



La decisión fiscal del agricultor: estimación directa frente a estimación objetiva. Análisis de neutralidad tributaria.

TESINA DE FIN DE MÁSTER

MÁSTER EN DIRECCIÓN FINANCIERA Y FISCAL



Autor: Ernesto Campos Campillo

Director: Sergio Marí Vidal

Valencia, julio 2014

“No es fácil aprender cómo funciona hoy el sistema tributario. Y no lo es por muchas razones, [...] estamos ante un cuerpo vivo, en constante mutación.”

(Martín Queralt, 2013)

ÍNDICE GENERAL

1.	Introducción y objetivos.....	8
1.1.	Antecedentes.....	13
2.	El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	18
2.1.	Métodos de estimación del rendimiento neto.....	21
2.1.1.	Estimación directa simplificada.....	22
2.1.2.	Estimación objetiva en las actividades agrarias.....	27
3.	Medición de la eficiencia tributaria.....	40
3.1.	Fuentes utilizadas.....	41
3.2.	Metodología: El índice de neutralidad impositiva.....	42
3.3.	Cálculo del rendimiento neto por EDS.....	46
3.4.	Cálculo del rendimiento neto por EO.....	49
3.5.	Cálculo del índice de neutralidad impositiva.....	52
3.6.	Índices de rendimiento neto frente a índices neutrales.....	59
3.7.	Resultados obtenidos por comunidades autónomas.....	69
3.7.1.	Andalucía.....	72
3.7.2.	Aragón.....	76
3.7.3.	Castilla La Mancha.....	80
3.7.4.	Castilla y León.....	84
3.7.5.	Extremadura.....	88
3.7.6.	Murcia.....	92
3.7.7.	Comunidad Valenciana.....	97
4.	Conclusiones.....	102
5.	Reflexiones finales.....	107
	Bibliografía.....	110
	Anexo. Cálculo de los rendimientos netos.....	118

ÍNDICE DE TABLAS (I)

Tabla 1.	Estadísticas de rendimientos de actividades económicas.....	12
Tabla 2.	Evolución de los modelos de medición de la eficiencia tributaria en la renta de las actividades agrarias en España.....	16
Tabla 3.	Tabla de amortización a aplicar en la determinación del rendimiento neto mediante estimación directa simplificada.....	23
Tabla 4.	Resumen del método de estimación directa simplificada.....	26
Tabla 5.	Porcentajes de compensación a tanto alzado (REAGP).....	29
Tabla 6.	Tabla de amortización a aplicar en la determinación del rendimiento neto de las actividades agrarias mediante estimación objetiva.....	30
Tabla 7.	Índices correctores por utilización de personal asalariado.....	33
Tabla 8.	Resumen del método de estimación objetiva agraria.....	38
Tabla 9.	Cálculo del rendimiento neto por EDS. Tomate, Comunidad Valenciana.....	47
Tabla 10.	Cálculo del rendimiento neto por EDS. Cebolla, Castilla La Mancha.....	48
Tabla 11.	Cálculo del rendimiento neto por EO. Tomate, Comunidad Valenciana.....	50
Tabla 12.	Cálculo del rendimiento neto por EO. Cebolla, Castilla La Mancha.....	51
Tabla 13.	Índice de neutralidad impositiva. Tomate, Comunidad Valenciana y Cebolla, Castilla La Mancha.....	52

ÍNDICE DE TABLAS (II)

Tabla 14.	Porcentaje que representan la totalidad de gastos sobre las ventas. Tomate, Comunidad Valenciana y Cebolla, Castilla La Mancha....	57
Tabla 15.	Índices de rendimiento neto neutrales. Tomate, Comunidad Valenciana y Cebolla, Castilla La Mancha.....	58
Tabla 16.	Índices de rendimiento neto. Andalucía.....	60
Tabla 17.	Índices de rendimiento neto. Aragón.....	61
Tabla 18.	Índices de rendimiento neto. Castilla La Mancha.....	62
Tabla 19.	Índices de rendimiento neto. Castilla y León.....	63
Tabla 20.	Índices de rendimiento neto. Extremadura.....	64
Tabla 21.	Índices de rendimiento neto. Murcia.....	65
Tabla 22.	Índices de rendimiento neto. Comunidad Valenciana.....	66
Tabla 23.	Clasificación de los índices de neutralidad obtenidos. Andalucía..	72
Tabla 24.	Índices de neutralidad impositiva. Andalucía.....	73
Tabla 25.	Clasificación de los índices de neutralidad obtenidos. Aragón.....	76
Tabla 26.	Índices de neutralidad impositiva. Aragón.....	77
Tabla 27.	Clasificación de los índices de neutralidad obtenidos. Castilla La Mancha.....	80

ÍNDICE DE TABLAS (III)

Tabla 28.	Índices de neutralidad impositiva. Castilla La Mancha.....	81
Tabla 29.	Clasificación de los índices de neutralidad obtenidos. Castilla y León.....	84
Tabla 30.	Índices de neutralidad impositiva. Castilla y León.....	85
Tabla 31.	Clasificación de los índices de neutralidad obtenidos. Extremadura.....	88
Tabla 32.	Índices de neutralidad impositiva. Extremadura.....	89
Tabla 33.	Clasificación de los índices de neutralidad obtenidos. Murcia.....	93
Tabla 34.	Índices de neutralidad impositiva. Murcia.....	94
Tabla 35.	Clasificación de los índices de neutralidad obtenidos. Comunidad Valenciana.....	97
Tabla 36.	Índices de neutralidad impositiva. Comunidad Valenciana.....	98
Tabla 37.	Cultivos cuyos índices de neutralidad han resultado muy beligerantes.....	103
Tabla 38.	Cultivos cuyos índices de neutralidad han resultado razonablemente neutrales.....	103
Tabla 39.	Cultivos cuyos índices de neutralidad han resultado proteccionistas.....	104

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico I.	Índices de rendimiento neto vigentes durante el período de 2005 a 2011.....	37
Gráfico II.	Evolución del índice de neutralidad impositiva. Tomate, Comunidad Valenciana y cebolla, Castilla La Mancha.....	53
Gráfico III.	Evolución del precio pagado por los agricultores por gasóleo agrícola en surtidor (€/litro).....	55
Gráfico IV.	Evolución de los precios pagados por los agricultores por los insumos agrarios.....	56
Gráfico V.	Índices de neutralidad impositiva. Andalucía.....	74
Gráfico VI.	Evolución del índice de neutralidad impositiva. Andalucía.....	75
Gráfico VII.	Índices de neutralidad impositiva. Aragón.....	78
Gráfico VIII.	Evolución del índice de neutralidad impositiva. Aragón.....	79
Gráfico IX.	Índices de neutralidad impositiva. Castilla La Mancha.....	82
Gráfico X.	Evolución del índice de neutralidad impositiva. Castilla La Mancha.....	83
Gráfico XI.	Índices de neutralidad impositiva. Castilla y León.....	86
Gráfico XII.	Evolución del índice de neutralidad impositiva. Castilla y León.....	87
Gráfico XIII.	Índices de neutralidad impositiva. Extremadura.....	90
Gráfico XIV.	Evolución del índice de neutralidad impositiva. Extremadura.....	91
Gráfico XV.	Índices de neutralidad impositiva. Murcia.....	95
Gráfico XVI.	Evolución del índice de neutralidad impositiva. Murcia.....	96
Gráfico XVII.	Índices de neutralidad impositiva. Comunidad Valenciana.....	99
Gráfico XVIII.	Evolución del índice de neutralidad impositiva. Comunidad Valenciana.....	100

CAPÍTULO 1:

INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

Entre los métodos existentes para determinar el rendimiento neto de una actividad económica, previstos en el artículo 16 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estudiamos el de estimación directa, en su modalidad simplificada, y el de estimación objetiva, por considerarlos los de mayor grado de aplicación en el sector agrario.

El método objetivo es muy rígido y no parece tener mucha correlación con el cambiante entorno al que se ven sometidos los elementos de una explotación agraria como los cambios climatológicos, las plagas, el incremento de precio de los insumos, el estancamiento de los precios percibidos, etc. Así pues, lo razonable sería optar por un método que permita tributar por la verdadera renta y no en base a una estimación que en muchos casos se aleja de la realidad. No obstante, la simplificación en cuanto a obligaciones contables y registrales que permite el método de estimación objetiva constituye la principal razón por la que los agricultores y ganaderos optan por este régimen simplificado, frente al de estimación directa.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) al definir los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal, dispone respecto a los métodos de estimación analizados en sus artículos 51 y 52 lo siguiente:

- Estimación Directa, *“este método podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”*.

“Con la estimación directa, en cualquiera de las dos modalidades, se pretende determinar la verdadera renta, mediante el cálculo de la cuantía de los diversos componentes de la base imponible. “Es, por tanto, el régimen ideal, tanto por su perfección técnica, como desde el punto de vista de la justicia tributaria. Tiene el inconveniente de la carga que supone el cumplimiento, por el contribuyente, de los correspondientes requisitos formales entre los que destaca la contabilidad detallada y rigurosa” (Martín García, 2000).

- Estimación Objetiva, *“este método podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”.*

“Por tanto, con la estimación objetiva no se pretende calcular la verdadera renta, sino solamente aproximarse a ella mediante la aplicación de unos índices o módulos a la cifra de ventas. Las diferencias entre los rendimientos así calculados y los verdaderos serán tanto menores cuanto más preciso sea el cálculo de los referidos índices o módulos” (Martín García, 2000).

A lo largo de este trabajo expondremos la forma de cálculo para determinar el rendimiento neto de la actividad agraria mediante los dos métodos antes mencionados, así como las obligaciones contables y registrales exigidas.

Nuestro objetivo principal es analizar la evolución de la neutralidad tributaria de dichos regímenes durante el período 2005-2011, evaluando las distintas cargas fiscales soportadas mediante un estudio cuantitativo.

Para realizar el análisis de neutralidad, estudiamos los resultados económicos obtenidos según el régimen fiscal elegido por el empresario agrario, ya que dichos rendimientos constituyen la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), la que según el artículo 50 de la LGT queda definida como *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.*

Ante las diferencias obtenidas al determinar los resultados por los dos métodos nos encontramos en situaciones de proteccionismo fiscal en los casos en que el resultado estimado mediante índices sea inferior al realmente obtenido, de lo contrario estamos ante situaciones de beligerancia fiscal.

Lo ideal es que ambos métodos fueran neutrales, situación que no se cumple en España durante el período analizado, algo que podría considerarse contrario a los principios de Justicia y Capacidad Económica de la Ley General Tributaria.

De igual forma, realizamos la oportuna comparación entre las distintas comunidades autónomas, con el fin de determinar si alguna de ellas ha recibido algún trato fiscalmente favorable respecto al resto.

En España, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está establecido como un tributo directo, de naturaleza personal, característica que ha sido muy discutida debido a la posibilidad de acogerse a métodos de estimación objetiva de bases imponibles.

Los críticos consideran que dichos métodos no cumplen las exigencias mínimas del principio de personalidad en la imposición. Albiñana (1971) los considera radicalmente contrarios a la justicia impositiva, ya que esta *“está trascendentalmente presente en los personales, y estos sólo tienen auténtica realización a través de los métodos de determinación directa de las bases imponibles”*. Según el citado autor: *“resulta poco objetiva la estimación de bases imponibles que guardan muy leve o muy tosca relación con las rentas o efectivas capacidades económicas que se pretenden medir”*.

La máxima aspiración a que tendió la reforma de 1977 en materia de bases imponibles fue la de hacerlas flexibles, generales y reales, evitando el distanciamiento entre el tributo y la verdadera riqueza que trata de convertir en su objeto. *“No obstante esta tendencia, mientras que puede apreciarse en ocasiones como un criterio inspirador de muchas reformas, en otras, por el contrario, se han ido introduciendo preceptos que distorsionan y alejan al impuesto respecto de la realidad a que se aplica”* (Martín Queralt, 2013).

Fuentes Quintana (1968) señala que *“los métodos de estimación que no conduzcan a conseguir la verdadera renta del sujeto durante el período impositivo, son contrarios a la esencia del impuesto e introducen en él elementos extraños al mismo alterando su naturaleza”*.

A pesar de las críticas que ha recibido el método de estimación objetiva, éste se ha venido utilizando por razones prácticas debido a la mayor sencillez en su aplicación frente a la dificultad que representa para el sujeto pasivo cumplir con los requisitos formales que exige el método de estimación directa.

Los datos estadísticos publicados en las memorias anuales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), tabla 1, muestran que durante el período analizado del total de declaraciones de IRPF presentadas por contribuyentes que desarrollan actividades económicas, aproximadamente el 33 por ciento pertenecen al sector agrario y determinan el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva. Dicho porcentaje se ha mantenido casi constante durante los últimos años, sin embargo el porcentaje de recaudación que representa ese subgrupo sobre el total se ha incrementado en un 2 por ciento en el mismo período, pasando de un 9 por ciento en el año 2005 a un 11 por ciento en 2011, algo que en principio parece mostrar un encarecimiento de la tributación en el régimen de estimación objetiva agraria, el cual se estima es utilizado por más del 90 por ciento de los agricultores en España.

