Spanish Journal of Agricultural Research (2003) 1 (2), 3-16

Las especialidades tributarias para la determinación de la renta en la actividad agraria. La función de neutralidad-precio como instrumento de análisis

J. F. Juliá Igual[1] y S. Marí Vidal*[2]

[1] *Escuela Técnica Superior de Ingenieros Agrónomos. Departamento de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia. Cno. de Vera, s/n. 46071 Valencia. Spain*

[2] *Facultad de Administración y Dirección de Empresas. Departamento de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia. Cno. de Vera, s/n. 46071 Valencia. Spain*

Resumen

La existencia de especialidades tributarias que persiguen la simplificación en el cálculo del rendimiento neto de la actividad agraria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es una realidad, no sólo en España sino también en otros países europeos. Esto hace necesario el desarrollo de modelos que permitan evaluar la bondad de estos métodos frente a los generales o de Estimación Directa, en cuanto a si el rendimiento obtenido difiere entre ambos métodos. En este trabajo se desarrolla un modelo de análisis que permite establecer intervalos de precios para los productos agrícolas que determinen la conveniencia de elegir uno u otro método de estimación. En el caso concreto del estrato de dimensión «todas» de la Orientación Técnico-Económica de cítricos a partir de los datos de la Red Contable Agraria Nacional, el precio que discriminaría la elección del régimen simplificado de estimación objetiva por signos, índices o módulos frente al de estimación directa se sitúa en 0,14 € kg^{-1}. El índice de neutralidad del régimen simplificado, para el precio percibido por los citricultores en el año 1998 (0,21 € kg^{-1}), toma un valor de 0,46, lo que indica que el rendimiento obtenido por el régimen de estimación objetiva es un 46% del obtenido por el de estimación directa, resultando por tanto beneficioso para el agricultor la tributación por el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos.

Palabras clave: IRPF, rendimiento actividad agraria, función de neutralidad impositiva.

Resumen

Tributary specialities for determination of agrarian income. The function of neutrality-price as analysis tool

The existence of tributary specialities to obtain simplification in calculating net yields of agrarian activity in Individual Income Tax is real, not only in Spain but also in other European countries. This makes necessary the development of models that allow to evaluate the goodness of these methods against General or Direct Estimation ones, as for if the obtained yield differs between both methods. In this paper, it is developed an analysis model that allows the establishment of intervals of prices for agricultural products that determine the convenience of the election of one or another estimation method. We apply this methodology to analyze tax situation on citrus production using data from the National Agricultural Accounting Net. The price that would discriminate the election of simplified methods against normal ones is located in 0.14 € kg^{-1}. The neutrality index of a simplified method for the price perceived by citrus producers in 1998 (0.21 € kg^{-1}) was 0.46. This value indicates that the net yield calculated using the simplified method represents a 46% which is obtained using the normal one. So simplified methods are better for farmers.

Key words: individual income tax, agrarian activity income, tax neutrality function.

Introducción

La Ley General Tributaria (LGT) no establece de forma explícita el concepto de base imponible. No obstante, es posible definirla como la cuantificación y valoración del hecho imponible, conforme a las normas, medios y métodos que la ley propia de cada tributo establezca para su determinación, dentro de los regímenes de estimación aplicables (Menéndez, 1998; Queralt *et al.,* 2001).

Los regímenes existentes para la determinación de la base imponible son, según la LGT:

— Estimación Directa, que se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o

* Corresponding author: smarivi@upvnet.upv.es
Received: 19-09-02; Accepted: 18-12-02.

de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.

— Estimación Objetiva, que se utilizará cuando así lo establezca la Ley propia de cada tributo. Se caracteriza por usar unos índices o módulos de carácter objetivo, generales o establecidos para determinados sectores, actividades, operaciones, etc. Lógicamente, esta forma de operar provocará diferencias entre la base imponible así calculada, y la base imponible, o capacidad económica real del sujeto pasivo.

— Estimación Indirecta, que únicamente se utilizará en las hipótesis tasadas que lo permitan. Sus características principales son la subsidiariedad respecto de los dos regímenes anteriores, y que no se basa en los datos reales, sin perjuicio de que pudiera usar los que resultasen disponibles.

Así pues, en España, al igual que como veremos en otros países europeos, se prevén regímenes de especialidad tributaria en función de las condiciones del sujeto pasivo, o de la actividad que desarrolla.

Es el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (Aguirre *et al.,* 1982, García Azcárate, 1986), el Régimen Fiscal de Cooperativas (Server y Marín, 1998), y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que será el que nos ocupará en el presente trabajo.

En el IRPF, las razones de la existencia de los regímenes de especialidad tributaria cabe buscarlas, entre otras, en la medida en que el legislador entendía que en determinados casos, la aplicación del Régimen de Estimación Directa presentaba complicaciones por el hecho de que los sujetos pasivos no disponían de una organización administrativa de entidad suficiente para contabilizar adecuadamente las operaciones económicas que realizaban y, consiguientemente, la Administración encontraba notorias dificultades en el momento de comprobar la situación fiscal del mismo. Por ello, tradicionalmente se ha admitido la posibilidad de que determinados contribuyentes cuantifiquen sus rentas de acuerdo a sistemas presuntivos o indiciarios que, en esencia, simplifican los deberes contables y registrales de las operaciones y posibilitan que la renta sujeta a gravamen se determine de forma indiciaria o por aproximación, teniendo en cuenta ciertas circunstancias que concurren en el desarrollo de su actividad (Martín y Lozano, 1993).

Sin embargo, uno de los principales problemas que presentan estas especialidades tributarias es que en general, como hemos visto, tratan de simplificar la gestión fiscal en base a diferentes sistemas de cálculo de las cuotas. En este sentido, el problema fundamental que se presenta es lo que fue calificado por Nieves (1980) como «*una especie de privilegio fiscal*» o Cordón (1990) como «*renta fiscal»,* al encontrarse con que los rendimientos obtenidos por aplicación del Régimen Simplificado de Estimación Objetiva Singular vigente resultaban muy por debajo de los reales, sobre todo en el caso de las actividades agrarias.

En este contexto, los objetivos planteados en el presente trabajo fueron los siguientes:

a) El estudio de los diferentes sistemas de determinación del rendimiento neto en la actividad agraria vigentes en la actualidad en la Unión Europea.

b) Y el desarrollo de un modelo de análisis de la neutralidad de los rendimientos netos distinto de los empleados hasta la fecha, de forma que permitan una revisión sistemática más operativa de la neutralidad y faciliten la actualización para lograrla, de los porcentajes o índices empleados.

Estos objetivos se lograrán, por un lado, a través del estudio de las diferentes legislaciones que en materia tributaria se encuentran vigentes en la actualidad. La escasa armonización del IRPF en la Unión Europea hace que el estudio de las especialidades en otros países cobre si cabe mayor interés que en el caso de la imposición indirecta, donde los elevados niveles de armonización existentes hacen que apenas existan diferencias entre países.

Por otro lado, y a través de una revisión bibliográfica determinaremos las principales aportaciones que han realizado los distintos modelos de neutralidad que se han venido desarrollando hasta la fecha. De este modo nos podremos plantear el segundo de los objetivos, en el que definiremos un modelo de análisis a partir de funciones de rendimiento neto donde la variable explícita sea el precio de los cultivos, de forma que podamos establecer intervalos de precios a partir de los que definir situaciones de proteccionismo, neutralidad o beligerancia.

