba caracterizado en el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria como «el conjunto de cabezas de ganado» que se encontrase comprendido en alguno de los casos siguientes:

- a) Que pade 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 alimenta, fundamentalmente, con piensos no producidos en la finca en que se cría.

Esta enumeración taxativa de criterios definidores de la ganadería independiente tenía su razón de ser con el sistema fiscal del momento. En efecto, los rendimientos de la ganadería dependiente, esto es, sustentada en el seno de una explotación agrícola, cuyo titular también lo era del ganado, se gravaban juntamente con el rendimiento agrícola de las tierras. Había que buscar, pues, un procedimiento para someter a tributación los rendimientos de la ganadería de renta que no dependía, fundamentalmente, de las explotaciones agrícolas de su titular o que incluso constituía una actividad llevada a cabo por personas no titulares de explotaciones agrícolas.

Pero la aplicación práctica de los mencionados criterios, contenidos en el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y

---

(2) Alonso Fernández, F. (1985): *Lecturas sobre fiscalidad agraria*, pp. 215-259. Ministerio de Economía y Hacienda y Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Pecuaría, hubo de plantear problemas que trataron de resolverse dictando la Orden Ministerial de 29 de diciembre de 1965, que pretendía precisar el concepto de ganadería independiente.

Así, la Orden citada establecía que:

*«A los efectos de la cuota fija, se entenderá por actividad ganadera independiente, en general, aquella que no se encuentre vinculada a determinadas fincas, ni los recursos naturales o cultivados de éstas constituyan la base económica del sostenimiento del ganado».*

En particular, se considerará actividad ganadera independiente la forma o formas de explotación pecuaria comprendidas en alguno de los siguientes casos:

- a) Cuando la alimentación básica del ganado no provenga del aprovechamiento de fincas explotadas por el mismo tenedor, ni de la utilización de los pastos o rastrojeras de éstas.
- b) Cuando el ganado que se cobije fuera de las fincas rústicas tenga su alimentación fundamental independiente de las explotaciones agrícolas de su titular.

A estos efectos, el concepto de alimentación básica o fundamental se determinará atendiendo a los factores cuantitativos de la misma, en ningún caso inferiores al setenta por ciento de la cantidad de los recursos alimenticios utilizados.

- c) Los conceptos de trashumancia o trasterminancia no se producirán en los casos en «que las diversas fincas en que pascen o se alimente el ganado constituyan una explotación agraria ...».

Según el acertado juicio de Alonso Fernández «esta situación da lugar a que un mismo problema, de hecho, reciba distinta solución, según cuál sea la norma aplicada (Orden Ministerial o Texto Refundido), circunstancia que merece un juicio negativo desde la óptica del principio de legalidad que debe presidir la producción normativa reglamentaria» que además considera que «esta defectuosa definición de la actividad ganadera independiente incide negativamente en la adecuada tributación de las explotaciones ganaderas...» (3).

Hemos tratado de poner de relieve, a lo largo de este apartado, que el concepto de ganadería independiente surgió, en el viejo contexto

---

(3) Alonso Fernández, F. op. cit.

de los impuestos de producto, por la necesidad de someter a gravamen los rendimientos de la ganadería no incluidos entre los de las fincas rústicas.

También creemos que ha quedado claro que el concepto no significaba la independencia material del ganado (independencia de la tierra), sino que aludía a la no vinculación a una explotación agrícola, bajo la titularidad del dueño del ganado.

Por descontado que la normativa fiscal no consiguió una definición precisa. Lo que no ofrece dudas son las contradicciones entre el Texto Refundido y la Orden Ministerial que regularon la materia.

### **3. LAS ACTIVIDADES GANADERAS EN LAS FIGURAS TRIBUTARIAS ACTUALES**

#### **3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido**

Por orden cronológico este tributo es el primero que se implanta (4) estando todavía vigente la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

La Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al delimitar el ámbito objetivo del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, incluyó en dicho ámbito «la ganadera, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura y selvicultura siempre que esté vinculada a la explotación del suelo», y excluyó «la ganadería independiente».

El Reglamento subsiguiente reprodujo literalmente el tipo de ganadería que podría acogerse al REAGP, pero, en cambio, al relacionar las actividades económicas excluidas se refirió a la ganadería «no vinculada a la explotación del suelo» entendiéndose por tal «el ganado alimentado con piensos no procedentes de la explotación en proporción superior al 50 por ciento».