Más que una crítica al método de estimación objetiva en el sector agrario, queremos que este trabajo sirva de reflexión y ayude a actualizar este régimen especial, buscando nuevas fórmulas que acerquen a la realidad la forma de determinar el rendimiento neto, base imponible en el IRPF, sin que eso lleve aparejado un incremento notable de obligaciones formales y cargas administrativas, difíciles de asumir por este colectivo.

TABLA 1. ESTADÍSTICAS DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

MÉTODO ESTIMACIÓN	2005		2006	
	Nº LIQUIDAC.	IMPORTE	Nº LIQUIDAC.	IMPORTE
EST. DIRECTA	1.397.906	17.973.530.959	1.420.769	19.338.057.705
EST. OBJET. (NO AGRAR.)	596.971	6.969.081.452	604.903	7.091.692.740
EST. OBJETIVA (AGRARIA)	975.620	2.533.636.207	977.321	2.972.364.406
TOTAL	2.970.497	27.476.248.618	3.002.993	29.402.114.851
% EO (AGRARIA) / TOTAL	32,84%	9,22%	32,54%	10,11%

MÉTODO ESTIMACIÓN	2007		2008	
	Nº LIQUIDAC.	IMPORTE	Nº LIQUIDAC.	IMPORTE
EST. DIRECTA	1.448.763	20.006.675.332	1.444.461	17.845.493.794
EST. OBJET. (NO AGRAR.)	613.645	7.138.475.535	597.033	6.980.412.127
EST. OBJETIVA (AGRARIA)	979.434	3.517.175.657	971.982	2.739.876.568
TOTAL	3.041.842	30.662.326.523	3.013.476	27.565.782.489
% EO (AGRARIA) / TOTAL	32,20%	11,47%	32,25%	9,94%

MÉTODO ESTIMACIÓN	2009		2010	
	Nº LIQUIDAC.	IMPORTE	Nº LIQUIDAC.	IMPORTE
EST. DIRECTA	1.415.533	15.955.525.698	1.421.386	15.384.912.098
EST. OBJET. (NO AGRAR.)	557.935	6.077.994.620	533.430	5.776.547.551
EST. OBJETIVA (AGRARIA)	956.091	2.060.270.190	948.482	2.314.794.162
TOTAL	2.929.559	24.093.790.508	2.903.298	23.476.253.811
% EO (AGRARIA) / TOTAL	32,64%	8,55%	32,67%	9,86%

MÉTODO ESTIMACIÓN	2011	
	Nº LIQUIDAC.	IMPORTE
EST. DIRECTA	1.439.367	14.249.680.536
EST. OBJET. (NO AGRAR.)	518.183	5.600.366.527
EST. OBJETIVA (AGRARIA)	951.304	2.495.211.514
TOTAL	2.908.854	22.345.258.577
% EO (AGRARIA) / TOTAL	32,70%	11,17%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos estadísticos de la Agencia Tributaria, (varios años).

1.1 ANTECEDENTES

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la determinación del rendimiento derivado de las actividades económicas ha venido gozando, desde la reforma fiscal de finales de los años setenta, de regímenes de especialidad tributaria, en la medida 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 suficiente para contabilizar adecuadamente las operaciones económicas que realizan y, consiguientemente, la Administración encontraba notorias dificultades a la hora 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, J. y Lozano C., 1993).

“Uno de los principales problemas que presentan las especialidades tributarias es que en general, tratan de simplificar la gestión fiscal en base a diferentes sistemas de cálculo de las cuotas, o cuando no, al establecimiento de mecanismos de disminución de la cuota, siempre que se reúnan determinadas condiciones” (Marí, S. y Juliá J.F., 2001).

El problema fundamental que se presenta es lo que ya en 1980 fue calificado como *“una especie de privilegio 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 sentido, podían producirse situaciones insólitas como que el propietario de una finca importante no tuviera obligación de presentar declaración, y por el contrario, un tractorista a su servicio, con un salario normal, estuviese obligado a presentarla e incluso resultase positiva (Nieves E., 1980).

Posteriormente, y a raíz del Real Decreto 2933/1983 se introdujo el término de “*Rentas fiscales*” (Cordón Ezquerro, T., 1990) al entender que la base imponible obtenida con estos regímenes era distinta a la que se obtendría en Estimación Directa, si bien en la propia exposición de motivos del Real Decreto se señala que “*La Ley del impuesto configura el régimen de estimación objetiva singular como un sistema que simplifica de manera importante las obligaciones formales, pero que en absoluto autoriza a determinar unos rendimientos distintos a los reales.*” Es decir, la Administración entiende la necesidad de plantear modelos más sencillos para el cálculo de determinados rendimientos, simplificando fundamentalmente la carga administrativa, exigiendo a cambio que no existan beneficios fiscales, hecho que como ya se ha señalado en estudios previos, y como pondremos de manifiesto a lo largo de este trabajo, no se ha cumplido nunca desde la aparición de estos regímenes especiales. Si bien, en los últimos años la situación ha cambiado para determinados contribuyentes, sobre todo en el sector agrario, pasando a sufrir cierta desventaja fiscal al acogerse a métodos más simples para determinar el resultado de su actividad económica.

Más tarde, el término de renta fiscal fue sustituido por otros autores por el de “*neutralidad impositiva*” (Caballer V., 1985), entendiéndose por ella que sea cual fuere el sistema de simplificación empleado, éste debe ser neutral para el contribuyente y la Hacienda Pública, lo que quiere decir que su carga fiscal no diferirá de la que hubiera soportado en un régimen ordinario o general. Más

recientemente se complementarían el término con una subdivisión del mismo al entender que la falta de neutralidad implicaba dos posibles escenarios, “*proteccionismo o beligerancia fiscal*” en función de que los sujetos pasivos se viesen beneficiados o perjudicados respectivamente por la aplicación del régimen simplificado (Juliá J.F. y Del Campo F.J., 1992; Gómez-Limón J.A. y Berbel J., 1994; Ureña F. y Olmedilla J.N., 1998; Casquet E., Gómez-Limón, 2001; Marí, S. y Juliá J.F., 2001; Juliá J.F. y Marí, S., 2002 y 2003; Marí, S. y Juliá J.F., 2003; Marí, S. 2008).

Como ya se ha señalado, desde la década de los ochenta diferentes autores comienzan a estudiar el problema de la medición de la eficiencia de los regímenes simplificados de los diferentes impuestos.

Desde ese momento hasta la actualidad, la terminología utilizada ha ido sufriendo diferentes variaciones con el objeto de representar de una forma más exacta lo que ocurría en cada situación.

En relación con la determinación del rendimiento de las actividades agrarias en el IRPF, los estudios que analizan la eficiencia de los regímenes simplificados se inician con posterioridad a lo que ocurre en el caso del IVA.

La evolución seguida en los estudios en esta materia, así como las principales aportaciones que han realizado puede verse a continuación en la tabla 2.

TABLA 2. EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS DE MEDICIÓN DE LA EFICIENCIA TRIBUTARIA EN LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES AGRARIAS EN ESPAÑA.

Autor	Año	Impuesto	Concepto que introduce	Observaciones
Sabaté P.	1994	IRPF	Perjuicio y beneficio	Comparación ED con EO Coeficientes
Sabaté P.	1995	IRPF	Perjuicio y beneficio	Comparación ED con EO Signos, Índices y Módulos
Martín M.	2000	IRPF	Ventaja y desventaja fiscal	Comparación ED con EO Signos, Índices y Módulos
Casquet E., Gómez-Limón J.A.	2001	IRPF	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	Comparación ED con EO Signos, Índices y Módulos
Casquet E., Gómez-Limón J.A.	2001	IRPF e IVA	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	Comparación aplic. conjunta reg. Ordinarios Renta e IVA frente a simplif.
Casquet E., Gómez-Limón J.A.	2001	IRPF e IVA	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	Medidas compensatorias encarecimiento de costes
Marí S., Juliá J.F.	2001	IRPF	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	Evolución neutralidad
Juliá J.F., Marí S.	2002	IRPF	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	Evolución neutralidad
Juliá J.F., Marí S.	2003	IRPF	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	Modelo de análisis, función neutralidad-precio
Marí S., Juliá J.F.	2003	IRPF	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	Modelo de análisis, función neutralidad-precio
Marí S.	2008	IRPF	Neutralidad, proteccionismo y beligerancia	Modelo de análisis, función neutralidad-precio

Fuente: Elaboración propia a partir de Juliá J.F., Marí S., 2003.

CAPÍTULO 2:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Según la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

- *“El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.”*
- *“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”*

El ciudadano o contribuyente, cuando obtiene rentas o ingresos de distinto tipo, queda sujeto al impuesto, o lo que es lo mismo, adquiere la obligación de declarar esas rentas en su declaración anual a Hacienda, y de aportar un porcentaje de sus ganancias para el mantenimiento del Estado.

Componen la renta gravable del contribuyente o persona declarante:

- a) Los rendimientos del trabajo.** Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

- b) Los rendimientos del capital.** Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.** Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos, que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de esos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.** Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos. Sin embargo, en determinados supuestos se estima que no existe alteración en la composición del patrimonio, y en otros se estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial, ver artículo 33 LIRPF.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.**

En este trabajo nos vamos a centrar en el apartado c, en los rendimientos de las actividades económicas a desarrollar en el sector agrario. Estas actividades se declaran dependiendo del régimen fiscal al que se haya acogido el empresario agrario, se calcula su rendimiento neto y se incorpora al resto de las ganancias del contribuyente, determinando así la cantidad resultante de la declaración del IRPF.

Los rendimientos de actividades económicas se imputarán a quienes realicen de forma habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

En particular, según el artículo 27 de la citada Ley, tienen la consideración de actividades económicas las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Estas actividades pueden ser mercantiles o no mercantiles. Las mercantiles, si determinan su rendimiento por el método de estimación directa en su modalidad normal, tienen la obligación de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, con todos los libros contables que conlleva. Las actividades no mercantiles tienen la obligación de llevar los libros registros que marque el régimen fiscal de declaración de sus actividades económicas.

El artículo 326.2 y 3 del Código de Comercio, Real Decreto de 22 de agosto de 1885, dispone que no se consideran mercantiles las ventas que hicieran los propietarios o trabajadores de tierras y ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganado, o de las especies en que se les paguen las rentas, ni las ventas que de los objetos construidos o fabricados por los artesanos hicieran éstos en sus talleres.

Por tanto, cumpliendo lo anterior, no tienen carácter mercantil las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de artesanía, y por tanto, sólo tendrán la obligación de llevar los libros registros que les marque su régimen fiscal.

2.1. MÉTODOS DE ESTIMACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO

La determinación de los rendimientos de actividades económicas, entre ellas las agrarias, se puede llevar a cabo a través de diferentes sistemas, métodos o regímenes, contenidos en el artículo 16 de la Ley 35/2006, del IRPF, basándose en lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley 58/2003, LGT, estos métodos podrán ser:

- a) Estimación directa
- b) Estimación objetiva
- c) Estimación indirecta

La estimación directa se aplica como régimen general y admite dos modalidades, la normal (EDN) y la simplificada (EDS).

La estimación objetiva (EO), también conocida como módulos, se aplica para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Dado que la estimación indirecta se aplica subsidiariamente, en los supuestos en que la Administración no puede determinar la base imponible por los otros regímenes y que su exposición no es relevante para los fines de este estudio, nos limitaremos a describir solamente los de estimación directa y objetiva.

Entre las dos modalidades del método de estimación directa, la normal y la simplificada, existen pocas diferencias, las mismas se refieren a aspectos como la dotación de provisiones, distintos coeficientes de amortización y cambios en las obligaciones formales, debido además a que el método simplificado tiene un mayor acogimiento en el sector agrario frente al normal, analizaremos para este estudio solo la modalidad simplificada.

El cálculo del rendimiento neto se determina según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en la Ley 35/2006, del IRPF, en el artículo 30 para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

2.1.1. ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA

La estimación directa simplificada se implanta en 1998 para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las pequeñas y medianas empresas. Aunque ha sufrido modificaciones, esta modalidad ha sido mantenida en las posteriores Leyes y Reglamentos del IRPF, pueden acogerse a ella los agricultores y ganaderos siempre que:

- a) No les sea aplicable la estimación objetiva de acuerdo con las Órdenes que la regulan.
- b) En el año inmediato anterior el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades económicas no supere los 600.000 €.
- c) No renuncien a esta modalidad.
- d) Ninguna actividad ejercida tribute en la modalidad normal.

El rendimiento neto se calcula conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con las siguientes particularidades:

- Las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantifican aplicando un 5 por ciento del rendimiento neto positivo, excluido este concepto. Durante los años 2005, 2006, 2008 y 2009 se permitió reducir un 10 por ciento para paliar los efectos perjudiciales sobre el sector.
- Las amortizaciones del inmovilizado material se practican de forma lineal, en función de la tabla específica de amortización simplificada, (tabla 3). Además se aplican los supuestos de libertad de amortización establecidos.

TABLA 3. TABLA DE AMORTIZACIÓN A APLICAR EN LA DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO MEDIANTE ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA.

Grupo	Elementos patrimoniales	Coefficiente lineal máximo (%)	Período máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	3	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10	20
3	Maquinaria	12	18
4	Elementos de transporte	16	14
5	Equipos para tratamiento de información y sistemas y programas informáticos	26	10
6	Útiles y herramientas	30	8
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50
10	Olivar	2	100

Fuente: Orden de 27 de marzo de 1998, Ministerio de Economía y Hacienda.