Las especialidades tributarias de determinación de la renta agraria en la Unión Europea. Algunos ejemplos

Lo primero que debemos señalar en este punto es que, al contrario de lo ocurrido en la imposición indirecta, y específicamente con el IVA, en el caso de la imposición directa, el proceso de armonización de las

legislaciones de los Estados Miembros está siendo muy lento y los objetivos ya alcanzados son todavía muy pobres. Más aún, para el caso de la determinación de rendimientos de las actividades económicas en el caso de la imposición sobre las personas físicas, los logros alcanzados son prácticamente inexistentes.

Entre las causas de esta resistencia a la armonización podemos encontrar, por un lado las de carácter externo a los Estados Miembros, y que tienen su máximo exponente en el hecho de que el propio Tratado de la Comunidad Europea no atribuye ninguna competencia comunitaria en este sentido, pues en opinión de Aparicio *et al.* (2000), el artículo 220 (actualmente 293) en el que se señala que «Los Estados Miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales: —la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad (...)», únicamente obliga al logro de los objetivos señalados.

Por otro lado, y en relación con causas de carácter interno, encontramos por una parte la resistencia de los Estados Miembros a ceder su soberanía tributaria, y por otra en las consecuencias que se derivarían por la variación en el reparto de la carga tributaria entre capital y trabajo, sin menoscabo del papel que los impuestos directos vienen jugando en las últimas décadas como instrumento de política coyuntural en manos de los Estados (Aparicio *et al.,* 2000).

Los avances conseguidos hasta la fecha, como ya se ha indicado, son mínimos y en todo caso tienen relación con el Impuesto sobre Sociedades más que con el IRPF. A este respecto, por tanto, poco podemos aportar en el caso concreto de la determinación de rendimientos en las actividades económicas, y concretamente en la existencia de regímenes especiales de determinación de la renta en la actividad agraria.

Antes de intentar realizar el análisis comparado de la tributación de la agricultura en Europa, debemos señalar que en todos los países analizados existe un impuesto sobre la renta de las personas físicas, y que dicho impuesto grava los rendimientos derivados de las explotaciones agrarias (Rodríguez y Briz, 1985).

Ahora bien, ahondando un poco más en cuanto a la forma de determinar esos rendimientos agrarios, nos encontramos con que en un estudio realizado sobre la Fiscalidad Agrícola en seis países europeos, Alemania, Dinamarca, Francia, Holanda, Reino Unido y Suecia [European Federation of Agricultural Consultancy (EFAC), 2000; Nuytten *et al.,* 2001], se pone de manifiesto como de entre éstos, sólo Alemania y Francia disponen de un régimen fiscal específico para cuantificar las rentas agrarias. Adicionalmente encontramos el caso español, en el que la existencia de las especialidades tributarias tiene una dilatada trayectoria.

En Holanda, Suecia, Reino Unido y Dinamarca, en principio, todos los agricultores deben llevar una contabilidad que constituye la base de cálculo del impuesto, no disponiendo de una categoría específica para la determinación de la renta agraria.

En Suecia hay algunas reglas especiales para la agricultura, aunque las más importantes son para la silvicultura, de forma que tiene en cuenta las especiales características de ésta en cuanto a su largo tiempo de producción. De este modo, se permite al productor repartir la renta a lo largo de varios años.

En el Reino Unido se realiza una definición especial de la actividad agraria, al restringirla únicamente a la ocupación de la tierra con fines de cultivo, excluyendo específicamente cualquier actividad comercial que de ella se derive. Por lo demás, el tratamiento de la agricultura no difiere del que se aplica para otras ramas de actividad.

En Francia y Alemania, por el contrario, la mayoría de agricultores no llevan contabilidad, salvo que superen ciertas variables relacionadas con las características de la explotación. No obstante, en ambos países intentan que los agricultores lleven voluntariamente la contabilidad, para lo cual se les concede una reducción de impuestos que cubra los costes extra que ello generaría. La razón lógicamente hay que buscarla en el interés de la Administración de ambos países para que los agricultores tributen sobre la base de su resultado real y no usando métodos de estimación.

El caso de Francia

En Francia, al objeto de determinar la renta agraria existen dos posibles regímenes: el «régimen tasado» y el «régimen de la renta real o verdadera», pudiendo este último ser simple o estándar.

El «régimen tasado» es aplicable a aquellos agricultores cuyos ingresos medios de los últimos dos años sean inferiores a 76.224 euros. Entre 76.224 y 274.408 euros de volumen de ingresos pueden acogerse al sistema simplificado del «régimen de la renta real o verdadera», quedando reservado el sistema normal o estándar de este régimen a los agricultores con ingresos superiores.

Generalmente, los agricultores acogidos al «régimen de la renta real o verdadera», permanecen en es-

te régimen incluso aunque sus ingresos desciendan por debajo de 76.224 euros. En este sentido, alrededor de las dos terceras partes de los agricultores, que representan entre el 20 y 30% de la producción agraria en Francia, utilizan el «régimen tasado», mientras que el resto, que representan entre el 70 y 80% de la producción agraria, son obligados a utilizar el «régimen de la renta real o verdadera».

Para determinar los límites para poder acogerse a los diferentes sistemas de determinación de rendimientos se tienen en cuenta todos los ingresos provenientes de la explotación, incluyendo las subvenciones para compensar pérdidas de renta. Sin embargo, no se tienen en cuenta las plusvalías por la venta de inmovilizados ni las subvenciones de capital.

A continuación desarrollaremos brevemente los distintos sistemas (EFAC, 2000).

«Régimen tasado»

El proceso de cálculo se divide en varias etapas:

La primera de ellas es colectiva, consistiendo en establecer para una región o una parte de ella, el beneficio agrícola medio para cada tipo de cultivo. Si hay cultivos «especiales» (flores, viñas, setas, etc.) se establece un beneficio medio por unidad de producción. Es una Comisión la encargada de establecer estos beneficios medios.

En la fase individual, se trata de calcular el «valor tasado personal». Para ello, se realiza una clasificación de la tierra de acuerdo al tipo de suelo. El beneficio medio por hectárea de una categoría es igual al beneficio medio de la región sobre el que se aplicará un coeficiente multiplicador o reductor.

El número de hectáreas o de unidades producidas durante el año se multiplican por el beneficio medio por hectárea de tierra o unidad de producción que pertenezcan al agricultor. Posteriormente se realiza una corrección de este resultado en función de que el agricultor sea propietario o arrendatario.

Como podemos comprobar, en este método no se tiene en cuenta ni los ingresos ni los gastos de la explotación, y el rendimiento calculado depende de factores exógenos al sistema de producción empleado por el agricultor.

No obstante, debe señalarse que en opinión de diversos autores, este régimen podría cambiar a otro basado en un porcentaje fijo sobre la cifra de ventas, como ocurre desde el 1 de enero de 1999 para las pequeñas empresas industriales o de negocios. Este porcentaje está fijado en un 30% sobre la cifra de ventas.