Al margen de la ambigüedad de esta definición, las citadas normas, sugieren dos reflexiones críticas:

- Se mantiene, en la Ley, la expresión «ganadería independiente» acuñada en el marco de la contribución territorial Rústica y Pecuaria. El Reglamento la sustituye por «ganadería no vinculada a la explotación del suelo» y de la definición reglamentaria se deduce que se está haciendo referencia al suelo explotado por el dueño del ganado. Es decir, una ganadería que dependiese, para su alimentación, en más del 50 por ciento de «otro suelo» tendría la consideración de «ganadería independiente», según la Ley, o de

---

(4) Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- «ganadería no vinculada a la explotación del suelo», según el Reglamento, y por tanto quedaría excluida del REAGP.
- Si la existencia del REAGP se apoya en la supuesta incapacidad del agricultor o ganadero para cumplir las obligaciones formales del Régimen ordinario, el criterio de exclusión debería haberse basado solamente en la dimensión económica de las explotaciones y no en los métodos o técnicas empleadas. Suponer que la capacidad, para el cumplimiento de obligaciones formales, de un empresario que tiene una explotación de 25 vacas de leche es superior a la de un agricultor que cultiva 500 hectáreas de tierra es situarse fuera de la realidad. Y por lo que se refiere a las técnicas de explotación) ¿qué diferencia hay entre producir leche, en la granja del ejemplo, u obtener hortalizas en cultivo de invernadero?

En suma, para excluir del REAGP a las explotaciones agrícolas se aplica solamente el criterio de la dimensión económica, en cambio para las ganaderas se utiliza, además, el del método de explotación. Hay que decir, sin embargo, que la VI Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas imponía este criterio de exclusión a los Estados miembros al regular el IVA en sus legislaciones nacionales.

La regulación posterior del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido) vino a complicar, todavía más, este embarullado asunto.

En efecto, esta Ley fue posterior a la reguladora de las Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre) que, como es sabido, suprimió algunos tributos y creó otros nuevos.

Entre los suprimidos figura la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, sustituida por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pero sobre bases completamente distintas. La primera gravaba el rendimiento referido a unidades productivas (hectáreas o cabezas de ganado) y la segunda el valor de los bienes inmuebles.

El Impuesto sobre las Actividades Económicas fue también creado por la Ley de Haciendas Locales, que se vio obligada a definir la ganadería independiente, sujeta a este. Pues bien, lo hizo copiando literalmente la establecida en el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, transcrita anteriormente. Y la Ley del IVA (Ley 37/1992) se remitió a dicha definición para caracterizar aquellas actividades ganaderas que quedaban excluidas del REAGP.

Resulta incomprensible que, casi veinte años después, se cometan los mismos errores que ya obligaron entonces a precisar, mediante Orden Ministerial, los criterios definidores de la ganadería independiente con el resultado expuesto en el apartado anterior.

Desde luego, de haberse aplicado dichos criterios hubiese quedado excluida del REAGP casi toda la ganadería española (5).

### 3.2. Impuesto sobre Actividades Económicas

Entre las actividades empresariales sujetas y no exentas a este Impuesto, su Ley creadora, enumeraba las agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios y mineras. Sin embargo, la efectiva aplicación del Impuesto quedaba supe- ditada a la publicación de las tarifas y la Instrucción correspondien- te, materia que fue regulada en septiembre de 1990 (Real Decreto Legislativo 1175/1990). Pero unos meses antes la Ley sobre Medidas en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria (Ley 5/1990, de 29 de junio) había establecido que las tarifas referentes a las activi- dades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras no se incluirían en el mencionado Real Decreto Legislativo, sino que serían objeto de otra norma, del mismo rango, que debería publicarse antes del 1 de octubre de 1991.

Con anterioridad al cumplimiento del plazo citado, otra Ley (Ley 6/1991, de 11 de marzo, por la que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas) excluyó del hecho imponi- ble del Impuesto el ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras, dejando sujeto al mismo, exclu- sivamente, el ejercicio de actividades de ganadería independiente.

Al final de este tortuoso camino nos encontramos, pues, con que sólo un tipo peculiar de ganadería, que sigue llamándose indepen- diente, queda sujeta al IAE mientras que las demás actividades gana- deras, junto con las agrícolas, forestales y pesqueras ni siquiera cons- tituyen hecho imponible, lo que equivale a decir que no están suje- tas al Impuesto.