En lo que se refiere a las actividades agrarias, la base imponible se determina como diferencia entre la totalidad de los ingresos computables y los gastos fiscalmente deducibles, teniendo en cuentas las particularidades mencionadas.

Son ingresos computables:

- El importe de las ventas de productos y de las prestaciones de servicios por el agricultor contribuyente, sin incluir el IVA repercutido a sus clientes en el caso de que tribute, en este Impuesto, por el régimen general e incluyendo el resultado de aplicar el tanto alzado de compensación cuando el contribuyente tributa por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca de dicho impuesto (REAGP).
- El autoconsumo y las cesiones gratuitas valoradas a precio de mercado.

- Las subvenciones y demás transferencias. Las subvenciones corrientes se computan como ingreso en el ejercicio en que se originan. Las de capital constituyen un ingreso anual en la misma proporción que las amortizaciones de las inversiones financiadas con ellas. Se exceptúan las destinadas a la adquisición de activos no depreciables (tierra) que se computarán como ingreso en el año en que se produzca el devengo.
- Las ayudas públicas percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible en la parte que excedan el coste de reparación de los mismos. En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.
- No se integrarán en la base imponible del IRPF las rentas positivas que resulten de la percepción de las ayudas de la Política Agraria Comunitaria (PAC) y otras ayudas públicas que se detallan en la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006.

Constituyen gastos deducibles:

- Las adquisiciones corrientes de bienes (semillas, abonos, piensos, energía, agua, etc.).
- Los gastos de personal (sueldos, salarios y cargas sociales principalmente, incluso la Seguridad Social del titular de la explotación).
- Los gastos financieros.
- El coste de los servicios (alquileres de todo tipo, primas de seguros, mantenimiento de máquinas, construcciones, etc.).
- Los tributos (Impuesto de Bienes Inmuebles y otros tributos locales y tasas y recargos no estatales).
- Cuotas satisfechas a corporaciones, asociaciones o sindicatos.
- Las cuotas de IVA soportado, como regla general, no se consideran gastos deducibles, salvo que con arreglo a la normativa del IVA dichas cuotas no resulten deducibles de las devengadas, en cuyo caso se consideran mayor gasto o mayor valor de la inversión.

En el supuesto de que en el desarrollo de la actividad agraria se hayan obtenido rendimientos cuyo período de generación haya sido superior a dos años u otros calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo, podrá aplicarse una reducción del rendimiento neto del 40 por ciento de dichos importes.

En el ámbito del IRPF las obligaciones contables y registrales de los empresarios agrarios acogidos a este régimen serán en general llevar los correspondientes libros registro de:

- Ventas e Ingresos.
- Compras y gastos.
- Bienes de inversión.

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio (titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil como los agricultores y ganaderos) y los titulares de actividades cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, deberán aplicar las correcciones y ajustes de naturaleza fiscal sobre las anotaciones registrales de ingresos y gastos que constan en sus libros registro para formular el rendimiento neto de la actividad.

Adicionalmente pueden optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de sus actividades económicas. Dicho criterio deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años y sólo perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente quedase obligado fiscalmente u opta por llevar su contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

En este régimen fiscal se realizan cuatro pagos fraccionados trimestrales, entre el 1 y 20 de abril, julio y octubre, y entre el 1 y 30 de enero del año siguiente. Se debe presentar declaración negativa en los trimestres que no resulte cantidad a ingresar.

No están obligados a efectuar pagos fraccionados los empresarios agrarios que en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de su actividad (excluidas indemnizaciones y subvenciones) hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta.

El importe de cada uno de los pagos fraccionados será del 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. Se deducirán las retenciones y los ingresos a cuenta del trimestre.

TABLA 4. RESUMEN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA

Ámbito de aplicación	Determinación del rendimiento neto	Obligaciones registrales
<p>Empresarios en los que concurra:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Su actividad no sea susceptible de acogerse a la EO. -Que hayan renunciado o estén excluidos de la EO. -La cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 600.000 euros anuales en el año anterior. -No deben haber renunciado a la EDS. 	<p>INGRESOS ÍNTEGROS</p> <p>(-) GASTOS DEDUCIBLES (excepto provisiones y amortizaciones)</p> <p>(-) AMORTIZACIONES (tabla simplificada)</p> <p>(=) Diferencia</p> <p>(-) 5% s/diferencia positiva</p> <p>(=) RENDIMIENTO NETO</p> <p>(-) REDUCCIÓN RENTAS IRREGULARES: 40%</p> <p>(=) RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD</p>	<p><u>En general:</u> Libros registros de:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Ventas e ingresos -Compras y gastos -Bienes de inversión

Fuente: Agencia Tributaria, 2011.

2.1.2. ESTIMACIÓN OBJETIVA EN LAS ACTIVIDADES AGRARIAS

La implantación del método de estimación objetiva del rendimiento neto en el IRPF, en el año 1995, se considera una de las reformas más significativas de la fiscalidad en el sector agropecuario en España.

Por lo que se refiere a las actividades agrarias, no puede ocultarse la dificultad que entraña la expresada aproximación, teniendo en cuenta que unos índices de carácter general no pueden recoger la gran diversidad de las empresas del sector en cuanto a dimensión económica y productividad en función de las condiciones de clima y suelo.

No obstante, es preciso dedicar especial atención al estudio de este régimen, puesto que, desde su implantación, es generalmente utilizado por los agricultores y ganaderos, aplicando para el período 1995-1998 lo dispuesto en la Ley 18/1991, del IRPF y disposiciones concordantes, los preceptos de la Ley 40/1998 para el periodo 1999-2006 y las disposiciones de la Ley 35/2006 a partir de 2007 en adelante.

Es importante subrayar que mediante Órdenes anuales se regulan, entre otros extremos, las actividades agrarias que pueden incluirse en el régimen, así como la cuantía de los índices de rendimiento neto.

Este régimen resulta de aplicación, dentro del ámbito agropecuario, a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, incluidos los trabajos, servicios y actividades accesorias realizadas por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que la actividad esté recogida específicamente en la Orden Ministerial que regula este régimen.

Durante el período analizado dichas órdenes han sido:

- Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre
- Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre
- Orden EHA/804/2007, de 30 de marzo
- Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre
- Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre
- Orden EHA/99/2010, de 28 de enero
- Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre

- b) Que el contribuyente titular de la actividad no haya renunciado a la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF, ni al régimen simplificado del IVA, ni al especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP).

La renuncia al método de estimación objetiva en cualquier actividad, origina que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, normal o simplificada, para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

La normativa fiscal también ha establecido una vinculación entre el régimen de estimación objetiva y los regímenes especiales del IVA. Desde 1999 la renuncia al régimen 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 y viceversa. Los mismos efectos tiene la exclusión de cualquiera de ambos regímenes.

- c) Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva como:
1. Haber alcanzado en el ejercicio inmediato anterior un volumen de ingresos superior a cualquiera de los siguientes importes:
 - 450.000 euros anuales, considerando todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.
 - 300.000 euros anuales, para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales susceptibles de acogerse al método de estimación objetiva.
 2. Haber superado en el ejercicio anterior el volumen de compras en bienes y servicios para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente la cantidad de 300.000 euros anuales, excluidas las adquisiciones de inmovilizado.
 3. Desarrollar la actividad económica, total o parcialmente, fuera del territorio español.
 4. Determinar al rendimiento neto de alguna actividad económica mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

Para el cálculo de los importes antes mencionados se computan las operaciones del contribuyente, de su cónyuge, ascendientes y descendientes y de las entidades en atribución de rentas en las que participen cualquiera de ellos si las actividades son similares por estar clasificadas en el mismo grupo del Impuesto de Actividades Económicas (IAE) y existe dirección común compartiendo medios personales o materiales. Estos importes se elevarán al año cuando hayan iniciado la actividad en el año en que se calculan.

El rendimiento neto se calcula según la Orden anual que desarrolla este método, en el caso de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, multiplicando el volumen total de ingresos por el índice de rendimiento neto que corresponda, según la actividad y/o cultivo.

Es decir, el rendimiento neto no será el resultado de cuantificar ingresos y gastos, sino resultado de tener en cuenta determinados factores (volumen de operaciones, activos fijos utilizados, etc.), de forma que su ponderación permite fijar una cifra estimada como beneficio sujeto al impuesto.

Debido a que la totalidad de las explotaciones analizadas se encuentran dentro de las actividades agrícolas susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aunque en este trabajo se analizan solamente los resultados obtenidos en el IRPF, debe tenerse en cuenta que, en el método de estimación objetiva, se consideran parte del volumen de ingresos los importes percibidos por los agricultores por la compensación a tanto alzado a que tienen derecho en ese régimen fiscal, ya que no se deducen las cuotas de IVA soportadas o satisfechas en las adquisiciones de bienes o servicios empleados en la actividad.

Los porcentajes del tanto alzado de compensación del REAGP vigentes durante el período de estudio han sido:

TABLA 5. PORCENTAJES DE COMPENSACIÓN A TANTO ALZADO (REAGP)

TANTO ALZADO COMPENSACION REAGP	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Actividades agrícolas y forestales	8,0%	9,0%	9,0%	9,0%	9,0%	9,0%	10,0%
						10,0%	

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias; Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

Durante el año 2010, con la entrada en vigor de la Ley 26/2009, el porcentaje de tanto alzado del REAGP pasó a ser, a partir del 1 de julio, del 10 por ciento, por lo que suponiendo que las ventas anuales se realizaron de forma uniforme, hemos trabajado en nuestros cálculos con la media de dichos valores, asumiendo para ese año un tanto de compensación del 9,5 por ciento.

La cuantía deducible por amortización del inmovilizado resulta de aplicar la tabla de amortización de la Orden correspondiente, (tabla 6). Si se cumplen ciertos requisitos, el rendimiento neto se minora en determinadas circunstancias.

TABLA 6. TABLA DE AMORTIZACIÓN A APLICAR EN LA DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO DE LAS ACTIVIDADES AGRARIAS MEDIANTE ESTIMACIÓN OBJETIVA.

Grupo	Elementos patrimoniales	Coefficiente lineal máximo (%)	Período máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	5	40
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40	5
3	Batea	10	12
4	Barco	10	25
5	Elementos de transporte y resto del inmovilizado material	25	8
6	Inmovilizado intangible	15	10
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	22	8
8	Ganado equino y frutales no cítricos	10	17
9	Frutales cítricos y viñedos	5	45
10	Olivar	3	80

Fuente: Distintas Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda, desde la Orden EHA/3902/2004 hasta la Orden EHA/3063/2010.

Es obligatorio conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, actualmente sustituido por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

También deben conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que prevea la legislación que los apruebe.

Las obligaciones contables y registrales de este método consisten en llevar un libro registro de ventas e ingresos y adicionalmente si se practican amortizaciones se debe llevar un libro registro de bienes de inversión.

Con esto, las obligaciones formales se reducen mucho, hasta casi suprimir los deberes formales, simplificando la gestión de los papeles de explotación.

Si los contribuyentes de este régimen deciden voluntariamente llevar la contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, con la documentación que éste exige, no estarán obligados a llevar los libros registros antes mencionados.

Este régimen comparte ciertas similitudes con el anterior, en cuanto a que:

Se puede optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de las actividades económicas.

Se realizan cuatro pagos fraccionados trimestrales, entre el 1 y 20 de abril, julio y octubre, y entre el 1 y 30 de enero del año siguiente. Se debe presentar declaración negativa en los trimestres que no resulte cantidad a ingresar.

No están obligados a efectuar pagos fraccionados los empresarios agrarios que en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de su actividad (excluidas indemnizaciones y subvenciones) hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta.

El importe de cada uno de los pagos fraccionados será del 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones. Se deducirán las retenciones y los ingresos a cuenta del trimestre.

Desde su implantación ha habido sucesivas mejoras en el método como la posibilidad de reducir, a partir de 1999, el rendimiento neto en el valor de las amortizaciones del inmovilizado, esto ha creado un incentivo para la inversión y modernización de las explotaciones.

Dentro de las reducciones a aplicar al rendimiento neto previo, que se establecen cada año, queremos destacar dos de ellas implementadas durante el período analizado, cumpliendo determinadas condiciones:

- Reducción por adquisición de gasóleo agrícola (35 por ciento)
Su aplicación se produjo en los años 2005, 2006, 2008 y 2009.
- Reducción por adquisición de fertilizantes o plásticos (15 por ciento)
De igual forma, su aplicación se produjo durante 2005, 2006, 2008 y 2009, no obstante durante el año 2006 sólo pudo aplicarse en las adquisiciones efectuadas entre el 1 de enero y el 30 de junio, en nuestros cálculos asumimos que las adquisiciones se produjeron de forma homogénea y tomamos el 50 por ciento del importe anual.

En la normativa actual al rendimiento neto de módulos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales así como los procesos de transformación, puede aplicarse una reducción general de un 5 por ciento.

No obstante durante el período analizado, 2005-2011, dicha reducción de carácter general adquirió distintos valores, durante los años 2005 y 2006 fue del 2 por ciento, en 2007 no se aplicó reducción alguna, se introdujo nuevamente en 2008, siendo ese año del 2 por ciento para nuevas actividades y del 3 por ciento para actividades desarrolladas en el año anterior, fue a partir de 2009 que pasó a ser del 5 por ciento hasta la actualidad.