«Régimen de la renta real o verdadera»

Como ya hemos indicado, este régimen de determinación de rendimientos se concreta en dos sistemas diferentes:

Sistema normal o estándar

En este sistema, la renta se determina por aplicación de las mismas reglas que para las empresas industriales o de negocio, por lo que depende del resultado final de la contabilidad. Se tienen por tanto en cuenta todos los ingresos y gastos necesarios, de acuerdo a las reglas normalmente aceptadas.

Sistema simplificado

Se trata, como su propio nombre indica, de una simplificación del sistema normal o estándar.

La diferenciación respecto del sistema normal es, por un lado, que los productos agrícolas se valoran no a su coste sino al precio de mercado del día de cierre de la contabilidad. Este valor será reducido en un 20% en la mayoría de las existencias y un 30% para el ganado y la viña. Otras existencias serán valoradas a su precio de adquisición.

Por otro lado no pueden realizarse provisiones.

Como vemos se trata básicamente de simplificar el cálculo del valor de las existencias.

El caso de Alemania

Alemania es el otro país de los analizados en el estudio que tomamos de referencia, en el que existen determinados beneficios para la agricultura y la silvicultura. Entre los mismos se incluyen:

— Exención del impuesto comercial sobre la renta fijado por los municipios en Alemania.

— Reglas especiales en materia de obligaciones contables.

— Exenciones especiales y reducciones del tipo impositivo en el régimen de imposición sobre la renta.

Tabla 1. Beneficio fijo estimado en función del valor de la hectárea de tierra

Valor de la hectárea (€)	Beneficio estimado por hectárea (€)
Hasta 153	205
Hasta 256	307
Hasta 511	358
Hasta 767	409
Hasta 1.023	460
Más de 1.023	511

Fuente: EFAC (2000).

En relación con la determinación del rendimiento en la actividad agraria, existe un método simplificado. Su método de cálculo cambió sustancialmente en el año 1999. En la actualidad, el método queda reservado a aquellos no obligados a llevar contabilidad, y cuya superficie de cultivo sea inferior a 20 hectáreas.

El método se estructura sobre la base de un beneficio fijo estimado, calculado a partir del «valor de la hectárea de tierra», el cual se determina oficialmente para todas las explotaciones. De este modo, se establecen 6 intervalos en función del valor de la hectárea de tierra, que atribuyen el beneficio fijo estimado (Tabla 1).

No obstante, el interés de la Administración alemana por que los agricultores abandonen estos métodos simplificados, se manifiesta en la concesión de 1.022 euros a aquellos agricultores que voluntariamente desarrollen una contabilidad adecuada a partir de la que poder calcular el rendimiento, con ciertas limitaciones en cuanto al beneficio del primer ejercicio fiscal, que debe ser menor de 25.565 euros. Si se supera el límite anterior, la subvención anterior se va reduciendo en un 20% del exceso, por lo que para beneficios iguales o superiores a 30.677 euros, la subvención queda anulada. En 1999, la subvención se redujo a 511 euros, siendo válida para los ejercicios 1999 y 2000. En esta línea, el límite del beneficio se redujo a 20.451 euros.

El caso de España

Con la entrada en vigor a partir del 1 de enero de 1999 del la Ley 40/1998 del IRPF se introducen algunas novedades, si bien para el caso de la determinación de los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales, a las que ahora denomina la ley como actividades económicas, no lo son tanto, pues las diferencias que se presentan con la Ley y el Reglamento anterior de 1991, ya habían sido introducidas en gran medida por el Real Decreto 37/1998 de 16 de enero. La nueva normativa no hace más que refrendar lo ya aprobado en este Real Decreto.

Así pues, la determinación de los rendimientos de actividades económicas podrá realizarse a través de los siguientes regímenes:

— Estimación Directa en la Modalidad Normal.

— Estimación Directa en la Modalidad Simplificada.

— Estimación Objetiva por Signos, Índices o Módulos.

— Estimación Indirecta.

El rendimiento neto, mediante la utilización del **Régimen de Estimación Directa**, se determinará por la diferencia entre la totalidad de los ingresos, incluidos el autoconsumo, las subvenciones y demás transferencias, y los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que procedan los ingresos. Es decir, básicamente la ley se remite a las normas de cálculo del Impuesto sobre Sociedades. Este régimen de tributación será de aplicación a aquellos agricultores y ganaderos que o bien hayan superado los límites establecidos para su tributación por los otros regímenes existentes (300.506,05 € como volumen de ventas para sus actividades agrarias ó 450.759,08 € para el conjunto de sus actividades económicas, en el caso de la Estimación Objetiva; ó 601.012,10 € de volumen de ventas en el caso de la Estimación Directa en su modalidad simplificada), o bien hayan renunciado voluntariamente a estos otros regímenes (Casquet y Gómez-Limón, 2001a).

La **Estimación Objetiva por Signos, Índices o Módulos** constituye a partir del ejercicio 1995 el modo usual de tributación salvo renuncia de los agricultores y ganaderos, y eso como consecuencia de la novedad establecida por la Orden de 29 de noviembre de 1994 consistente en la inclusión en la modalidad de signos, índices o módulos del método de Estimación Objetiva del IRPF, de las actividades agrícolas y ganaderas (Sancho, 1997).

El esquema de cálculo del rendimiento responde a un proceso en cadena de aplicación de una serie de índices, partiendo del volumen total de ingresos del agricultor o ganadero. Así sobre éstos se aplicará un porcentaje variable según el tipo de cultivo y según se sometan o no a transformación los productos allí obtenidos. Esto será el rendimiento neto previo.

Este rendimiento se podrá minorar en el importe de las amortizaciones de los inmovilizados correspondientes obteniendo el rendimiento neto minorado.

Con la finalidad de ajustar el rendimiento obtenido por este método a las características específicas de la actividad del sujeto pasivo, se aplican a continuación una serie de índices correctores como son el derivado de la utilización exclusiva de medios de producción ajenos, o el derivado de la utilización de personal asalariado entre otros (Juliá *et al.,* 2002), obteniendo el rendimiento neto de módulos.

Finalmente, y en función de que se habilite expresamente por alguna disposición legal, se podrá aplicar un coeficiente corrector adicional cuyas características se definen en la correspondiente disposición, obteniendo de este modo el rendimiento definitivo.

Actualmente, y como consecuencia del Real Decreto 37/1998 de 16 de enero, en el caso de la Estimación Objetiva se producen una serie de novedades entre las que destacan la incompatibilidad con la Estimación Directa, las nuevas reglas de coordinación con los Regímenes Especiales Simplificados y de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA, y la consideración en el cálculo del rendimiento neto de las amortizaciones del inmovilizado, eso sí con una tabla específica para este método.

En cuanto a la **modalidad Simplificada de Estimación Directa**, el rendimiento neto se obtendrá por diferencia entre ingresos y gastos, simplificando el cálculo de algunos de ellos, especialmente aquellos que, según las reglas generales, tendrían mayores exigencias contables, estos son las amortizaciones, que se calcularán por el método lineal y de acuerdo a una tabla específica de amortización, y las provisiones y gastos de difícil justificación que se sustituyen por el coeficiente del 5%.