Además, el IAE grava también los servicios agrícolas y ganaderos que se prestan, con o sin maquinaria, por personas distintas de los titula- res de las explotaciones y por cuenta de éstos. Norma que debería haber ofrecido la necesaria armonización con la correspondiente del IVA (6).

En la Ley 6/1991, se dan algunos motivos para modificar el ámbito objetivo del IAE:

---

(5) *Martín García, M. y Reyes Rodríguez, R. (1996):* Revista española de economía agraria, 175: pp. 9-39. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

(6) *Sancho Calabuig, J. (1999):* Tributación de agricultores y ganaderos, p. 29. Editorial CISS, S.A. Valencia.

- La inoportunidad de someter a tributación, por este Impuesto, el ejercicio de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras.
- La complejidad de la elaboración de las tarifas.
- La falta de garantía para la adecuada y eficaz implantación y gestión del Impuesto.

¿No se daban estas circunstancias en 1988?

Con la aprobación de las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondientes a la actividad ganadera independiente (Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto) quedó, por ahora, configurado el Impuesto, pero para precisar su ámbito objetivo la Instrucción tuvo que revisar los rigurosos criterios legales, que han sido enumerados anteriormente, con el fin de evitar que toda o casi toda la ganadería tuviera la consideración fiscal de independiente.

He aquí como se ha hecho:

Es ganado independiente aquel:

- a) «Que pade o se alimente, fundamentalmente, en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado. Se entiende que las tierras están explotadas por el dueño del ganado cuando, entre otras circunstancias, éste realice operaciones tales como abonado, siegas, henificación, ensilaje, empacado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a diente, etc.».

Es decir, se amplía hasta el límite de lo razonable el significado de lo que se entiende por explotar agrícola o forestalmente la tierra, para no atribuir la consideración de independiente a toda la ganadería extensiva que pade en tierras ajenas al dueño del ganado.

- b) El estabulado fuera de las fincas rústicas, según el estricto criterio legal. Pero, añade la Instrucción, que no se considerará como tal el que se alimenta de los productos de las explotaciones con independencia del lugar donde se aloje.

La Instrucción, por consiguiente, ha convertido en superfluo el criterio de estabulación; de hecho lo ha anulado.

- c) El trashumante o trasterminante. Criterio que la Instrucción matiza diciendo que no se considera tal el que se alimenta fundamentalmente con los productos de las tierras explotadas por el dueño del ganado. Y ya sabemos el alcance dado por la Instrucción al término explotar.



En resumen, el Real Decreto Legislativo 1259/1991 ha dejado sin efecto todos los criterios que la Ley estableció para caracterizar la ganadería independiente. O lo que es igual, ha reducido drásticamente el ámbito objetivo del IAE, de tal forma que sólo se considera ganadería independiente aquella cuya alimentación procede de henos, pajas, silos o piensos, adquiridos directamente por el ganadero, siempre que supongan más del 50 por ciento, en peso, de la alimentación total del ganado. Es decir, que después de los varios retoques efectuados durante seis años, se vuelve a definir la ganadería en cuestión exactamente lo mismo que en el viejo Reglamento del REAGP que desarrolló la primera Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 30/1985).

Además, el Anexo, del citado Real Decreto Legislativo, que detalla las tarifas, introduce dos nuevos conceptos que afectan a las ganaderías de bovino, ovino y porcino. Así pues, dentro de la categoría de «ganadería independiente» (división O) se contemplan las explotaciones extensivas de estos tres tipos de ganado, además de las intensivas.

Se define como extensiva «la explotación realizada con disposición total o parcial de una base territorial con aprovechamiento de pastos o prados para alimentar el ganado». La explotación intensiva no se define. Hay que entender, pues, que, «sensu contrario», es aquella que no dispone de base territorial que pueda dedicarse total o parcialmente a la alimentación del ganado.

Con independencia de que la expresión ganadería independiente (del suelo) extensiva es una verdadera «contraditio in terminis», supongamos dos explotaciones de ganado bovino de leche. Una dispone de una mínima base territorial, para proporcionar, por ejemplo, el 20 por ciento de la alimentación; la otra tiene que recurrir a comprar la totalidad fuera de la explotación. Ambas explotan el mismo número de cabezas de ganado lechero de alto rendimiento y aplican el mismo método de explotación.