Asimismo se ha dado un trato favorable, y se aplican índices correctores, por los siguientes motivos:

Índice 1. Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.

Se aplicará el índice 0,75 cuando en el desarrollo de las actividades agrícolas se utilice exclusivamente medios de producción ajenos, sin considerar, a estos efectos, el suelo.

Índice 2. Utilización de personal asalariado.

Cuando en la actividad se utilice personal asalariado cuyo coste supere el 10 por ciento del volumen de ingresos, será aplicable el índice corrector que en cada caso proceda de los que se indican a continuación, en función del porcentaje que el coste del personal asalariado represente en relación con el volumen de ingresos de la actividad:

TABLA 7. ÍNDICES CORRECTORES POR UTILIZACIÓN DE PERSONAL ASALARIADO.

Porcentaje (coste personal asalariado/volumen de ingresos x 100)	Índice
Más del 10 por 100 y hasta el 20 por 100	0,90
Más del 20 por 100 y hasta el 30 por 100	0,85
Más del 30 por 100 y hasta el 40 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

Fuente: Agencia Tributaria, 2011.

No se aplicará este índice cuando el rendimiento de la actividad hubiera sido objeto de reducción por efecto del índice anterior, utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.

Índice 3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas.

Se aplicará el índice 0,90 cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras arrendadas. La reducción se aplicará a la parte del rendimiento neto minorado de la actividad que proceda de dichos cultivos (una vez rectificada, en su caso, por efecto de la aplicación de los índices correctores anteriores).

Índice 4. Piensos adquiridos a terceros en más del 50 por ciento.

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros, que representen más del 50 por 100 del importe total de los consumidos, a los rendimientos procedentes de dichas actividades les resultará de aplicación el índice que proceda de los dos siguientes:

- Actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura, índice 0,95.
- Restantes actividades ganaderas, índice 0,75.

A estos efectos, la valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

Índice 5. Actividades de agricultura ecológica.

Se aplicará el índice 0,95 cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las Comunidades Autónomas, por las que éstas asumen el control de este tipo de producción.

Índice 6. Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros.

Se aplicará el índice corrector 0,90 cuando la suma de los rendimientos netos minorados del conjunto de actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente no supere la cantidad de 9.447,91 euros anuales.

Este índice no resulta aplicable en los casos de agricultores jóvenes que tengan derecho a la reducción especial del 25 por ciento a que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF.

Índice 7. Índice corrector en determinadas actividades forestales.

Será de aplicación el índice corrector 0,80 sobre los rendimientos procedentes de la explotación de fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio sea igual o superior a 20 años.

A los rendimientos procedentes de actividades forestales únicamente les podrá ser aplicado este índice corrector.

A efectos prácticos, debido a la fuente utilizada y según los datos e información obtenida, en este estudio sólo hemos sido capaces de aplicar en nuestros cálculos el índice 2 (utilización de personal asalariado) e índice 6 (empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros), sin embargo consideramos que la falta de aplicación de los restantes índices no afecta en gran medida los resultados.

De conformidad con el artículo 20 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las explotaciones Agrarias, los agricultores jóvenes (mayores de 18 años y menores de 40 años) o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos, que resulte después de aplicar la reducción de carácter general, en un 25 por ciento en los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a la primera instalación como titulares de una explotación que tenga carácter prioritario, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

Cuando el desarrollo de la actividad se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de

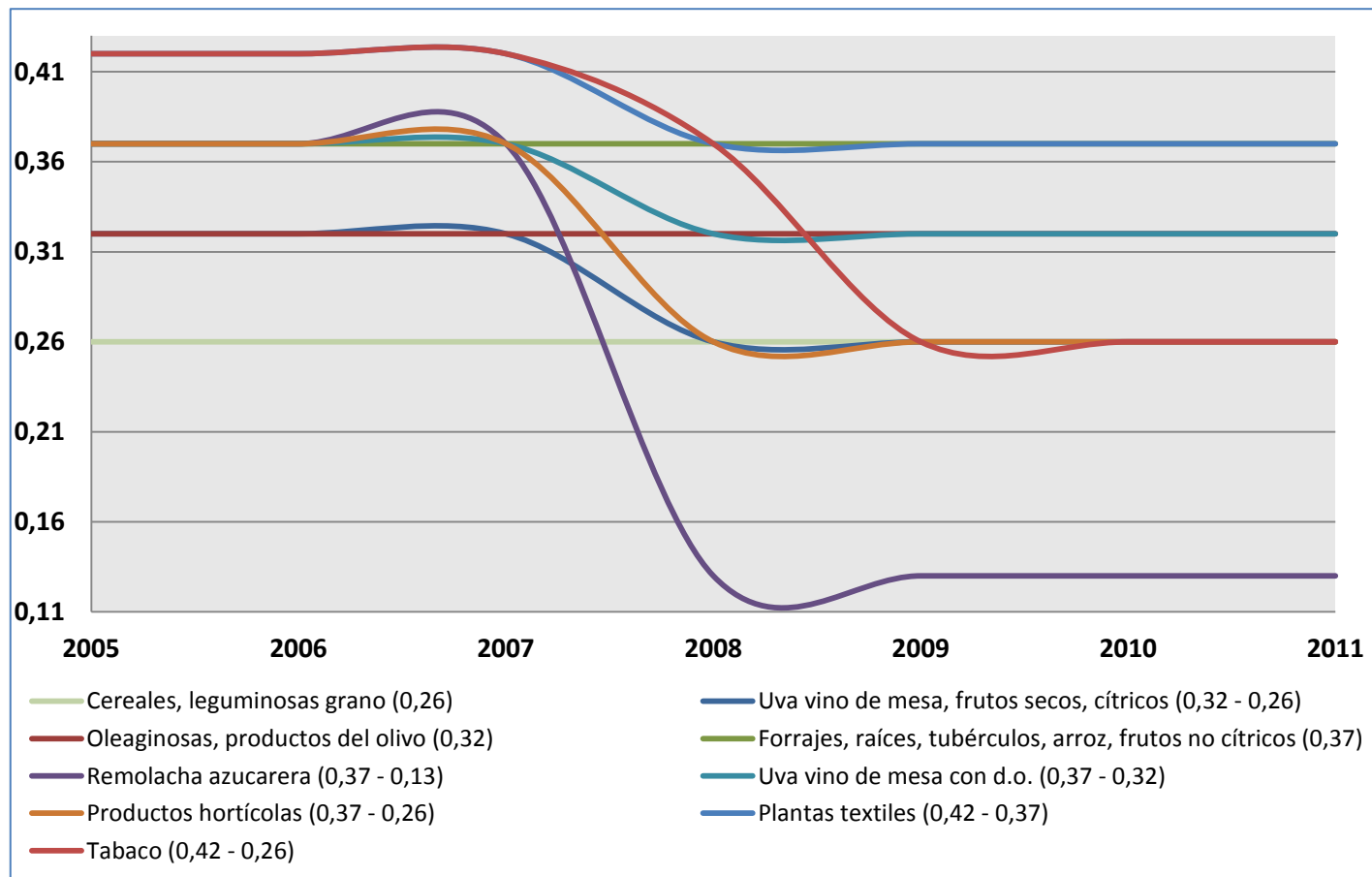
aquella, podrá minorarse el rendimiento neto en el importe de dichos gastos, siempre que se haya puesto esta circunstancia en conocimiento de la Administración Tributaria en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produjo.

Respecto a lo anterior, hemos tenido en cuenta lo publicado en la Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, por la que se redujeron para 2011, entre otras cosas, los módulos aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia. En dicha Orden se aprobó una reducción del 65 por ciento del rendimiento neto de módulos del ejercicio, la que hemos aplicado en nuestros cálculos a los 3 cultivos de la muestra (alcachofa, brócoli y lechuga) que se encontraban ubicados en la localidad de Lorca.

Adicionalmente con efectos desde 1 de enero de 2009 se estableció una nueva reducción del 20 por ciento del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, de aplicación en los períodos impositivos 2009, 2010, 2011 y 2012, se ha prorrogado su aplicación a 2013. Debido a que con los datos disponibles no es factible su aplicación por falta de información, y a que en cualquier caso como puede aplicarse en todos los métodos de estimación del rendimiento neto del IRPF no afecta por tanto el índice de neutralidad a analizar, que es el objetivo principal de este estudio, hemos obviado en este trabajo la aplicación de dicha reducción.

A continuación mostramos los índices de rendimiento neto generales que estuvieron vigentes durante el período de análisis para las actividades agrarias (gráfico I), no se incluyen los índices correctores aprobados por la Administración con carácter regional y/o local, aunque se han tenido en cuenta, en la medida de la posible, para realizar los cálculos posteriores del capítulo 3.

GRÁFICO I. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO VIGENTES DURANTE EL PERÍODO DE 2005 A 2011.



Fuente: Agencia Tributaria, (varios años).

Como puede apreciarse los índices han tenido poca variación y algunos de ellos como los aplicados a los cereales, leguminosas, oleaginosas, productos del olivo, forrajes, raíces, tubérculos, arroz y frutos no cítricos se han mantenido sin modificación alguna durante los siete años analizados, algo difícil de entender, ya que resulta imposible suponer que la estructura de gastos de las distintas explotaciones haya permanecido constante, sabiendo del incremento de precios soportado por los insumos agrarios, necesarios para desarrollar la actividad.

TABLA 8. RESUMEN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA AGRARIA.

Ámbito de aplicación	Determinación del rendimiento neto	Obligaciones registrales
<p>Empresarios en los que concurra:</p> <p>-Que su actividad esté entre las relacionadas en la Orden Ministerial correspondiente, y no excluidas de su aplicación.</p> <p>-Que el volumen de rendimientos íntegros no supere 450.000 euros para el conjunto de las actividades, ni 300.000 euros para las actividades agrícolas y ganaderas.</p> <p>-Que el volumen de compras no supere 300.000 euros anuales.</p> <p>-Que la actividad no se desarrolle fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.</p> <p>-Que no hayan renunciado a la aplicación de la EO.</p>	<p>FASE 1</p> <p>VOLUMEN TOTAL DE INGRESOS (Incluidas subvenciones e indemnizaciones)</p> <p>(x) ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO</p> <p>(=) RENDIMIENTO NETO PREVIO</p> <p>FASE 2</p> <p>(-) REDUCCIONES (que se establezcan cada año)</p> <p>(-) AMORTIZACIÓN INMOVILIZADO MATERIAL E INTANGIBLE</p> <p>(=) RENDIMIENTO NETO MINORADO</p> <p>FASE 3</p> <p>(x) ÍNDICES CORRECTORES (según la actividad y determinadas circunstancias)</p> <p>(=) RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS</p> <p>FASE 4</p> <p>(-) REDUCCIÓN GENERAL DEL REND. NETO</p> <p>(-) REDUCCIÓN LEY 19/1995: 25% (agricultores jóvenes)</p> <p>(-) GASTOS EXTRAORDINARIOS CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES (incendios, inundaciones, etc.)</p> <p>(=) RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD</p> <p>FASE 5</p> <p>(-) REDUCCIÓN RENTAS IRREGULARES: 40%</p> <p>(=) RENDIMIENTO NETO REDUCIDO</p>	<p><u>Si se practican amortizaciones:</u></p> <p>-Libro registro de bienes de inversión</p> <p><u>Actividades cuyo rendimiento neto se fija en función del volumen de operaciones</u></p> <p>(agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales)</p> <p>-Libro registro de ventas e ingresos</p>

Fuente: Agencia Tributaria, 2011.

CAPÍTULO 3:

MEDICIÓN DE LA EFICIENCIA TRIBUTARIA

3. MEDICIÓN DE LA EFICIENCIA TRIBUTARIA

La existencia del método de estimación objetiva en el IRPF, el cual estima el rendimiento buscando aproximarse a la realidad, hace que surjan diferencias en el resultado final obtenido al determinar la base imponible por éste en lugar de utilizar el método directo, ya sea en su modalidad normal o simplificada.

Ante estas diferencias, surge la preocupación y la necesidad de analizar si el método de estimación objetiva es fiscalmente eficiente, en otras palabras, se hace necesario probar que existe neutralidad impositiva entre los distintos regímenes y que realmente ese método especial se aproxima a la verdadera renta.

A la vez, se puede analizar la flexibilidad normativa existente, con el fin de determinar si ante los cambios que ocurren en el entorno, la Administración es capaz de legislar con la suficiente rapidez, actualizando los coeficientes y variables del método objetivo, sin dejar atrás a los empresarios que se hayan acogido a dicho sistema.

La eficiencia tributaria puede analizarse desde el punto de vista que representa el importe de la recaudación para la Administración, entre tributar por un método u otro, y por otro lado, desde la perspectiva del contribuyente. En ambos casos existe neutralidad impositiva si, independientemente de las distintas opciones que permita la norma, la carga final soportada, es decir la renta sujeta a gravamen, es la misma.

En caso de no coincidir, podemos estar ante una situación de beligerancia cuando la base imponible obtenida en el método de estimación directa, en su modalidad simplificada, sea inferior a la obtenida por el método de estimación objetiva, y de proteccionismo en el caso contrario.