Eficiencia tributaria *versus* neutralidad impositiva

La existencia de estos regímenes especiales para la determinación del rendimiento neto, sin ninguna duda van a introducir diferencias en el resultado final obtenido por aplicación de éstos comparados con los sistemas normales o de Estimación Directa. Y es justo en este punto donde aparece el término de eficiencia tributaria.

En este sentido, la medición de la eficiencia tributaria puede ser evaluada desde una doble perspectiva. Por un lado, desde la capacidad recaudatoria, que respondería a un objetivo de este signo, y por otro, desde la neutralidad impositiva, definida ésta en relación con las diferentes aplicaciones u opciones que la norma permite, como aquella en que la determinación de la carga tributaria (o cuota) se corresponde más fielmente con la realidad.

Desde esta última perspectiva, debe entenderse como neutralidad aquella situación en que la carga correspondiente a la renta, o base imponible que corresponde al desarrollo de una actividad, coincide independientemente de que el método de cálculo utilizado para su determinación haya sido el de Estimación Directa u Ordinaria, o cualquier otro que, en virtud a una especialidad tributaria, se ofrece para algunos contribuyentes de forma simplificada. En caso de no coincidencia, nos encontraremos ante una situación de beligerancia cuando el rendimiento obtenido en el régimen general sea menor que el obtenido en el régimen simplificado, y de proteccionismo en el caso contrario.

Si bien los estudios sobre neutralidad comienzan en la década de los ochenta para el caso del IVA (Aguirre *et al.,* 1982; García Azcárate, 1986; Juliá y Del Campo, 1994; Gómez-Limón y Berbel, 1995), en relación con la determinación del rendimiento de las actividades agrarias en el IRPF, estos estudios se inician con posterioridad (Tabla 2).

Como vemos, ha sido la Red Contable Agraria Nacional (RECAN) la base de datos utilizada para la realización de los diferentes estudios, y que será la que utilicemos también en este trabajo, si bien conviene realizar una serie de precisiones.

El sistema utilizado por la RECAN para calcular lo que en la misma se define como disponibilidades empresariales es similar al que se utiliza para el cálculo del rendimiento neto en el sistema de Estimación Directa. Sin embargo, la diferencia entre ambas estriba en que en el esquema de resultados de la RECAN no figura la deducción como gastos del importe de las cotizaciones a la Seguridad Social del empresario ni el importe de las dotaciones a las provisiones (Sabaté, 1995).

En el caso de las cotizaciones a la Seguridad Social, podríamos soslayar la falta de concordancia entre las disponibilidades empresariales de la RECAN y el rendimiento neto de las actividades agrarias, sin más que tener en cuenta dichas cotizaciones, que podemos obtener del Instituto Nacional de la Seguridad Social. Sin embargo, en el caso de la agricultura, al existir un régimen especial de afiliación, nos encontramos con el problema de conocer qué agricultores se encuentran

Tabla 2. Evolución de los modelos de medición de la eficiencia tributaria en la renta de la actividad agraria en España

Autor	Año	Concepto que introduce	Fuente de datos	Observaciones
Sabaté P.	1994	Perjuicio y beneficio	RECAN	Comparación ED con EO coeficientes
Sabaté P.	1995	Perjuicio y beneficio	RECAN	Comparación ED con EO signos, índices y módulos
Martín M.	2000	Ventaja y desventaja fiscal	RECAN	Comparación ED con EO signos, índices y módulos
Casquet E., Gómez-Limón J.A.	2001	Neutralidad, proteccionismo y beligerencia	RECAN	Comparación ED con EO signos, índices y módulos, IVA, medidas compensatorias
Marí S., Juliá J.F.	2001	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	RECAN	Evolución neutralidad

Fuente: Elaboración propia a partir de Sabaté, 1994; Sabaté, 1995; Martín, 2000; Casquet y Gómez-Limón, 2001a; Casquet y Gómez-Limón, 2001b; Marí y Juliá, 2001a, y Marí y Juliá, 2001b. RECAN: red contable agraria nacional. ED: estimación directa. EO: estimación objetiva.

afiliados al Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social (REASS), o al Régimen Especial de Autónomos (REA).

La afiliación al REASS es sin duda más ventajoso para el agricultor, pues supone un coste menor que el del REA. No obstante, la afiliación al REASS supone el cumplimiento de una serie de condicionantes (Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2001), que con los datos facilitados por la RECAN resultan imposibles de determinar. El supuesto de que la mayor parte de los agricultores se encuentran acogidos al REASS, tal y como se ha realizado en otros trabajos (Martín, 2000), creemos que efectivamente no supondrá un sesgo importante en los resultados por la escasa significación de la diferencia entre el importe de la cotización en un régimen u otro respecto al nivel de gastos de las explotaciones consideradas, y porque efectivamente, tal y como se recoge en esos trabajos, la mayor parte de agricultores se encuentran acogidos al mismo.

En lo referente a las dotaciones a las provisiones, es bien cierto que no disponemos de información, por lo que seremos incapaces de evaluar el importe de las mismas. Sin embargo, conviene hacer la puntualización de que en el caso del sector agrario, y para los agricultores que tributan como personas físicas, el valor de las mismas es, en general, de escasa importancia, por lo que la no consideración de éstas no supondrá una rémora importante.

Otra fuente de distorsión de los datos aportados por la RECAN la constituyen las amortizaciones. En la normativa fiscal, existen unas tablas que establecen coeficientes máximos y períodos máximos de amortización de los distintos elementos de inmovilizado que se aplicarán sobre el valor de adquisición de los mismos. Con los datos que facilita la RECAN, se hace imposible conocer si lo que allí se recoge como amortización está dentro de los límites que las tablas oficiales permiten o no. Sin embargo, este hecho no parece que pueda considerarse como excesivamente restrictivo, pues la propia Administración establece diferentes tablas de amortización en función del método fiscal elegido para la determinación del rendimiento neto (Tabla 3).

Como puede observarse, si bien apenas existen diferencias entre las tablas de amortización para la Estimación Directa y la Simplificada, sí las hay en el caso de la Estimación Objetiva. Desde un punto de vista técnico, tal diferenciación no tiene ninguna justificación, pues no parece razonable pensar que los inmovilizados de una explotación agraria sufran una depreciación diferente en función del método de tributación que su propietario haya elegido. Posiblemente el legislador, en la medida en que introduce esta posibilidad de practicar las amortizaciones como incentivo a la inversión, decidiera dar un tratamiento más favorable a los agricultores acogidos al Régimen de Estimación Objetiva, lo que introduce sin duda un elemento que afectará de manera directa a la neutralidad de este régimen.