La primera tiene la consideración de extensiva, a efecto del IAE, y la segunda, por ser intensiva, está gravada con una cuota por cabeza casi el doble que la anterior. No parece justificado tal tratamiento.

¿Puede haber ganadería extensiva de ovino y porcino que tenga la consideración de independiente? Muy difícil, puesto que el aprovechamiento a diente de pastos, rastrojeas, etc., es característico de esta explotación extensiva, y la misma Instrucción excluye este supuesto de la consideración de ganadería independiente.

Por último, no podemos dejar de referirnos a las situaciones que pueden plantearse como consecuencia de la aplicación del límite del

50 por ciento de la alimentación para calificar una explotación ganadera como dependiente o independiente.

Ya hemos apuntado que, actualmente, muchas explotaciones ganaderas claramente vinculadas a la explotación del suelo, ofrecen un mayor o menor grado de intensificación o, lo que es igual, utilizan, en mayor o menor proporción, piensos adquiridos fuera de la explotación. En los años escasos en pastos o henos es fácil que muchas se vean obligadas a adquirir piensos, de fuera, en proporción superior al límite. ¿Determinaría este hecho el cambio de su consideración como ganadería dependiente?

Otro aspecto del IAE que no puede soslayarse para obtener una visión precisa de esta figura tributaria es el que hace referencia a la «tributación por cuota cero» cuando por aplicación de las tarifas a las actividades ejercidas en la misma explotación, resulta un total de cuotas inferior a 6.000 pta.

En el Anexo se ha calculado la dimensión de las explotaciones ganaderas que señala el límite de lo que, en realidad, constituye un generoso cuadro de exenciones.

A fin de cuentas, si la ganadería independiente se define con el criterio del 50 por ciento en peso (de muy difícil exigencia en la práctica) y además se establecen los mínimos exentos señalados, bajo el eufemismo de la «cuota cero», hay fundadas razones para sospechar que la recaudación de las Haciendas Locales puede ser realmente exigua.

### **3.3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Desde 1979, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, general, personal y progresivo, apenas había sufrido reformas de importancia –si se exceptúan las relativas a la tributación de los incrementos y disminuciones patrimoniales– hasta la promulgación de la Ley 18/1991 obligada, en buena parte, por la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 20 de febrero de 1989, que declaró inconstitucionales determinados artículos de la Ley vigente, referente a la tributación de las Unidades familiares.

En lo que atañe a la tributación de las actividades empresariales y profesionales, uno de los aspectos más trascendentales de la reforma, según se expresa en la exposición de motivos de la propia Ley 18/1991, consistió «en el abandono del sistema tradicional de determinación del rendimiento por aplicación de un coeficiente sobre la cifra de ventas, para acudir a otro más realista: un conjunto de signos, índices, módulos o coeficientes generales o característicos de determinados sectores de actividad».

Esta modalidad de signos, índices o módulos ha venido implantándose gradualmente, de forma que ha sido 1995 el primer año en el que las actividades agrícolas y ganaderas se incluyen en la citada modalidad.

Derogada la Ley 18/1991 por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, mantiene ésta el régimen de estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas (Art. 45), calculándose el rendimiento neto mediante la utilización de signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad. Este régimen de estimación objetiva no podrá aplicarse para los contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros, en el año inmediato anterior, supere 75.000.000 de pta anuales, para el conjunto de sus actividades económicas.

Para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas, el límite anterior ha quedado establecido en 50.000.000 de pesetas, según el artículo 30 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La gran mayoría de las explotaciones agrarias pueden, por tanto, acogerse a este régimen.

El ámbito objetivo del régimen se delimita con la definición de las actividades o sectores de actividad a los que puede ser aplicable.

Son estos (7):

- Ganadería independiente.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Otros trabajos y servicios y actividades accesorias realizadas por agricultores o ganaderos que estén excluidos o incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Aprovechamiento que corresponde al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.
- Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

---

(7) Orden de 13 de febrero de 1998, por la que se da cumplimiento para 1998 y 1999 a lo dispuesto en los artículos 22, apartado 1 y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 37, 38, 39 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Orden de 22 de febrero de 1999, por la que se desarrollan, para 1999, el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Actividad forestal desarrollada por agricultores o ganaderos con carácter accesorio a su actividad agrícola o ganadera.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe, correspondiente a actividades industriales, en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

El volumen de ingresos (a efectos del indicado límite de 50.000.000 de pesetas) incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las mencionadas actividades, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones.