Mediante el índice de neutralidad impositiva, cuyo cálculo desarrollamos en este capítulo, determinamos en qué situación se encontraban las distintas explotaciones agrícolas analizadas.

3.1. FUENTES UTILIZADAS

Los datos de partida de la investigación fueron los facilitados por el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente (MAGRAMA), el cual a través de la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación Institucional de la Subsecretaría, viene realizando una serie de estudios sobre los resultados técnico-económicos de las explotaciones agrícolas de las distintas comunidades autónomas, recogidos en la base de datos: Análisis de la economía de los sistemas de producción, de aquí en adelante la identificaremos como AESP.

En estos estudios se analizan los costes y rentabilidad de diversos cultivos y actividades ganaderas en varias Comunidades Autónomas. Los mismos constituyen un valioso instrumento para comparar los resultados alcanzados por distintas explotaciones, con similares estructuras productivas, permitiendo analizar las diferencias de rentabilidad obtenidas por la misma actividad, desarrollada con distintas tecnologías.

La integración de esta información a nivel autonómico y nacional permite estudiar las características estructurales de las explotaciones agrarias y la incidencia de las mismas en sus costes de producción y rentabilidad.

Los resultados técnico-económicos registrados en esta base de datos durante los años estudiados, corresponden a 805 explotaciones repartidas por las siete comunidades autónomas analizadas, de las cuales 147 corresponden a Andalucía, 107 a Aragón, 99 a Castilla y León, 131 a Castilla La Mancha, 116 a Extremadura, 97 a Murcia y 105 a la Comunidad Valenciana.

Sin embargo, debido a que la disponibilidad de los datos no es la misma para todas las variedades de cultivos, hemos descartado los que no contaban con información durante todos los años del período analizado, de forma que la muestra fuera comparable, quedando nuestra fuente de información acotada aproximadamente a 400 explotaciones agrarias, recogidas en 86 variedades de cultivos autonómicos.

3.2. METODOLOGÍA: EL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

Con la finalidad de realizar el análisis de neutralidad mencionado y estudiar su evolución, en este apartado definimos el índice de neutralidad impositiva.

El trabajo se centra, como ya hemos mencionado, en las comunidades autónomas de Andalucía, Aragón, Castilla y León, Castilla La Mancha, Extremadura, Murcia y la Comunidad Valenciana.

Los datos de partida fueron los de la base de datos AESP, facilitados para este estudio por el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente.

A dichos datos le fueron aplicados los distintos métodos de cálculo del rendimiento neto, expuestos en el capítulo anterior, según la normativa vigente en cada uno de los años analizados, siendo esta la siguiente:

- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.
- Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, derogado y sustituido por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.
- Así como las distintas Órdenes Ministeriales expuestas anteriormente en el apartado 2.1.2.

Se adoptaron las siguientes hipótesis:

- Aceptación de que el importe de los seguros sociales facilitado en la base de datos es válido e incluye la cuota de la seguridad social del propio empresario así como la de los trabajadores a su cargo, independientemente del régimen a que se encuentren afiliados los mismos, Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social (REASS) o al Régimen Especial de Autónomos (REA).
- Aceptación de que el importe de las amortizaciones facilitado en la base de datos es válido para cualquiera de los métodos de cálculo del rendimiento neto, al suponer que se encuentra en el intervalo comprendido entre el coeficiente máximo y el período máximo de amortización de cualquiera de las tablas oficiales vigentes para cada uno de los métodos, (tablas 3 y 6).

Calculamos el rendimiento neto por los dos métodos definidos, EDS y EO, para los ejercicios 2005 a 2011, aplicando la correspondiente normativa. En el caso concreto del método de estimación objetiva, únicamente tomamos en consideración aquellos índices correctores sobre los que podíamos decidir sobre su aplicación con la información disponible. En este sentido, de todos los índices existentes en éste régimen, sólo fue posible decidir respecto a la utilización de personal asalariado y por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros, para el resto de índices correctores no fue posible, lo que supone aceptar la hipótesis de que no se utilizaron exclusivamente medios de producción ajenos y que los cultivos no se realizaron en tierras arrendadas.

Debemos señalar además, para el caso de la estimación objetiva, que se utilizaron en la medida en que fue posible según la información disponible, las reducciones puntuales de rendimiento señaladas en las distintas Órdenes Ministeriales como consecuencia de situaciones excepcionales.

El índice de neutralidad impositiva queda definido como el cociente entre el rendimiento neto obtenido por el método de estimación objetiva y el derivado de la estimación directa simplificada:

$$\text{Índice de neutralidad} = \frac{\text{Rendimiento estimación objetiva}}{\text{Rendimiento estimación directa simplificada}} \times 100$$

De este modo, índices superiores a 100 indican que el rendimiento neto obtenido mediante estimación objetiva es superior al obtenido por estimación directa simplificada, lo que supone que el método objetivo es beligerante y por tanto, los empresarios agrarios acogidos a este sufren un perjuicio fiscal. Valores del índice inferiores a 100 implican situaciones de ventaja o proteccionismo, en las que se declaran menos rendimientos de los realmente obtenidos por el método directo, favoreciendo al agricultor que determina su rendimiento mediante estimación objetiva. Sólo en los casos en que el citado índice alcance valores cercanos a 100, podemos decir que existe neutralidad impositiva, obteniéndose las mismas bases imponibles en el IRPF por ambos regímenes de determinación del resultado.

En los casos en que al determinar el rendimiento neto de una explotación se obtienen pérdidas por los dos regímenes, para que la interpretación de dicho índice de neutralidad sea la misma, lo calculamos de forma inversa a la descrita anteriormente, quedando como sigue:

$$\text{Índice de neutralidad} = \frac{\text{Rendimiento estimación directa simplificada}}{\text{Rendimiento estimación objetiva}} \times 100$$

Ya que en esta situación, aunque se obtienen rendimientos negativos y no se produce una tributación efectiva, dichas bases constituyen un crédito fiscal que tras integrarse con los restantes rendimientos de la base imponible general, si la base sigue siendo negativa, puede compensarse con los rendimientos

positivos obtenidos durante los cuatro ejercicios siguientes (artículo 48 LIRPF), por tanto en estos casos si podemos considerar que existe carga fiscal y procede analizar su neutralidad.

Sin embargo, en los casos en que sólo se reflejen pérdidas por uno de los métodos de estimación analizados, no determinamos el índice de neutralidad, ya que por la mecánica de cálculo el valor de dicho índice no sería comparable al del resto de casos. A pesar de que no calculamos el índice en estos supuestos, en el análisis de los resultados los identificamos de la forma siguiente: si se obtienen pérdidas mediante el método EDS, lo identificamos en las tablas de resultados como “PÉRDIDAS”, existiendo en estos casos una clara beligerancia, por otra parte, en los casos en que las pérdidas se obtienen mediante el método EO, identificamos el índice como “PROTECCIONISTA”.

Aunque es algo poco común y pueda resultar extraño, mediante el método de estimación objetiva agraria también pueden obtenerse rendimientos negativos, debemos recordar que desde el año 1999 se permite deducir los gastos de la amortización del inmovilizado material e intangible, los que en determinados casos pueden llegar a ser superiores al rendimiento neto previo, siendo esta la causa de las pérdidas observadas en éste método.

Por tanto, independientemente del régimen fiscal elegido por el empresario autónomo, en caso de obtener pérdidas en su actividad económica, las puede compensar en períodos futuros, por eso consideramos fundamental que las mismas se reconozcan adecuadamente. No obstante lo anterior, es cierto que debido a la configuración del método de estimación objetiva, determinadas actividades pueden tener un gran déficit de explotación que no se refleja en los resultados y por tanto no se pueden demostrar, debido a que dicho sistema prescinde en sus cálculos de los gastos reales soportados, siendo ésta su principal limitación y la causa de porque en períodos de bajo volumen de actividad se aconseja a los autónomos pasar a tributar por el método directo.

3.3. CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO POR EDS

Como se ha descrito en el apartado 2.1.1. y presentado a modo resumen en la tabla 4, en el método de estimación directa, en su modalidad simplificada, el rendimiento neto o base imponible se obtiene por diferencia entre la totalidad de los ingresos computables y los gastos fiscalmente deducibles del ejercicio, teniendo en cuentas las particularidades mencionadas.

En este epígrafe, a modo de ejemplo, mostramos la aplicación del cálculo del rendimiento neto a dos cultivos, durante todos los años estudiados:

- El tomate, de la Comunidad Valenciana.
- La cebolla, de Castilla La Mancha.

A continuación, en el epígrafe 3.4., mostramos el procedimiento para determinar el rendimiento neto de las mismas explotaciones utilizando en su lugar el método de estimación objetiva.

Posteriormente, en el epígrafe 3.5., cuantificamos el índice de neutralidad impositiva obtenido en ambos cultivos y mostramos su evolución durante el período. Indicamos además el índice de rendimiento neto que sería necesario aplicar para lograr la neutralidad entre ambos sistemas.

Los cálculos para la obtención del rendimiento neto, según esta modalidad, de la totalidad de explotaciones analizadas, pueden consultarse en el anexo de este trabajo, en los cuadros 1 a 172.

TABLA 9. CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO POR EDS. TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA.

DETERMINACIÓN RENDIMIENTO NETO	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
INGRESOS ÍNTEGROS	8.147,78 €	11.711,96 €	11.449,46 €	8.829,22 €	6.573,49 €	7.940,07 €	6.071,58 €
(-) GASTOS DEDUCIBLES							
Semillas y Plantas	505,34 €	519,86 €	417,23 €	395,24 €	394,11 €	568,99 €	898,48 €
Fertilizantes	238,88 €	443,50 €	399,20 €	327,96 €	273,74 €	324,95 €	349,12 €
Productos Fitosanitarios	139,07 €	443,44 €	646,21 €	485,94 €	360,41 €	494,65 €	260,75 €
Otros Suministros	293,36 €	359,86 €	362,42 €	380,16 €	338,87 €	346,71 €	522,29 €
Trabajos Contratados	11,94 €	30,53 €	29,86 €	31,88 €	20,34 €	23,67 €	20,71 €
Carburantes y Lubricantes	79,23 €	107,81 €	36,06 €	37,43 €	24,40 €	42,33 €	40,50 €
Reparaciones y Repuestos	2,40 €	7,88 €	2,61 €			0,28 €	
Mano de Obra Asalariada	473,12 €	450,78 €	772,63 €	490,85 €	396,31 €	238,84 €	337,87 €
Cargas Sociales	706,27 €	762,75 €	816,99 €	666,76 €	347,52 €	423,65 €	640,35 €
Seguros de Capitales Propios				18,78 €	37,24 €	15,16 €	17,08 €
Intereses y Gastos Financieros			23,50 €				
Canon de Arrendamiento	108,52 €	141,09 €	177,15 €	137,38 €	89,75 €	86,37 €	128,88 €
Contribuciones e Impuestos		38,20 €		19,47 €	21,68 €	22,21 €	24,41 €
Conservación de Edificios y Mejoras							
Otros Gastos Generales		27,40 €	22,17 €				
Amortizaciones	199,01 €	274,50 €	348,90 €	329,72 €	270,37 €	375,60 €	340,14 €
Renta de la Tierra	56,32 €	67,26 €	92,25 €	86,69 €	66,77 €	78,50 €	97,97 €
Intereses de Otros Capitales Propios	272,82 €	238,44 €	244,31 €	200,37 €	174,01 €	179,69 €	146,32 €
Mano de Obra Familiar	1.815,67 €	1.646,99 €	1.361,56 €	1.228,05 €	1.635,52 €	2.057,54 €	1.786,63 €
= DIFERENCIA	3.245,83 €	6.151,68 €	5.696,41 €	3.992,54 €	2.122,46 €	2.660,94 €	460,07 €
(-) % S/DIFERENCIA POSIVITA	10%	10%	5%	10%	10%	5%	5%
(Provisiones y gastos difícil justificación)	324,58 €	615,17 €	284,82 €	399,25 €	212,25 €	133,05 €	23,00 €
= RENDIMIENTO NETO	2.921,25 €	5.536,51 €	5.411,59 €	3.593,28 €	1.910,22 €	2.527,89 €	437,07 €

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

TABLA 10. CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO POR EDS. CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA.