No obstante, y a los efectos de cálculo con los datos de la RECAN, no va a ponerse de manifiesto esta diferencia en el cálculo de las amortizaciones pues el

Tabla 3. Tablas de amortización en función del método fiscal elegido vigentes

Elemento	Estimación directa normal[1]		Estimación directa simplificada[2]		Estimación objetiva[3]	
	Coef. lineal máximo	Período máximo	Coef. lineal máximo	Período máximo	Coef. lineal máximo	Período máximo
Edificios y otras construcciones	3%	68 años	3%	68 años	5%	40 años
Instalaciones, mobiliario, enseres y resto de inmov. mat.	10%	20 años	10%	20 años	25%	8 años
Maquinaria	12%	18 años	12%	18 años	25%	8 años
Elementos de transporte	16%	14 años	16%	14 años	25%	8 años
Equipos trat. información y	25%	8 años	26%	10 años	40%	5 años
sistemas y prog. informáticos	33%	6 años	26%	10 años	40%	5 años
Útiles y herramientas	25%	8 años	30%	8 años	40%	5 años
Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16%	14 años	16%	14 años	22%	8 años
Ganado equino y frutales no cítricos	8%	25 años	8%	25 años	10%	17 años
Frutales cítricos y viñedos	4%	50 años	4%	50 años	5%	45 años
Olivar	2%	100 años	2%	100 años	3%	80 años

Fuente: [1] Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 537/1997, de 14 de abril) (BOE n.° 98, de 24 de abril de 1997). [2] Orden de 27 de marzo de 1998 del Ministerio de Economía y Hacienda (BOE n.° 75, de 28 de marzo de 1998). [3] Orden de 13 de febrero de 1998 del Ministerio de Economía y Hacienda (BOE n.° 39, de 14 de febrero de 1998).

valor facilitado en esta base de datos es la propia amortización y no el valor de los inmovilizados a partir del cual aplicásemos las citadas tablas de amortización.

La función de neutralidad-precio. Una aplicación al cultivo de cítricos

Definición y elementos del modelo

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

De este modo, podremos estimar, para diferentes niveles de precios, cuál es el método de estimación de rendimientos más beneficioso para el agricultor en condiciones normales de producción. Situaciones de rendimientos atípicamente bajos, como los causados por heladas o sequías, no podrán ser estudiados, puesto que por un lado suponen habitualmente la modificación de los coeficientes o índices que se utilizan en la determinación del rendimiento neto en Estimación Objetiva, y por otro son consecuencia de situaciones imprevisibles.

El modelo lo aplicaremos a partir de los datos facilitados por la RECAN para la Orientación técnico-económica (OTE) de cítricos y el ejercicio 1998 por ser el más cercano al momento actual, del que existen los datos publicados.

Hipótesis y su definición

Las hipótesis con las que trabajaremos serán:

— El valor de las dotaciones de las provisiones es nulo.

— El importe de las amortizaciones facilitado por la RECAN es válido para cualquiera de los métodos de cálculo del rendimiento neto, al suponer que se encuentra en el intervalo comprendido entre el coeficiente máximo y el período máximo de amortización de cualquiera de las tablas vigentes para cada uno de los métodos.

— Cotización a la Seguridad Social. Utilizaremos como único supuesto el de que los agricultores se encuentran incluidos en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, por las razones ya apuntadas.

— Los rendimientos y costes de producción se suponen conocidos por las razones que se expresarán a continuación.

Formulación y cálculo

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

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

$$RN_{ED} = I - G = (p * q + S) - G$$

donde:

RN_{ED}, es el rendimiento neto por el método de Estimación Directa.

I, son los ingresos.

p, es el precio del cultivo (cítricos).

q, es la cantidad de producto obtenido.

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

G, son los gastos.

Lo único que supondremos desconocido, y que por tanto será considerada como la variable de la que dependerá el rendimiento neto, será el precio. Los otros elementos que forman parte del modelo los supondremos conocidos. La cantidad producida la obtendremos de los múltiples estudios realizados para el cultivo de cítricos estimando un rendimiento medio. Los gastos serán los obtenidos de la RECAN, y que por tanto quedarán sometidos a los comentarios realizados sobre la bondad de esta base de datos.

En el caso de la Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos, la función de rendimiento neto presenta una mayor dificultad al depender de una serie de coeficientes correctores, cuya aplicación en algunos casos depende no sólo de variables exógenas al modelo, sino de variables que intervienen directamente en el mismo, como puede ser el propio rendimiento neto. Esto nos obligará a definir diferentes funciones válidas para distintos intervalos de precios.

La función de rendimiento quedará:

$$RN_m = [((x * p * q + S) * i) - A_m] * [1 - (1 - CC_1) - .... - (1 - CC_5)] * (1 - R_{MF} - R_{AP} - R_{LME})$$

donde:

RN_m, es el rendimiento neto según la modalidad de Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos.

x, es el factor para tener en cuenta el tanto alzado de compensación del IVA (4,5% para el ejercicio 1998), puesto que debe incorporarse como mayor ingreso en este método de determinación de rendimientos.

p, es el precio del cultivo (cítricos).

q, es la cantidad de producto obtenido.

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

i, es el índice de rendimiento neto que corresponda.

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

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

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

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

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

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

— CC_5, es el coeficiente corrector para empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.015,18 €.

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

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

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

Para la aplicación de estos índices será necesario tener en cuenta las posibles incompatibilidades que puedan existir entre los mismos, y que vienen desarrolladas en las correspondientes normativas.

Llegados a este punto, se hace necesario comprobar si para las dos funciones planteadas va a existir un precio que haga el rendimiento neto igual en ambas, pues de otro modo el estudio de estas funciones para determinar intervalos de precios donde la elección del método de cálculo puede tener interés para el agricultor, carecería de sentido.

Dado que son funciones de primer grado, para que la circunstancia señalada se produzca será necesario que la función cuya ordenada en el origen sea menor, tenga una pendiente mayor. Veamos la demostración de que esto es así.

Los valores mencionados son:

— Función Estimación Directa:
  - Ordenada en el origen: $-G+S$
  - Pendiente: q

— Función Estimación Objetiva:

- Ordenada en el origen:

$$(S*i-A_m)*[1-(1-CC_1)-....-$$
$$-(1-CC_5)]*(1-R_{MF}-R_{AP}-R_{LME})$$

- Pendiente:

$$x*q*i*[1-(1-CC_1)-....-$$
$$-(1-CC_5)]*(1-R_{MF}-R_{AP}-R_{LME})$$

Del análisis de la ordenada en el origen, podemos comprobar que la de la función de Estimación Directa será en general inferior (más negativa) a la de la función de Estimación Objetiva, dado que G contiene entre otros gastos las amortizaciones, y en el caso de la función de Estimación Objetiva, estas amortizaciones se encuentran corregidas por una serie de factores, todos ellos menor que la unidad, con lo que el efecto de los mismos es el de disminuir el valor de éstas. Sin embargo, y dado que otro de los parámetros de la ordenada en el origen es *S*, que recoge básicamente las subvenciones, en el caso de que éstas alcanzasen un valor lo suficientemente elevado, podría darse el caso contrario. Este valor crítico vendrá dado por la siguiente expresión:

$$(S*i-A_m)*F=-G+S$$

siendo

$$F=[1-(1-CC_1)-....-$$
$$-(1-CC_5)]*(1-R_{MF}-R_{AP}-R_{LME})$$

$$S*i*F-A_m*F=-G+S$$
$$G-A_m*F=S(1-i*F)$$
$$S=\frac{G-A_m*F}{1-i*F}$$

Es decir, si $S>\frac{G-A_m*F}{1-i*F}$, la ordenada en el origen de la función de Estimación Directa será mayor que la de la función de Estimación Objetiva. No obstante, la probabilidad de que esto ocurra es muy reducida, pues ello implicaría que la subvención cubriría prácticamente la totalidad de los gastos de la explotación, lo cual en general no es así, y mucho menos en el caso de los cítricos (Tabla 4).