Se establece otra limitación cuantitativa para las actividades accesorias relacionadas en tercero y sexto lugar: el volumen de ingresos imputable a ellas debe ser inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y ganaderas.

En definitiva, el régimen de estimación objetiva y el especial simplificado del IVA se aplican simultáneamente a todas las actividades ganaderas a condición de que sean desarrolladas por personas físicas, que produzcan un volumen de ingresos menor de 50.000.000 de pesetas y siempre que no se haya renunciado expresamente a uno cualquiera de dichos regímenes. Se exceptúan las actividades ganaderas susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA y las forestales desarrolladas por agricultores o ganaderos, con carácter accesorio, para las que, obviamente, no puede exigirse dicha simultaneidad. Desde luego, que pueden acogerse al régimen de estimación objetiva.

No es en este trabajo donde cabe detallar otros aspectos de la normativa derivada de la Ley 66/1997 (8) y de la Ley 40/1998 que afectan a la ganadería. Señalaremos, no obstante, la modificación de los índices de rendimiento neto, la inclusión de los supuestos de transformación, elaboración o manufactura y de las actividades forestales, con sus correspondiente índices, en el cuadro de actividades agrícolas y ganaderas que pueden acogerse al régimen de estimación objetiva, así como las modificaciones en el cuadro de actividades del régimen especial simplificado del IVA.

La ganadería independiente está excluida del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA. Debe, pues, tributar por el

---

(8) Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

régimen especial simplificado, salvo renuncia, en cuyo caso lo hará por el régimen general de dicho impuesto.

Hasta 1998 ha existido una coordinación plena entre el régimen simplificado del IVA y el de estimación objetiva del IRPF, de forma que la renuncia o exclusión de uno de ellos producía idénticos efectos en el otro.

Desde la entrada en vigor de la Ley del IRPF (Ley 40/1998), el régimen de estimación objetiva se aplicará conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (9). Por su parte, el Reglamento, que desarrolla la Ley citada, establece que la renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA supondrá la renuncia al régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

A su vez, la exclusión del régimen especial simplificado del IVA supondrá la exclusión del régimen de estimación objetiva, también por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente (10). En resumen, el ganadero para el que resulte forzoso el régimen simplificado del IVA puede acogerse al de estimación objetiva del IRPF, pero no al de estimación directa en cualquiera de sus modalidades (normal o simplificada).

El ganadero que realiza actividades que pueden acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA puede tributar por estimación objetiva en el IRPF o por el de estimación directa en cualquiera de sus modalidades.

#### **4. EFECTOS DE LA INCLUSIÓN DE LAS ACTIVIDADES GANADERAS EN CATEGORÍAS «DEPENDIENTES» O «INDEPENDIENTES»**

Son varios los efectos, en el orden tributario, de la inclusión de las explotaciones ganaderas en una u otra categoría.

La ganadería dependiente puede acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, y a la estimación objetiva de la base imponible del IRPF. En ambos casos los ingresos no deben superar la cifra de 50.000.000 pta. Si se supera dicha cantidad las explotaciones ganaderas deberán incluirse en el régimen general del IVA y calcular la base imponible del IRPF por estimación directa.

---

(9) Artículo 45 de la Ley 40/1998, del IRPF.

(10) Artículo 34 del R.D. 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

La ganadería dependiente no está sujeta al IAE cualquiera que sea la dimensión económica de la explotación.

La ganadería independiente puede acogerse al Régimen simplificado del IVA y a la estimación objetiva de la base imponible del IRPF con la misma limitación que la dependiente, por dimensión económica.

Esta categoría de explotaciones está sujeta al IAE cualquiera que sea su dimensión económica.

## 5. RÉGIMEN FISCAL DE LA GANADERÍA INTEGRADA

### 5.1. Los contratos de integración

Se conoce como integración una forma de explotación ganadera consistente en que para la obtención del producto final intervienen dos tipos de empresas. Una, que denominaremos convencionalmente gran empresa, articula el proceso productivo implicando en él a un grupo, más o menos numeroso de pequeños agricultores o ganaderos. La primera es conocida con el nombre de «empresa integradora» o «integrador», y los segundos constituyen el grupo de los «integrados».