DETERMINACIÓN RENDIMIENTO NETO	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
INGRESOS ÍNTEGROS	19.296,87 €	29.452,69 €	44.058,66 €	86.918,99 €	110.036,95 €	17.295,53 €	10.933,84 €
(-) GASTOS DEDUCIBLES							
Semillas y Plantas	2.578,28 €	2.485,15 €	7.250,06 €	21.458,88 €	18.729,94 €	2.520,26 €	2.102,18 €
Fertilizantes	739,92 €	841,51 €	1.611,04 €	3.821,07 €	4.798,21 €	854,18 €	817,68 €
Productos Fitosanitarios	770,35 €	804,86 €	669,97 €	1.274,06 €	1.339,45 €	208,28 €	411,80 €
Otros Suministros	1.255,68 €	1.423,96 €	2.111,58 €	4.205,79 €	3.892,34 €	770,44 €	1.224,86 €
Trabajos Contratados	1.552,65 €	1.781,67 €	3.971,05 €	12.804,12 €	11.357,69 €	174,84 €	238,63 €
Carburantes y Lubricantes	157,21 €	161,04 €	375,09 €	1.077,06 €	788,05 €	132,54 €	99,14 €
Reparaciones y Repuestos	102,70 €	90,15 €	198,17 €	569,39 €	444,15 €	108,91 €	54,99 €
Mano de Obra Asalariada	1.447,81 €	1.782,81 €	5.196,92 €	12.873,53 €	10.086,61 €	1.451,66 €	1.630,10 €
Cargas Sociales	403,52 €	519,85 €	775,59 €	933,27 €	1.013,28 €	907,49 €	422,28 €
Seguros de Capitales Propios			89,89 €	140,90 €	146,63 €	22,00 €	27,16 €
Intereses y Gastos Financieros			10,35 €				
Canon de Arrendamiento	681,01 €	920,95 €	850,77 €	1.737,65 €	2.550,17 €	748,28 €	429,52 €
Contribuciones e Impuestos	47,86 €	57,82 €	68,17 €	75,02 €	74,68 €	68,29 €	74,90 €
Conservación de Edificios y Mejoras							35,96 €
Otros Gastos Generales	173,98 €	225,55 €	446,06 €	1.033,77 €	1.337,23 €	60,83 €	62,49 €
Amortizaciones	450,30 €	406,96 €	629,86 €	1.803,21 €	1.714,55 €	210,19 €	155,56 €
Renta de la Tierra	702,96 €	660,50 €	1.601,44 €	3.242,55 €	2.269,18 €	453,38 €	403,02 €
Intereses de Otros Capitales Propios	640,02 €	902,56 €	958,92 €	1.769,07 €	1.676,02 €	323,83 €	487,31 €
Mano de Obra Familiar	3.848,83 €	4.062,93 €	6.507,43 €	10.940,64 €	17.513,76 €	2.995,27 €	1.336,49 €
= DIFERENCIA	3.743,81 €	12.324,42 €	10.736,31 €	7.159,00 €	30.305,01 €	5.284,86 €	919,78 €
(-) % S/DIFERENCIA POSITIVA	10%	10%	5%	10%	10%	5%	5%
(Provisiones y gastos difícil justificación)	374,38 €	1.232,44 €	536,82 €	715,90 €	3.030,50 €	264,24 €	45,99 €
= RENDIMIENTO NETO	3.369,43 €	11.091,98 €	10.199,49 €	6.443,10 €	27.274,51 €	5.020,62 €	873,79 €

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AFSP, (varios años).

3.4. CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO POR EO

Como se ha descrito en el apartado 2.1.2. y presentado a modo resumen en la tabla 8, en el método de estimación objetiva el rendimiento neto o base imponible se obtiene, de forma general, multiplicando el volumen total de ingresos por un índice de rendimiento, el cual es aprobado anualmente mediante Órdenes Ministeriales. A continuación se reduce la diferencia con las amortizaciones deducibles, calculadas mediante una tabla específica, y posteriormente se minora el resultado con las reducciones aprobadas cada año, así como con la aplicación de determinados índices correctores si se cumplen determinadas condiciones previstas en la normativa.

En este epígrafe, a modo de ejemplo, mostramos igual que con el método anterior, la aplicación del cálculo del rendimiento neto, durante todos los años estudiados, de los mismos dos cultivos:

- El tomate, de la Comunidad Valenciana.
- La cebolla, de Castilla La Mancha.

Los cálculos para la obtención del rendimiento neto, según esta modalidad, de la totalidad de explotaciones analizadas, pueden consultarse en el anexo de este trabajo, en los cuadros 1 a 172.

TABLA 11. CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO POR EO. TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA.

DETERMINACIÓN RENDIMIENTO NETO	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
INGRESOS ÍNTEGROS							
(x) TANTO ALZADO DE COMPENSACIÓN	8.147,78 €	11.711,96 €	11.449,46 €	8.829,22 €	6.573,49 €	7.940,07 €	6.071,58 €
	8,00%	9,00%	9,00%	9,00%	9,00%	9,50%	10,00%
(x) ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO	8.799,61 €	12.766,04 €	12.479,92 €	9.623,85 €	7.165,11 €	8.694,38 €	6.678,73 €
	0,37	0,37	0,37	0,18	0,26	0,09	0,16
= RENDIMIENTO NETO PREVIO	3.255,85 €	4.723,43 €	4.617,57 €	1.732,29 €	1.862,93 €	782,49 €	1.068,60 €
(-) REDUCCIÓN ADQ. GASÓLEO AGRÍCOLA (35 %)	27,73 €	37,73 €		13,10 €	8,54 €		
(-) REDUCCIÓN ADQ. PLÁSTICOS (15 %)	35,83 €	33,26 €		49,19 €	41,06 €		
(-) REDUCCIÓN AMORTIZACIONES INMOVILIZADO	199,01 €	274,50 €	348,90 €	329,72 €	270,37 €	375,60 €	340,14 €
= RENDIMIENTO NETO MINORADO	2.993,28 €	4.377,94 €	4.268,67 €	1.340,28 €	1.542,95 €	406,89 €	728,46 €
(x) ÍND. 2. UTILIZACIÓN PERSONAL ASALARIADO	1	1	1	1	1	1	1
(x) ÍND. 6. EMP. CUYO RNM NO SUPERA 9,447,91 €	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
= RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS	2.693,96 €	3.940,14 €	3.841,80 €	1.206,25 €	1.388,66 €	366,20 €	655,61 €
(-) REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL %	2%	2%		3%	5%	5%	5%
= RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD	2.640,08 €	3.861,34 €	3.841,80 €	1.170,06 €	1.319,22 €	347,89 €	622,83 €
COSTE DE PERSONAL	5,81%	3,85%	6,75%	5,56%	6,03%	3,01%	5,56%

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

TABLA 12. CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO POR EO. CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA.

DETERMINACIÓN RENDIMIENTO NETO	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
INGRESOS ÍNTEGROS							
(x) TANTO ALZADO DE COMPENSACIÓN	19.296,87 €	29.452,69 €	44.058,66 €	86.918,99 €	110.036,95 €	17.295,53 €	10.933,84 €
	8,00%	9,00%	9,00%	9,00%	9,00%	9,50%	10,00%
(x) ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO	20.840,62 €	32.103,43 €	48.023,94 €	94.741,70 €	119.940,27 €	18.938,60 €	12.027,22 €
	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,26	0,16
= RENDIMIENTO NETO PREVIO	7.711,03 €	11.878,27 €	17.768,86 €	17.053,51 €	31.184,47 €	1.704,47 €	1.924,36 €
(-) REDUCCIÓN ADQ. GASÓLEO AGRÍCOLA (35%)	55,02 €	56,36 €		376,97 €	275,82 €		
(-) REDUCCIÓN ADQ. PLÁSTICOS (15%)	110,99 €	63,11 €		573,16 €	719,73 €		
(-) REDUCCIÓN AMORTIZACIONES INMOVILIZADO	450,30 €	406,96 €	629,86 €	1.803,21 €	1.714,55 €	210,19 €	155,56 €
= RENDIMIENTO NETO MINORADO	7.094,72 €	11.351,83 €	17.139,00 €	14.300,16 €	28.474,37 €	1.494,29 €	1.768,80 €
(x) ÍND. 2. UTILIZACIÓN PERSONAL ASALARIADO	1	1	0,9	0,9	1	1	0,9
(x) ÍND. 6. EMP. CUYO RNM NO SUPERA 9.447,91 €	0,9	1	1	1	1	0,9	0,9
= RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS	6.385,25 €	11.351,83 €	15.425,10 €	12.870,14 €	28.474,37 €	1.344,86 €	1.432,73 €
(-) REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL %	2%	2%		3%	5%	5%	5%
= RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD	6.257,54 €	11.124,79 €	15.425,10 €	12.484,04 €	27.050,66 €	1.277,62 €	1.361,09 €
COSTE DE PERSONAL	7,50%	6,05%	11,80%	14,81%	9,17%	8,39%	14,91%

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

3.5. CÁLCULO DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

El índice de neutralidad impositiva, definido en el apartado 3.2, se obtiene, de forma general, al dividir el importe del rendimiento neto obtenido por el método de estimación objetiva entre el determinado por estimación directa simplificada, al multiplicar el cociente anterior por cien se expresa el índice de forma porcentual.

Para el caso de los cultivos que previamente hemos calculado su rendimiento neto mediante los dos métodos de estimación, epígrafes 3.3 y 3.4, se obtienen los siguientes resultados:

TABLA 13. ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA Y CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA.

ÍNDICE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIA
TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA	90,38	69,74	70,99	32,56	69,06	13,76	142,50	69,86
CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA	185,72	100,30	151,23	296,45	99,18	80,28	155,77	152,70

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

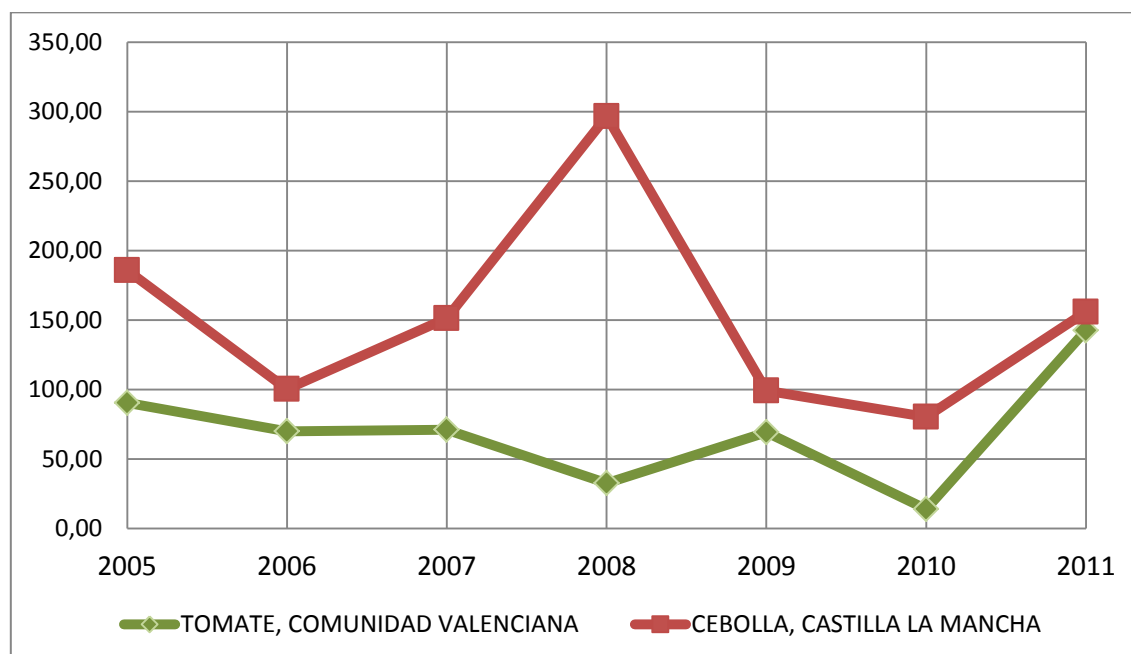
Los resultados obtenidos son evidentes, mientras que para el cultivo de tomate en la Comunidad Valenciana, el método de estimación objetiva en el IRPF se muestra beneficioso fiscalmente frente al de estimación directa simplificada, salvo en el ejercicio 2011, para la cebolla, en Castilla La Mancha, sucede lo contrario, salvo en el ejercicio 2010.

En el caso del tomate, en la Comunidad Valenciana, el índice muestra valores inferiores a 100 prácticamente todos los años, salvo en 2011 que se muestra beligerante con un 142,50 por ciento. Si analizamos el promedio del período, obtenemos un índice de neutralidad del 69,86 por ciento, lo que significa que el rendimiento neto obtenido por el método de estimación objetiva equivale al 69,86 por ciento del rendimiento obtenido mediante estimación directa simplificada. Así pues, resulta beneficioso para el agricultor tributar por ese régimen, es decir, nos encontramos ante una situación denominada de proteccionismo.

Sin embargo, no pasa lo mismo con la cebolla en Castilla La Mancha, donde excepto para los años 2009 y 2010 donde el índice de neutralidad refleja valores de 99,18 y 80,28 por ciento respectivamente, el resto de años se muestra muy superior a 100. Nos encontramos en este caso con una situación denominada de beligerancia, donde el valor medio se sitúa en 152,70 por ciento, viéndose muy perjudicados en estos casos los agricultores que tributan en el IRPF mediante el método objetivo, al obtener rendimientos estimados muy superiores a la realidad.

Realizado ya el análisis estático del índice de neutralidad, conviene ahora estudiar la evolución del mismo en el período objeto de análisis para cada cultivo de ejemplo, de forma que nos permita comprobar la existencia o no de alguna tendencia en el mismo. Esto se realiza en el gráfico II que se presenta a continuación.

GRÁFICO II. EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA Y CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

A la vista del gráfico anterior, se aprecia un comportamiento distinto en la evolución de los índices de neutralidad de los dos cultivos, coincidiendo sin embargo la disminución de ambos entre 2005 y 2006 y el incremento de la beligerancia producido de 2010 a 2011, ambos índices terminan en 2011 casi en el mismo punto, por lo que podría interpretarse que durante el último año analizado la beligerancia del régimen objetivo se ha incrementado en gran medida respecto a años anteriores y de forma generalizada.