Como vemos, las subvenciones distan mucho de cubrir la totalidad de los gastos totales, por lo que la condición señalada en relación con la ordenada en el origen se cumplirá en los casos objeto de análisis.

Por otra parte, en relación con la pendiente, en ambas funciones depende de la cantidad de producción, si bien en el caso de Estimación Objetiva se encuentra corregida por índices menores a la unidad que darán una pendiente menor a la de Estimación Directa.

Tabla 4. Porcentaje que representan las subvenciones respecto de los gastos totales para el ejercicio 1998

	Menos de 4 UDE	De 4 a 8 UDE	De 8 a 16 UDE	Todas
OTE «cítricos»	0,1	0,2	0,1	0,1

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la RECAN. OTE: orientación técnico-económica. UDE: unidad de dimensión económica.

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

$$\phi neutralidad = \frac{RN_{módulos}}{RN_{ED}} =$$

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

Resultados

A continuación aplicaremos lo expuesto anteriormente al caso concreto del estrato de dimensión «todas» de la OTE de «cítricos» en la Comunidad Valenciana para los datos del año 1998 (Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, 2000), último del que se disponen datos de la RECAN (datos en euros).

— Función de Rendimiento Neto en Estimación Directa:

$$RN_{ED}=q*p+S-G=q*p+12{,}02-10.601{,}25$$
$$RN_{ED}=q*p-10.589{,}23$$

— Función de Rendimiento Neto en Estimación Objetiva:

En este caso, los índices correctores que intervienen son:

- CC_5, por obtener un rendimiento neto inferior a 9.015,18 €. Obviamente, la consideración de este coeficiente dependerá en buena medida del nivel de precio que estemos considerando, y que en nuestro caso es la variable explícita del modelo. Por tanto, será necesario conocer cuál será el precio máximo para el que el rendimiento neto minorado sea inferior a 9.015,18 €.

El rendimiento neto minorado se obtiene mediante la siguiente expresión:

$$RN_{minorado} = (1{,}045 * p * q + S) * i - A_m$$

Así pues, en el caso concreto que estamos considerando, y suponiendo un rendimiento de 30.000 kg ha^{-1} (lo que implicará una producción de 93.000 kg dado que se trata de explotaciones de 3,1 ha), tendremos:

$$RN_{minorado} = (1{,}045 * p * 93.000 + 12{,}02) * 0{,}32 - 1.202{,}02 =$$
$$= 31.099{,}2p + 3{,}85 - 1.202{,}02 = 31.099{,}2p - 1.198{,}17$$

Si: $RN_{minorado} < 9.015{,}18$, esto implica que:

$31.099{,}2p - 1.198{,}17 < 9.015{,}18$, por lo que

$$p < 0{,}33 \text{ euros } kg^{-1}$$

Asumiremos el cumplimiento de esta condición, dado que de acuerdo con los datos facilitados por el Boletín Mensual de Estadística números 1 y 2 de enero - febrero de 2001, del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, el precio medio percibido por los citricultores en el año 98 se situó en 0,21 € kg^{-1}.

De no ser así, el problema se solucionaría, como ya se ha indicado, sin más que definir la función de rendimiento neto por intervalos de precios. Para p<0,33 € kg^{-1}, la función de rendimiento neto es la que a continuación se desarrolla. Para p>0,33 € kg^{-1}, la función se obtendría de igual forma pero sin más que eliminar de la misma el coeficiente CC_5.

- R_{MF}, por la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que para 1998 se situaba en el 15%.
- Los dos coeficientes restantes, R_{AP} *y* R_{LME}, no serán aplicados dado que la información necesaria para discriminar entre su aplicación o no, no es facilitada por la RECAN.

$$RN_{modulos} = \{[(q * 1{,}045 * p + 12{,}02) * 0{,}32 - 1.202{,}02] * 0{,}9\} * 0{,}85 =$$
$$= [(0{,}32 * q * 1{,}045 * p + 3{,}85 - 1.202{,}02) * 0{,}9] * 0{,}85 =$$
$$= 0{,}26 * q * p - 916{,}6$$

Aplicando el rendimiento ya indicado anteriormente de 30.000 kg ha^{-1}:

$$RN_{ED} = 93.000 * p - 10.589{,}23$$
$$RN_{modulos} = 24.180 * p - 916{,}6$$

obteniendo el punto de corte de ambas rectas para $p = 0{,}14$ € kg^{-1}.

A la vista de las funciones calculadas se determina que para precios inferiores a 0,14 € kg^{-1}, el rendimiento neto que se obtiene es menor en el método de Estimación Directa, y por tanto será más beneficioso para el agricultor la elección de este método en su tributación, eso sí, sin tener en cuenta otras consideraciones como por ejemplo la obligatoriedad de llevar una contabilidad adaptada al Plan General de Contabilidad, o que si elige este método para esta actividad, deberá también tributar en el mismo por el resto de sus actividades que desarrolle, independientemente de que estas pudieran tributar por el método de Estimación Objetiva.

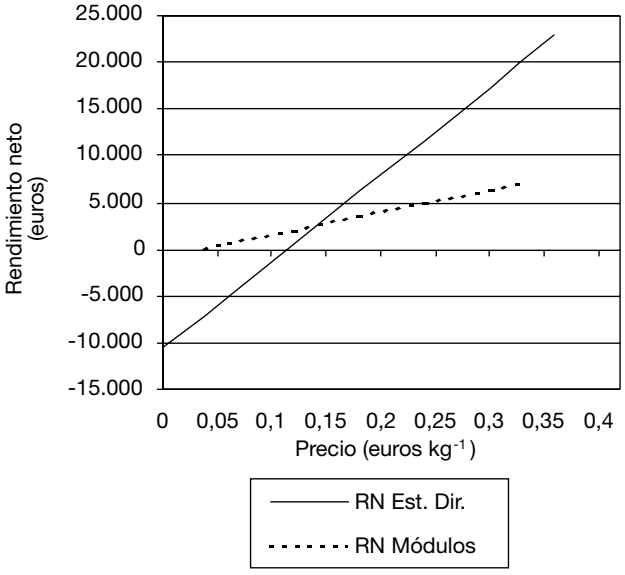

Figura 1. Funciones de rendimiento neto para la OTE (orientación técnico-económica) del cultivo de cítricos, según el estrato «todas» en el ejercicio 1998.
Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la RECAN.

Para precios superiores a 0,14 € kg^{-1}, pero inferiores a 0,33 € kg^{-1}, puesto que en este último caso cambiaría la función de $RN_{módulos}$ al no poder aplicar el coeficiente CC_5 por superar el rendimiento neto minorado los 9.015,18 €, será más interesante para el citricultor tributar en el método de Estimación Objetiva, siempre y cuando cumpla las condiciones objetivas y subjetivas para poder hacerlo.

Dado que en el ejercicio 1998 el precio percibido por los agricultores se situó en 0,21 € kg^{-1} (Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, 1999), resultó más interesante para éstos la tributación por el método de Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos.