La fórmula, al menos en sus orígenes, ofrecía ventajas innegables para ambas partes. El integrador, se servía de las instalaciones y el trabajo del integrado, se ahorraba una buena parte de dos factores de producción de gran peso en los procesos de producción ganadera: capital fijo y trabajo y, además, se aseguraba la salida de sus piensos, ya que dicho integrador era, por lo general, una empresa fabricante de estos piensos. A su vez, el integrado ocupaba productivamente recursos ociosos o infrautilizados: edificios e instalaciones y trabajo; además, no necesitaba disponer del capital circulante que representan los animales, piensos y medicamentos, aportados por el integrador.

De no ser así, difícilmente el integrado hubiera podido acometer por sí solo estas actividades de producción ganadera.

Las relaciones entre integrador e integrados se formalizan en los llamados «contratos de integración» que suelen adoptar diversas modalidades. El modelo más generalizado contiene, como todo contrato, un conjunto de derechos y obligaciones para las partes que, muy resumidamente, se exponen a continuación:

- El integrador se obliga a entregar el ganado y los piensos necesarios para su engorde, que el integrado recibe en calidad de depositario.

También le compete la dirección técnico-sanitaria de la explotación y el pago de determinados impuestos.

Debe retirar el ganado al finalizar el período de cebo y pagar al integrado el precio convenido.

A cambio recibe de éste los animales cebados, que han de cumplir ciertas condiciones tanto en lo que se refiere al estado de los animales como a la cantidad de pienso consumido.

- El integrado se compromete a poner a disposición del integrador sus locales e instalaciones y a aportar el trabajo necesario para llevar a cabo el proceso de engorde del ganado, siguiendo las normas técnico-sanitarias que reciba del integrador.

Correrán de su cuenta, además, los gastos de vacunación, medicamentos, energía y los demás necesarios para realizar el engorde.

Pagará también determinados impuestos relacionados con la propiedad de los edificios o con la prestación del servicio.

A cambio tiene derecho a percibir el precio convenido, después de entregar los animales cebados en las condiciones estipuladas.

Este tipo de contrato, someramente descrito, viene asimilándose, en cuanto a su naturaleza jurídica, al de arrendamiento de servicios o arrendamiento de obra sin aportación de materiales. Pero sin entrar en esta cuestión, que no es el objeto de este trabajo, conviene apuntar que sólo la Comunidad de Cataluña los ha regulado mediante Ley. Algunas organizaciones profesionales agrarias vienen, por su parte, denunciando que se trata de verdaderos contratos de adhesión, circunstancia que se deriva de la existencia de un pequeño número de empresas poderosas, que actúan como integradoras, frente a una multitud de integrados que suelen tener la condición de agricultores o ganaderos pequeños o a lo sumo medianos.

## **5.2. Régimen fiscal del ganadero integrado**

Caracterizada la ganadería de integración, al menos en sus rasgos más generales, estudiaremos a continuación las figuras tributarias que afectan al ganadero integrado en cuanto tal, es decir, prescindiendo de aquellos impuestos que pueden afectarle como propietario de bienes inmuebles, o, por otras razones, al margen de su actividad como ganadero integrado.

### ***En el Impuesto sobre el Valor Añadido***

Están sujetos al IVA (Art. 41 de. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre) las entregas de bienes y las prestaciones de servicios rea-

lizadas, en el ámbito espacial del impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En el supuesto, más corriente, de que el integrado reciba en depósito las crías y el pienso y pueda ser legalmente considerado como un prestador de servicios, pueden darse dos situaciones:

- a) Que el integrado sea titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera, en cuyo caso los servicios prestados como integrado pueden incluirse en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca porque tienen la consideración legal de accesorios (Art. 27).

No obstante, dicha inclusión sólo será posible si estos servicios se prestan con los medios ordinariamente utilizados en la explotación y el importe de su facturación, junto con los demás servicios accesorios en el año inmediato anterior, no exceda del 20 por ciento del volumen total de operaciones de la explotación agrícola, forestal o ganadera principal.

- b) Que el integrado no sea titular de una explotación agrícola, ganadera o forestal, o bien, aún siéndolo, la facturación por servicios accesorios prestados el año anterior rebase el límite del 20 por ciento del volumen total de operaciones de la explotación agrícola, forestal o ganadera principal.

En este caso, el integrado tributaría por el régimen simplificado pagando una cuota igual al resultado de multiplicar el volumen de sus ingresos por el índice correspondiente.

Si renuncia al régimen simplificado, debe tributar por el general del IVA, en calidad de prestador de servicios.