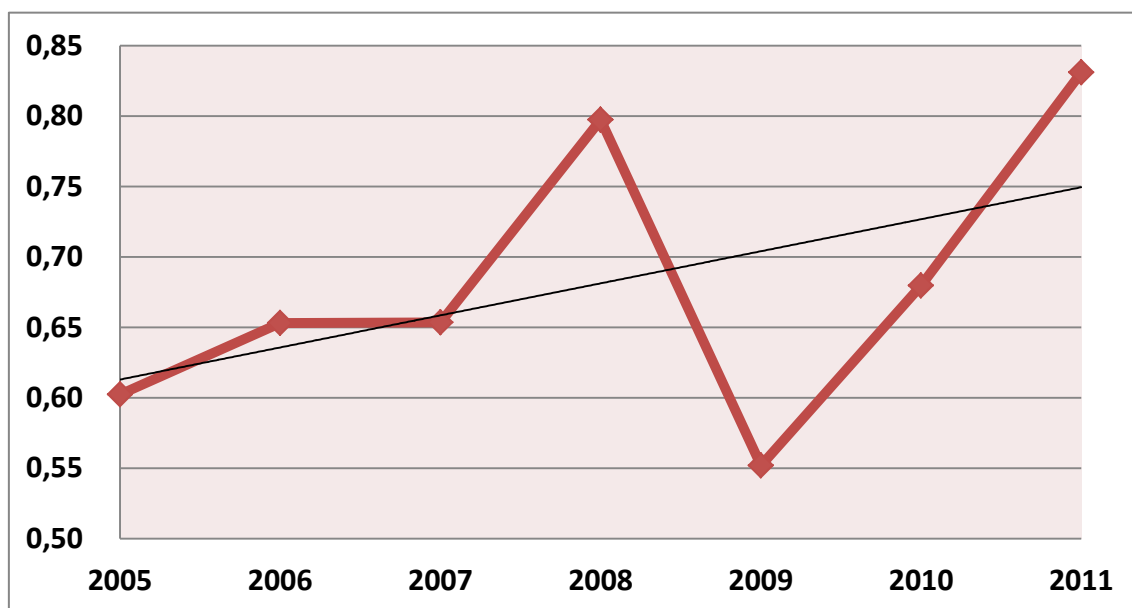
En el caso de la cebolla, en Castilla La Mancha, se produce un comportamiento más errático, incrementándose la beligerancia del año 2006 al 2008 y nuevamente de 2010 a 2011, mientras que disminuye de 2005 a 2006 y de 2008 a 2010, quedando en 2011 casi al mismo nivel que en 2005.

En el caso del tomate, en la Comunidad Valenciana, aunque casi todos los años, excepto 2011, ha permanecido a la baja con valores inferiores a 100, se aprecia un incremento de 2008 a 2009 y de 2010 a 2011, siendo por primera vez beligerante ese último año.

Para entender el incremento de la beligerancia producido en el cultivo de cebolla en Castilla La Mancha durante el año 2008 y porque no sucede lo mismo con el cultivo de tomate en la Comunidad Valenciana, analizamos la evolución de los precios del gasóleo agrícola, siendo este uno de los insumos agrarios que más se ha encarecido los últimos años, (gráfico III).

En dicho gráfico puede apreciarse el notable incremento del precio del litro de gasóleo agrícola, que marca una tendencia alcista desde el inicio de la serie estudiada. Si se observan los dos gráficos de forma conjunta (gráficos II y III) puede notarse cierto paralelismo entre el incremento de la beligerancia fiscal y el incremento de precios del gasóleo, lo que indica que existe una alta correlación entre ambos indicadores.

GRÁFICO III. EVOLUCIÓN DEL PRECIO PAGADO POR LOS AGRICULTORES POR GASÓLEO AGRÍCOLA EN SURTIDOR (€/LITRO).



Fuente: Departamento de Agricultura, Ganadería y Medio Ambiente. Gobierno de Aragón, 2013.

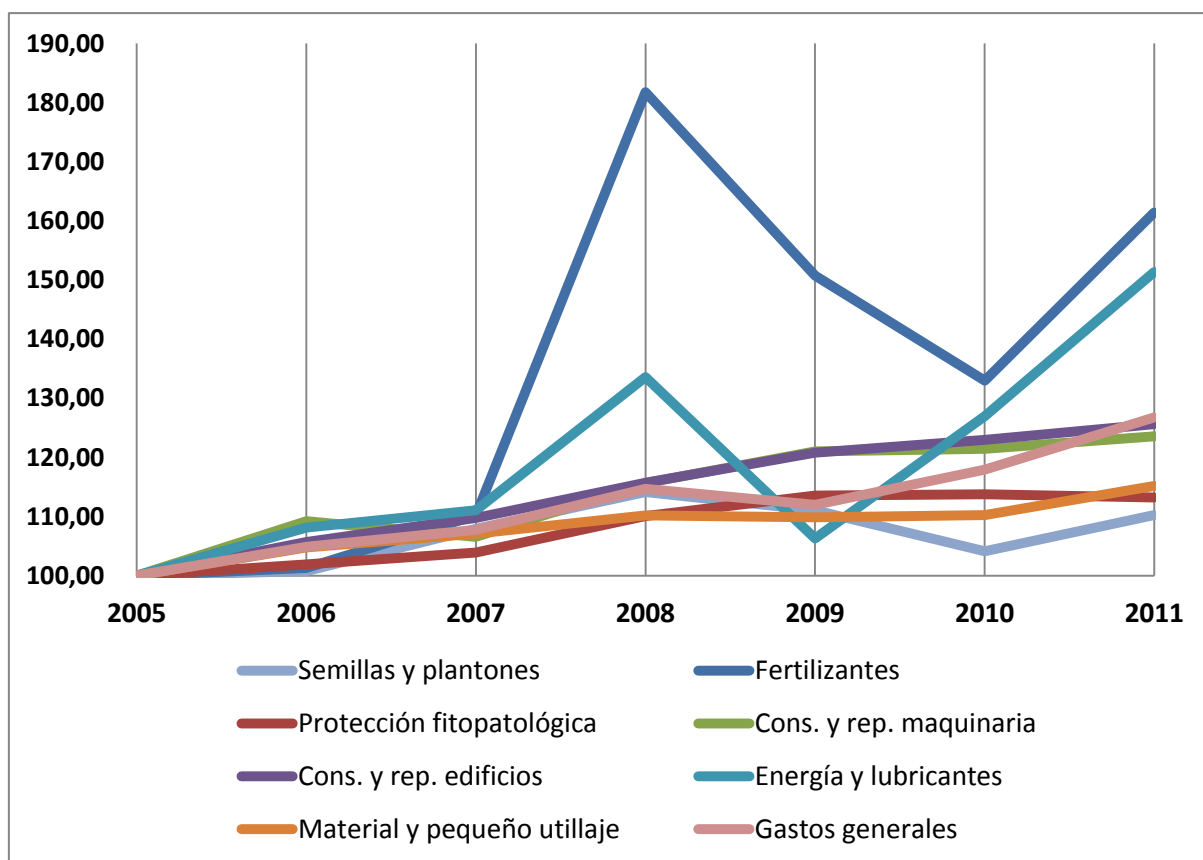
La causa de porque dicho incremento de precio no afecta de igual forma a los dos cultivos la obtenemos de las tablas 9 y 10, donde se muestran las distintas partidas de gastos deducibles. Las estructuras de gastos de ambas explotaciones son muy diferentes, el consumo de carburantes y lubricantes en los cultivos de tomates valencianos representan menos del 4 por ciento respecto al mismo gasto en los cultivos de cebollas manchegas. Siendo estas últimas por tanto, más dependientes de la evolución del precio del gasóleo.

Otra de las causas que genera las diferencias de comportamiento observadas en el índice de neutralidad entre los dos cultivos analizados durante el año 2008, es la aprobación mediante la Orden EHA/1039/2009 de la reducción del índice de rendimiento aplicado a los cultivos de tomate de la Comunidad Valenciana, pasando el índice ese año a ser del 0,18; sin embargo no se aprobó ninguna reducción para el índice de la cebolla de Castilla La Mancha.

En ambos cultivos el repunte producido en el índice de neutralidad impositiva durante el último ejercicio estudiado (2011) consideramos se debe al incremento continuado de los insumos agrarios sin que el mismo se vea compensado por un incremento del precio de venta de las producciones, otra causa agravante parece ser que las medidas correctoras aprobadas por la Administración no han sido del todo efectivas.

Para demostrar la afirmación anterior consultamos los datos del Instituto Nacional de Estadísticas (INE), el cual recoge una serie de indicadores económicos agrarios con información cedida por el MAGRAMA. En concreto analizamos la serie denominada: *Índices de precios pagados por los agricultores por tipo de producto y periodo*. En el gráfico IV, analizamos la evolución de los precios de los principales insumos agrarios, partiendo de la base del año 2005.

GRÁFICO IV. EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS PAGADOS POR LOS AGRICULTORES POR LOS INSUMOS AGRARIOS.



Fuente: Instituto Nacional de Estadísticas, 2014.

Como puede apreciarse, se confirma lo dicho hasta ahora, el aumento generalizado de los costes de los insumos agrarios ha repercutido directamente en el índice de neutralidad, contribuyendo a incrementar durante los últimos años la beligerancia del método objetivo.

Queremos destacar que el mayor incremento en los precios de los insumos se produce en los fertilizantes y carburantes, sin que la Administración haya aprobado durante 2010 y 2011 las reducciones permitidas anteriormente por la adquisición de gasóleo agrícola (35 por ciento) y por la adquisición de fertilizantes (15 por ciento), que estuvieron en vigor durante los años 2005, 2006, 2008 y 2009. Lo que podría haber minorado el perjuicio fiscal soportado durante esos años por los agricultores que tributan mediante el régimen objetivo.

En este punto, resulta interesante comparar la proporción que tienen los gastos respecto a los ingresos totales en las explotaciones analizadas anteriormente, como una primera aproximación a la cuantificación del índice de rendimiento que haría neutral ambos métodos de estimación, (tabla 14).

TABLA 14. PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LA TOTALIDAD DE GASTOS SOBRE LAS VENTAS. TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA Y CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA.

Gastos totales sobre ventas (%)	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIA
TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA	60,16	47,48	50,25	54,78	67,71	66,49	92,42	62,76
CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA	80,60	58,16	75,63	91,76	72,46	69,44	91,59	77,09

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

En la tabla anterior vemos como durante 2011 el porcentaje de los gastos totales respecto a los ingresos se ha incrementado enormemente del 66,49 al 92,42 por ciento en el caso del tomate, en la Comunidad Valenciana y del 69,44 al 91,59 por ciento en la cebolla, de Castilla La Mancha.

Si a esta caída del margen bruto, le sumamos que el método de estimación objetiva prescinde de los gastos reales, estimando en su lugar que un porcentaje de los ingresos constituye el resultado sujeto a gravamen, eso origina el incremento de la beligerancia producido el último año.

Para finalizar con este apartado, es interesante mostrar cuáles serían los índices que harían neutral al régimen de estimación objetiva en los cultivos de ejemplo analizados, (tabla 15).

TABLA 15. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO NEUTRALES. TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA Y CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA.

ÍNDICE APLICADO/ÍNDICE NEUTRAL		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIA
TOMATE, COMUNIDAD VALENCIANA	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,18	0,26	0,09	0,16	0,26
	Índice Neutral	0,41	0,52	0,51	0,47	0,36	0,38	0,13	0,40
CEBOLLA, CASTILLA LA MANCHA	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,26	0,16	0,29
	Índice Neutral	0,21	0,37	0,25	0,12	0,26	0,32	0,11	0,23

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

El método utilizado para determinar el índice de rendimiento neutral lo explicamos detalladamente en el apartado siguiente, epígrafe 3.6. En la tabla 16, la primera fila muestra el índice aplicado y la segunda, el índice neutral.

Los resultados obtenidos confirman, como no podía ser de otro modo, todo lo dicho hasta ahora, el cultivo de tomate, en la Comunidad Valenciana, soportó de media un índice de rendimiento de 0,26 cuando debió haberse aplicado un índice de 0,40, evidenciándose cierto proteccionismo fiscal, sin embargo el cultivo de cebolla, en Castilla La Mancha, soportó como promedio un índice de 0,29 cuando debió ser de 0,23, produciéndose beligerancia durante el período de estudio.

Los resultados de los índices de neutralidad impositiva de los cultivos analizados en todas las comunidades autónomas, así como sus respectivos gráficos de evolución pueden consultarse en las tablas y gráficos de los apartados 3.7.1. a 3.7.7.

3.6. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO FRENTE A ÍNDICES NEUTRALES

Anualmente se publican Órdenes Ministeriales (OM) donde se desarrolla el método y la forma de cálculo para determinar el rendimiento neto de las actividades agrarias mediante estimación objetiva, se indican además los índices de rendimiento neto a aplicar en cada caso según el tipo de actividad y/o cultivo. Adicionalmente cuando ocurren circunstancias excepcionales que afectan negativamente al sector agrario puede autorizarse, mediante la publicación de Órdenes complementarias, la reducción de los índices de rendimiento neto, con los requisitos que señala el Ministerio competente.