Finalmente, la función de neutralidad se obtendrá, al igual que los índices de neutralidad ya calculados, como el cociente entre la función de rendimiento neto en Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos, y la de rendimiento neto en Estimación Directa:

$$\phi neutralidad = \frac{RN_{módulos}}{RN_{ED}} =$$

$$= \frac{[((x * p * q + S) * i) - Am] * [1 - (1 - CC_1) - .... - (1 - CC_5)] * (1 - R_{MF} - R_{AP} - R_{I.MF.})}{p * q + S - G}$$

Como ya hemos señalado, esta función existirá para cualquier precio distinto al que iguala el rendimiento neto en Estimación Directa a cero, es decir, cuando:

$$p = \frac{G - S}{q}$$

aunque su interpretación económica queda limitada a aquellos precios para los que $RN_{ED} > 0$ y $RN_m > 0$.

La particularización de la función de neutralidad para la OTE de «cítricos» y el estrato de dimensión «todas» es la siguiente:

$$\phi\ (neutralidad) = \frac{24.180 * p - 916,6}{93.000 * p - 10.589,23}$$

siendo válida únicamente para p > 0,11 € kg^{-1}

Para el caso concreto del ejercicio 1998, el índice de neutralidad calculado a partir de la función de neutralidad toma el valor de:

$$\phi\ (neutralidad) = \frac{24.180 * 0,21 - 916,6}{93.000 * 0,21 - 10.589,23} = \frac{4.161,2}{8.940,77} = 0,4654$$

lo que supone que el rendimiento obtenido por Estimación Objetiva es un 46,54% del obtenido por Estimación Directa, es decir, resulta claramente beneficioso para el agricultor la elección del régimen de Estimación Objetiva para la determinación de su rendimiento.

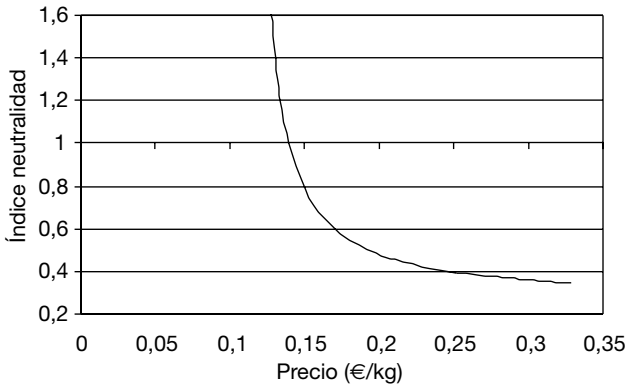

Figura 2. Función de neutralidad para la OTE (orientación técnico-económica) del cultivo de cítricos, según el estrato «todas» en el ejercicio 1998.
Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la RECAN.

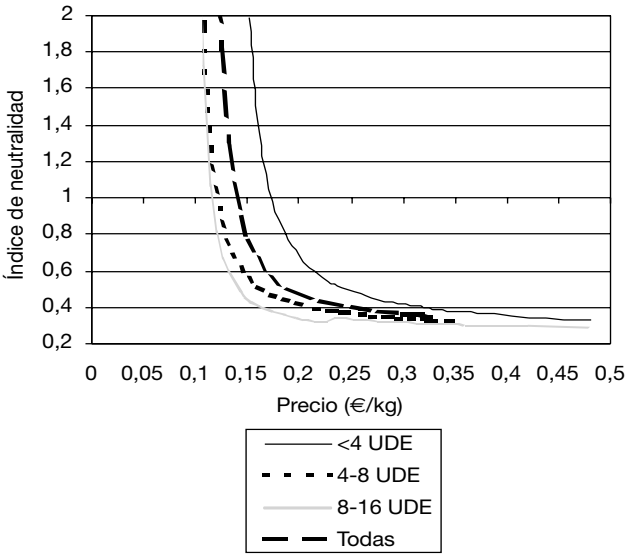

Figura 3. Funciones de neutralidad para la OTE de «cítricos», según el estrato de dimensión en el ejercicio 1998.
Fuente: Elaboración propia, a partir de datos de la RECAN.

Finalmente, compararemos las funciones de neutralidad de cada uno de los estratos de dimensión analizados (Fig. 3).

Como puede observarse, todas las funciones, independientemente del estrato de dimensión, siguen la misma tendencia, eso sí, desplazadas paralelamente a lo largo del eje de precios. Esto sin duda es consecuencia de la diferente estructura de gastos de las explotaciones representadas en cada uno de los estratos de dimensión.

Es decir, para un mismo nivel de precios, resulta más beneficioso para las explotaciones grandes tributar por Estimación Objetiva que hacerlo por Estimación Directa. Esto implica, puesto que los ingresos básicamente son los mismos en una u otra modalidad, que los gastos determinados por la modalidad simplificada son mayores que los determinados en Estimación Directa, siendo estos últimos los que verdaderamente se producen. De esta forma, conforme disminuye el tamaño de explotación y aumenta el índice de neutralidad, los gastos reales de la explotación van aumentando en la medida que se aproximan a los determinados en la modalidad simplificada. Esto sin duda está en coherencia con la teoría sobre las economías de escala, en la que las explotaciones grandes son más competitivas como consecuencia del ahorro en costes que su estructura conlleva.

Conclusiones

Las especialidades tributarias en el ámbito del IRPF, y más concretamente en relación con la determinación

del rendimiento en las actividades económicas, surgen al tratar de simplificar su gestión fiscal mediante diferentes sistemas de cálculo de las cuotas, al reconocer el legislador la dificultad que para el sujeto pasivo supondría el cumplimiento de todas las exigencias que de carácter administrativo conlleva el cálculo del impuesto.

No obstante, desde el punto de vista de la neutralidad, estas especialidades no deberían suponer una diferente carga impositiva para el sujeto pasivo que las aplica, en relación con el resultado que obtendría si no las aplicara.

En el sector agrario, adicionalmente, la existencia de las especialidades tributarias responden también a otras que tienen en cuenta las especiales características de esta actividad. En este sentido creemos que el hecho de que se trate de una actividad sometida directamente a los cambiantes procesos naturales, puede justificar en muchos casos la existencia de determinadas ventajas, si no exactamente en cuanto a la disminución del impuesto soportado, sí al menos en relación con facilitar su gestión administrativa.

En Europa, el mecanismo de cálculo del rendimiento en la obtención de renta, en cualquier rama de actividad, dispone de normativas diferentes en cada uno de los países, y ello fundamentalmente por la falta de interés de los Estados Miembros en desarrollar, al contrario de lo que ocurre para la imposición indirecta, mecanismos armonizadores. Pensamos que la armonización en materia de imposición directa, si bien puede no ser tan urgente como en el caso de la imposición indirecta donde los avances han sido ya muy significativos, cada vez será más necesaria, máxime en un proceso de cohesión de todos los países miembros como el que se está desarrollando.

En este punto compartimos la opinión de Aparicio *et al.* (2000), cuando señala que una diferente fiscalidad directa podría distorsionar la toma de decisiones de los agentes económicos. En el ámbito específicamente agrario estas distorsiones no parecen tan claras, pues si tenemos en cuenta la dependencia que la misma tiene de los factores agroclimáticos, rápidamente comprendemos que, a título de ejemplo, la consideración de la ubicación geográfica como un elemento de decisión a la hora de realizar la actividad productiva carece de sentido, independientemente de que la tributación de esta actividad en otro lugar fuese inferior.