La base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación y deberá repercutir íntegramente el importe del tributo (al tipo legalmente establecido) sobre aquél para quien realice la operación gravada. La misma repercusión cabe en el supuesto de que tribute por el régimen simplificado.

Si el integrado puede acogerse al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, tendrá derecho a percibir una compensación del 4 por ciento sobre el importe del servicio (4,5 por ciento a partir de 1998).

### ***En el Impuesto sobre Actividades Económicas***

El ganadero integrado, que acoge ganado propiedad de terceros, no tributa por este impuesto, ya que su actividad tiene la consideración



de ganadera dependiente. (Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto, Anexo II, Regla 2ª, 3).

### ***En el IRPF***

El IRPF grava la renta de las personas físicas (condición generalmente atribuible al integrado) entre cuyos componentes deben figurar los rendimientos obtenidos por el integrado como prestador de servicios de cría, guarda y engorde del ganado.

La tributación del integrado, por este impuesto, no ofrece peculiaridades significativas en el caso de que utilice el régimen de estimación directa.

Si se acoge al régimen de estimación objetiva, puede ocurrir que los servicios como integrado no se consideren como una actividad independiente de la explotación ganadera principal, en cuyo caso se computarán formando parte de ella. O bien, que se consideren como actividad independiente, aplicándoseles, en este caso, el índice de rendimiento neto del 0,56.

Para que suceda lo primero, el integrado deberá cumplir tres condiciones:

- a) Que preste servicio con los medios ordinariamente utilizados para el desarrollo de una actividad ganadera propia.
- b) Que ésta pueda acogerse al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA, es decir, que se trate de una ganadería dependiente.

Esta posibilidad está sujeta a la condición de que el volumen de ingresos imputable a los trabajos y servicios accesorios resulte inferior al correspondiente a las actividades agrícolas y ganaderas.

- c) Que el volumen de los ingresos derivados de los servicios no supere el 20 por ciento de los obtenidos en la explotación principal.

Si no se cumplen estas tres condiciones, el integrado puede acogerse al método de estimación objetiva, y sus rendimientos netos por esta actividad se calcularán aplicando el índice del 0,56 a la cifra de ingresos.

## **6. CONSIDERACIONES FINALES**

La reciente normativa reguladora de la tributación de la ganadería es excesivamente compleja y conceptualmente confusa. En ocasiones falta la necesaria armonización entre los diferentes tributos regula-

dos en numerosas disposiciones. Su simplificación y claridad redundarían en beneficio del contribuyente y de la Administración Tributaria.

Una hipotética revisión debería tener en cuenta que, tanto los regímenes especiales del IVA como las modalidades de estimación objetiva de la base imponible del IRPF tienen su razón de ser en las dificultades que puede encontrar el ganadero para cumplir las obligaciones formales que los regímenes generales u ordinarios exigen. Pero aquellas dependen más de la dimensión económica de las explotaciones que del método que se siga para llevar a cabo los procesos de producción.

Cuando sea necesario diferenciar las explotaciones ganaderas según el método de producción es preferible establecer categorías claramente definidas en lugar de las excesivas y artificiosas categorías vigentes.

El concepto de ganadería independiente –preferentemente ganadería no vinculada a la explotación del suelo– debería establecerse sobre la base de tres circunstancias: estabulación, alimentación con piensos comerciales y, en consecuencia, posibilidad de ser explotada con independencia de las condiciones del medio físico.

La complejidad, dispersión y falta de claridad de la normativa fiscal no son defectos que afecten solamente a los ganaderos. «A medida que la fiscalidad ha ido ampliando sus efectos a mayor número de contribuyentes hasta alcanzar a todos los ciudadanos sin excepción, se ha generalizado la idea de que la normativa tributaria es sumamente compleja y hasta esotérica...

Se trata de un fenómeno que ha adquirido mayor relieve, si cabe, en razón a la exigencia legal que incide en los contribuyentes, consistente no sólo en que han de efectuar las declaraciones tributarias procedentes, describiendo los hechos, situaciones o circunstancias de la vida real conectadas con los tributos, sino que, además, desde hace algunos quinquenios les ha sido impuesto el deber de practicar correctas operaciones liquidatorias, con aplicación de complicada normativa, y de ingresar, en plazo, en el Tesoro Público el importe autoliquidado» (11).

---

(11) Pont Mestres, M.: «Anómalo cómputo de intereses de demora». ABC del 5.4.99.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO FERNÁNDEZ, F. (1985): *Lecturas sobre fiscalidad agraria*. Ministerio de Economía y Hacienda y Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Madrid.
- EINAUDI, L. (1952): *Principios de Hacienda Pública*. Aguilar, S.A. Ediciones. Madrid
- SANCHO CALABUIG, J. (1999): *Tributación de agricultores y ganaderos*. Editorial CISS, S.A. Valencia.
- VARIOS AUTORES (1975). *Tributación de las rentas agrarias*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- LEY 30/1985: del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- LEY 39/1988: Reguladora de las Haciendas Locales.
- LEY 5/1990: sobre medidas en materia presupuestaria, financiera o tributaria.
- LEY 6/1991, por la que se modifica parcialmente el IAE.
- LEY 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- RD 1624/1992 Reglamento del IVA.
- RD legislativo 1175/1990, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- RD legislativo 1259/1991, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondientes a la actividad ganadera independiente.
- LEY 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- LEY 40/1998, de 9 de diciembre, Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.
- R.D. 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- ORDEN de 13 de febrero de 1998, por la que se da cumplimiento para 1998 y 1999 a lo dispuesto en el artículo 22, apartado uno y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 37, 38, 39 y 42 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- ORDEN de 22 de febrero de 1999, por la que se desarrollan, para 1999, el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## Anexo 1

NÚMERO MÁXIMO DE UNIDADES EXENTAS  
Impuesto sobre las actividades económicas  
División o, ganadería independiente

Concepto	Cuota pta/cabeza	Cuota cero hasta (nº de cabezas)
<b>Agrupación 01. Explot. ganado bovino</b>		
Grupo 011. Explot. extensiva de ganado bovino	155	39
Grupo 012. Explot. intensiva de bovino de leche	319	20
Grupo 013. Explot. intensiva de bovino de cebo	155	39
<b>Agrupación 02. Explot. de ovino y caprino</b>		
Grupo 021. Explot. extensiva de ovino	40	150
Grupo 022. Explot. intensiva de ovino de cría	50	120
Grupo 023. Explot. intensiva de ovino de cebo	25	240
Grupo 024. Explot. ganado equino	33	182
<b>Agrupación 03. Explot. ganado porcino</b>		
Grupo 031. Explot. extensiva de ganado porcino	45	134
Grupo 032. Explot. intensiva de porcino de cría	133	46
Grupo 033. Explot. intensiva de porcino de cebo	30	200
<b>Agrupación 04. Avicultura</b>		
Grupo 041. <i>Avicultura de puesta</i>		
Epígrafe 041.1. Reproductoras de puesta	3,40	1.765
Epígrafe 041.2. Ponedoras huevos > 4 meses	1,80	3.334
Grupo 042. <i>Avicultura de carne</i>		
Epígrafe 042.1. Reproductoras de carne	3,40	1.765
Epígrafe 042.2. Pollos y patos de carne	0,20	30.000
Epígrafe 042.3. Pavos, faisanes y palmípedos reproduc.	1,80	3.334
Epígrafe 042.4. Pavos, faisanes y palmípedas carne	2,00	3.000
Epígrafe 042.5. Codornices para carne	0,10	60.000
<b>Agrupación 05. Cunicultura</b>		
Grupo 051. Por cabeza reproductora	17	353
<b>Agrupación 06. Otras</b>		
Grupo 061. Explot. caballar, asnal y mular	100	60
Grupo 062. Apicultura (cuota por colmena)	8	750 colmenas
Grupo 069. Otras (cuota por obrero)	9.200	1 obrero

Fuente: Elaboración propia a partir de las tarifas establecidas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990.

## **RESUMEN**

### **Algunos aspectos de la tributación de la ganadería en España**

Describe este estudio los diferentes tributos que recaen sobre el rendimiento y el ejercicio de la actividad ganadera, poniendo de manifiesto la complejidad de la normativa fiscal, su dispersión y la escasa adecuación a la realidad de las categorías establecidas a efectos tributarios.

**PALABRAS CLAVE:** Fiscalidad agraria, tributación de la ganadería.

## **SUMMARY**

### **Some aspects on the livestock taxation in Spain**

This study describe the different taxes to burden the out-put and the practice of the livestock. The complexity of the regulation governing this taxes and the unsuited livestock types instituted for taxation are also analysed.

**KEYWORDS:** Agricultural taxation, livestock, agriculture.