En cualquier caso, sí parece claro que la preocupación por la agricultura no es la misma en unos Estados que en otros, o en todo caso, algunas Administraciones consideran la actividad agraria como cualquier otra en relación con sus obligaciones tributarias, pues al no establecer métodos simplificados, obligan a los agricultores a llevar los libros contables comunes a partir de los cuales se obtendrá el rendimiento de la actividad.

En el caso concreto de España, con la finalidad de estudiar la neutralidad de los regímenes simplificados de determinación del rendimiento neto, se propone un modelo que permitirá, mediante una simulación de diferentes escenarios de precios, que el agricultor decida sobre el sistema de determinación de rendimientos más óptimo, eso sí, teniendo en cuenta que las decisiones no podrán ser alteradas al menos entre los períodos de tiempo a los que la actual normativa obliga a permanecer en uno de los regímenes una vez elegido. Somos conscientes de la dificultad de realizar previsiones en el sector agrario, por las variables exógenas incontrolables de muy diversa naturaleza que pueden actuar sobre el mismo.

En este sentido, la utilidad del modelo en cuanto al establecimiento de precios umbrales que justifiquen la tributación por uno u otro régimen no cabe duda que cobra más importancia en aquellos productos en los que la incertidumbre en el precio percibido por el agricultor sea mayor. Por el contrario, en aquellos productos en los que el mercado se encuentra muy regulado y la variabilidad de precios es muy pequeña, el modelo únicamente facilitará información sobre el índice de neutralidad que para el precio fijado se obtiene.

Adicionalmente, pensamos que el modelo también puede resultar útil para los decisores políticos, pues les permitirá calcular la neutralidad de los regímenes simplificados de determinación del rendimiento neto en aquellos supuestos en los que las decisiones que tengan que adoptar afecten de una u otra forma a la variable precio. De este modo, si la decisión adoptada afectara a la neutralidad del régimen podría optarse por modificar alguno de los componentes de la función, así por ejemplo, el propio índice de rendimiento que se aplica sobre las ventas en el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos, o cualquiera de los coeficientes correctores que se aplican en este régimen, de forma que la neutralidad no se viese alterada.

En definitiva, creemos que se trata de una herramienta de análisis que en determinadas condiciones puede ayudar en la toma de decisiones.

Referencias bibliográficas

AGUIRRE R., AVELLÀ LL., DIAGO R., FERRÍS C., 1982. Las explotaciones agrarias y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 134 pp.

APARICIO A., ÁLVAREZ S., ARIZAGA M.C., 2000. La Fiscalidad en la Unión Europea. Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, Oviedo, 163 pp.

CASQUET E., GÓMEZ-LIMÓN J.A., 2001a. La aplicación del IRPF a la actividad agraria. Comparación cuantitativa de los sistemas de Estimación Directa y de Estimación Objetiva por Módulos. Invest. Agrar.: Prod. Prot.Veg. 16 (2), 213-236.

CASQUET E., GÓMEZ-LIMÓN J.A., 2001b. Impacto sobre las rentas agrarias de las medidas fiscales compensadoras de la subida del precio de los combustibles. Actas I Congreso Nacional de la Fiscalidad de la Agricultura y sus Especialidades Tributarias, Valencia, pp. 247-271.

CORDÓN T., 1990. Compendio de Derecho Financiero y Sistema Fiscal Español. Tomo II. Capítulo 15. Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. pp. 607-643.

EUROPEAN FEDERATION OF AGRICULTURAL CONSULTANCY (EFAC), 2000. Taxation of Agriculture in Europe. Kluwer, Deventer, 302 pp.

GARCÍA AZCÁRATE T., 1986. El Impuesto sobre el Valor Añadido y la agricultura española: Unos primeros resultados. Hacienda Pública Española 99, 131-141.

GÓMEZ-LIMÓN J.A., BERBEL 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 170 (4), 233-261.

JULIÁ J.F., DEL CAMPO F.J., 1994. El IVA en la agricultura española. Análisis de la neutralidad o beligerancia del REAGP. Hacienda Pública Española 131 (4), 79-107.

JULIÁ J.F., SERVER R.J., MARÍN M.M., 2002. Gestión fiscal de la empresa. Teoría y práctica. Servicio Publicaciones, Universidad Politécnica de Valencia, 299 pp.

MARÍ S., JULIÁ J.F. 2001a. Los sistemas simplificados de determinación de la renta de la actividad agraria. Evolución de su neutralidad impositiva. Actas I Congreso Nacional de la Fiscalidad de la Agricultura y sus Especialidades Tributarias. Valencia, pp. 273-290.

MARÍ S., JULIÁ J.F. 2001b. Evolución de los sistemas de determinación de la renta de la actividad agraria. Simplicidad versus principio de neutralidad impositiva. Actas IV Congreso Nacional de Economía Agraria. Pamplona, en CD.

MARTÍN M., 2000. El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias. Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros 189, 49-76.

MARTÍN J., LOZANO C., 1993. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos, Madrid, 604 pp.

MENÉNDEZ A., 1998. Derecho Financiero y Tributario Español. Normas básicas. Lex Nova, 990 pp.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA y ALIMENTACIÓN, 1999. Boletín Mensual de Estadística, núm. 1-2, 73 pp.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA y ALIMENTACIÓN, 2000. Red Contable Agraria Nacional. Metodología y resultados empresariales 1998. Secretaría General Técnica. Madrid. 198 pp.

MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES, 2001. Regímenes de afiliación a la Seguridad Social. Publicado en internet, disponible en http://www.seg-social.es/indexafiliacion.html.

NIEVES E., 1980. Las actividades agrarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Crónica Tributaria 34, 91-94.

NUYTTEN H., GEORGE E., COLLARD C., 2001. Fiscalité agricole comparée. Conseil National des Centres d'Economie Rurale. Kluwer. Hollande. 72 pp.

QUERALT J.M., LOZANO C., POVEDA F., 2001. Derecho tributario. Aranzadi, 543 pp.

RODRÍGUEZ R., BRIZ R., 1985. La fiscalidad agraria en los países de la CEE. Lecturas sobre fiscalidad agraria. Instituto de Estudios Fiscales. MAPA. Madrid. pp. 11-52.

SABATÉ P., 1994. La estimación objetiva por coeficientes en la Agricultura y la Ganadería. Una aproximación al cálculo de la neutralidad del coeficiente. Invest. Agrar.: Econ. 9 (2), 249-265.

SABATÉ P., 1995. Aproximación al cálculo de la neutralidad de los índices de rendimiento neto de la Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos en la Agricultura y la Ganadería. Invest. Agrar.: Econ. 10 (2), 199-215.

SANCHO J., 1997. Tributación de agricultores y ganaderos. CISS Valencia, 278 pp.

SERVER R.J., MARÍN M.M., 1998. Conciliación del resultado contable y fiscal en cooperativas. Repercusión cuantitativa en la cuota del Impuesto sobre Sociedades. Hacienda Pública Española 144, 175-193.