De hecho, en cada uno de los años analizados, se han autorizado reducciones generales y/o regionales de dichos índices, las que sólo hemos tenido en cuenta en este estudio cuando han sido de carácter nacional y/o autonómico, debido a que los ingresos los tenemos desglosados a nivel de Comunidad Autónoma, siendo imposible con los datos que tenemos aplicar las reducciones aprobadas a nivel de comarca o municipio, sin embargo debido a que éstas han sido de carácter excepcional y a su falta de generalidad, creemos que su falta de aplicación no afecta en gran medida los resultados obtenidos.

Presentamos en las tablas siguientes (tablas 16 a 22), los índices de rendimiento neto aplicados durante el período analizado, así como los que consideramos debieron de haber sido utilizados para lograr la completa neutralidad del método de estimación objetiva frente al de estimación directa simplificada.

Mostramos los datos separados por año, comunidad y cultivo, en cada uno de ellos la fila superior muestra el índice de rendimiento neto aprobado por la OM, teniendo en cuenta las reducciones autonómicas posteriores si las hubo, y la fila inferior muestra el índice de rendimiento neto que según nuestros cálculos haría obtener un índice de neutralidad impositiva igual al 100 por ciento, es decir, dicho índice habría logrado que en los dos métodos analizados, EDS y EO, se obtuvieran las mismas bases imponibles en el IRPF.

TABLA 16. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO. ANDALUCÍA.

ÍNDICE APLICADO / ÍNDICE NEUTRAL	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIA
	TRIGO DURO DE SECANO	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,18	0,20	0,26	0,16
	Índice Neutral 0,01	0,07	-0,09	-0,27	-0,02	-0,86	-0,31	-0,21
NARANJO DULCE	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,18	0,20	0,26	0,16	0,23
	Índice Neutral 0,05	0,09	-0,13	-0,13	0,17	0,01	-0,17	-0,02
REMOLACHA AZUCARERA	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,18	0,20	0,26	0,16	0,23
	Índice Neutral 0,10	-0,05	-0,59	-0,23	-0,06	-0,13	0,08	-0,13
ARROZ	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,18	0,20	0,26	0,16	0,23
	Índice Neutral 0,02	-0,25	-0,14	-0,01	0,10	-0,03	-0,02	-0,05
GIRASOL SECANO	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,18	0,20	0,26	0,16	0,23
	Índice Neutral 0,16	0,06	-0,36	-0,19	-0,11	-0,36	-0,21	-0,14
FRESÓN INVERNADERO	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,18	0,20	0,26	0,16	0,23
	Índice Neutral 0,17	0,12	0,22	0,37	0,37	0,22	0,27	0,25
ALGODÓN	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,18	0,20	0,26	0,16	0,23
	Índice Neutral 0,00	0,07	-0,29	-0,32	-0,30	-0,08	0,03	-0,13
TOMATE	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,18	0,20	0,26	0,16	0,23
	Índice Neutral 0,17	0,21	0,23	0,11	0,18	0,15	0,20	0,18
PIMIENTO	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,26	0,20	0,26	0,16	0,24
	Índice Neutral 0,13	0,17	0,20	0,19	0,15	0,32	0,14	0,18
PEPINO	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,26	0,20	0,26	0,16	0,24
	Índice Neutral 0,40	0,35	0,23	0,36	0,26	0,18	0,23	0,29
CALABACÍN	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,26	0,20	0,26	0,16	0,24
	Índice Neutral 0,31	0,26	0,26	0,25	0,24	-0,19	-0,24	0,13
SANDÍA	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,26	0,20	0,26	0,16	0,24
	Índice Neutral -0,04	0,11	0,07	-0,02	-0,34	0,02	-0,05	-0,03
MELÓN	Índice Aplicado 0,18	0,27	0,37	0,26	0,20	0,26	0,16	0,24
	Índice Neutral 0,19	0,30	0,07	-0,04	0,02	0,12	0,11	0,11

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

TABLA 17. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO. ARAGÓN.

ÍNDICE APLICADO / ÍNDICE NEUTRAL	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIA
CEBADA DE REGADÍO	Índice Aplicado 0,12	Índice Neutral -0,04	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
CEBADA DE SECANO	Índice Aplicado 0,12	Índice Neutral -0,05	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
MAÍZ GRANO REGADÍO	Índice Aplicado 0,12	Índice Neutral 0,16	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
TRIGO BLANDO DE REGADÍO	Índice Aplicado 0,12	Índice Neutral -0,06	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
TRIGO BLANDO DE SECANO	Índice Aplicado 0,12	Índice Neutral 0,31	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
TRIGO DURO DE REGADÍO	Índice Aplicado 0,12	Índice Neutral 0,06	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
TRIGO DURO DE SECANO	Índice Aplicado 0,16	Índice Neutral -0,02	0,36	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
ALMENDRO DE SECANO	Índice Aplicado 0,32	Índice Neutral 0,35	0,32	0,26	0,26	0,26	0,26	0,29
GIRASOL SECANO	Índice Aplicado 0,10	Índice Neutral -0,17	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32	0,29
OLIVAR ALMAZARA DE SECANO	Índice Aplicado 0,32	Índice Neutral 0,36	0,32	0,32	0,20	0,32	0,32	0,30
ALFALFA	Índice Aplicado 0,37	Índice Neutral 0,20	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
VIÑEDO DE VINIFICACIÓN D.O.	Índice Aplicado 0,37	Índice Neutral 0,43	0,37	0,37	0,32	0,32	0,32	0,34
MANZANO	Índice Aplicado 0,37	Índice Neutral -0,03	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
MELOCOTONERO	Índice Aplicado 0,37	Índice Neutral -0,06	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,33
NECTARINO	Índice Aplicado 0,37	Índice Neutral 0,12	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,33
PERAL	Índice Aplicado 0,37	Índice Neutral -0,03	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

TABLA 18. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO. CASTILLA LA MANCHA.

ÍNDICE APLICADO / ÍNDICE NEUTRAL	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIA
	AVENA DE SECANO	Índice Aplicado 0,10	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26
	Índice Neutral	0,05	0,12	0,08	-0,41	-0,43	-0,06	-0,07
CEBADA DE REGADÍO	Índice Aplicado 0,10	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
	Índice Neutral	0,03	-0,05	0,12	-0,05	-0,21	-0,13	-0,05
CEBADA DE SECANO	Índice Aplicado 0,10	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
	Índice Neutral	-0,01	0,04	0,37	0,07	-0,07	0,07	0,04
MAÍZ GRANO DE REGADÍO	Índice Aplicado 0,10	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
	Índice Neutral	-0,02	-0,16	0,06	-0,15	-0,05	-0,15	-0,08
TRIGO BLANDO DE SECANO	Índice Aplicado 0,10	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,26	0,24
	Índice Neutral	0,01	-0,01	0,25	0,03	-0,05	-0,32	-0,04
AJO	Índice Aplicado 0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,26	0,26	0,29
	Índice Neutral	0,33	0,37	0,35	-0,04	0,32	0,44	0,28
CEBOLLA	Índice Aplicado 0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,26	0,26	0,29
	Índice Neutral	0,21	0,37	0,25	0,12	0,26	0,32	0,23
LECHUGA	Índice Aplicado 0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,26	0,26	0,29
	Índice Neutral	-0,17	0,04	0,03	0,07	-0,01	-0,02	0,00
MELÓN	Índice Aplicado 0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,26	0,26	0,29
	Índice Neutral	0,01	0,07	-0,26	0,23	-0,21	0,01	-0,03
GIRASOL DE SECANO	Índice Aplicado 0,32	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32
	Índice Neutral	0,20	-0,19	0,30	-0,31	-0,31	0,23	0,08
OLIVAR DE ALMAZARA DE SECANO	Índice Aplicado 0,32	0,32	0,32	0,32	0,20	0,26	0,32	0,29
	Índice Neutral	0,33	0,34	0,32	0,15	0,11	-0,16	0,15
UVA DE VINIFICACIÓN REGADÍO	Índice Aplicado 0,32	0,32	0,32	0,26	0,26	0,26	0,26	0,29
	Índice Neutral	0,01	0,14	0,12	0,13	-0,05	0,10	0,06
UVA DE VINIFICACIÓN SECANO	Índice Aplicado 0,32	0,32	0,32	0,26	0,26	0,26	0,26	0,29
	Índice Neutral	0,10	0,12	0,05	0,09	0,00	-0,04	0,07

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

TABLA 19. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO. CASTILLA Y LEÓN.

ÍNDICE APLICADO / ÍNDICE NEUTRAL	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIA
	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,05	-0,19	0,03	0,17	-0,62	-0,15	-0,11	-0,12
AVENA DE SECANO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	-0,10	-0,18	0,03	0,00	-0,77	-0,31	-0,28	-0,23
CEBADA DE REGADÍO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,01	-0,03	0,32	0,12	-0,38	0,05	-0,09	0,00
CEBADA DE SECANO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	-0,25	-0,23	-0,05	-0,11	-0,47	-0,04	-0,10	-0,18
CENTENO DE SECANO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,10	0,12	0,36	-0,05	-0,03	0,14	0,05	0,10
MAÍZ GRANO REGADÍO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	-0,01	0,08	0,40	0,28	-0,28	0,07	0,10	0,09
TRIGO BLANDO DE SECANO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,08	0,08	0,02	0,05	-0,20	-0,04	-0,50	-0,07
GUISANTES SECOS DE SECANO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	-1,04	-0,31	-0,59	-0,22	-0,97	0,01	-0,01	-0,45
GIRASOL REGADÍO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,02	-0,02	0,00	-0,10	-0,30	0,07	-0,07	-0,06
GIRASOL-SECANO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,06	0,15	0,10	0,34	-0,16	0,15	0,17	0,12
ALFALFA REGADÍO								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,32	0,13	0,17	0,14	0,25	0,19	0,10	0,18
REMOLACHA AZUCARERA								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,47	0,52	0,59	0,57	0,45	0,53	0,34	0,49
VIÑEDO VINIFICACIÓN D.O. VALLADOLID								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,22	0,41	0,43	0,49	0,43	0,33	0,34	0,38
VIÑEDO VINIFICACIÓN D.O. ZAMORA								
Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
Índice Neutral	0,13	0,39	0,24	0,24	-0,26	0,46	-0,33	0,13
PATATA DE MEDIA ESTACIÓN								

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

TABLA 20. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO. EXTREMADURA.

ÍNDICE APLICADO / ÍNDICE NEUTRAL	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		MEDIA
	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	
ARROZ DE REGADÍO	0,37	0,10	0,37	-0,01	0,37	0,15	0,37	0,25	0,37	-0,09	0,37	-0,16	0,37	-0,49	0,37
															-0,04
MAÍZ GRANO DE REGADÍO	0,26	0,14	0,26	-0,07	0,26	0,19	0,26	-0,18	0,26	-0,09	0,26	0,06	0,26	-0,10	0,26
															-0,01
TRIGO BLANDO DE SECANO	0,10	-0,34	0,26	-0,34	0,26	0,03	0,26	-0,05	0,26	-0,91	0,26	0,05	0,26	0,15	0,24
															-0,20
OLIVAR DE ALMAZARA SECANO	0,32	0,33	0,32	0,34	0,32	0,10	0,32	-0,23	0,20	0,15	0,26	-0,50	0,32	-0,57	0,29
															-0,05
TOMATE PARA INDUSTRIA	0,37	0,22	0,37	-0,05	0,26	0,11	0,26	0,21	0,26	0,21	0,26	0,12	0,16	0,04	0,28
															0,12
TABACO VIRGINIA	0,42	0,19	0,42	0,22	0,42	0,02	0,37	0,14	0,26	0,19	0,26	0,07	0,26	-0,09	0,34
															0,11

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

TABLA 21. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO. MURCIA.

ÍNDICE APLICADO / ÍNDICE NEUTRAL	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		MEDIA	
	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral	Índice Aplicado	Índice Neutral
ALCACHOFA	0,37	-0,16	0,37	0,56	0,37	0,33	0,26	-0,19	0,26	-0,33	0,26	-0,48	0,16	-0,36	0,29	-0,09
	0,37	0,37	0,37	0,14	0,37	-0,03	0,26	-0,13	0,26	0,26	0,26	0,05	0,16	-0,36	0,29	-0,04
BRÓCOLI	0,37	0,18	0,37	0,37	0,37	0,37	0,26	-0,13	0,26	-0,13	0,26	0,26	0,16	0,16	0,29	-0,04
	0,37	0,37	0,37	0,24	0,37	0,32	0,26	0,23	0,26	0,00	0,26	-0,04	0,16	-0,29	0,29	0,09
PIMIENTO INVERNADERO	0,37	0,25	0,37	0,48	0,37	0,37	0,26	0,44	0,26	0,26	0,26	0,26	0,16	0,16	0,29	0,31
	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,26	0,57	0,26	0,26	0,26	0,42	0,16	0,22	0,29	0,34
SANDÍA	0,37	0,28	0,37	0,44	0,37	0,42	0,18	0,34	0,26	0,45	0,26	0,58	0,16	0,55	0,28	0,44
	0,32	-1,60	0,16	-1,98	0,22	0,25	0,20	0,48	0,26	-0,23	0,13	-0,23	0,26	-0,51	0,22	-0,55
LIMONERO	0,32	0,32	0,16	0,16	0,22	0,22	0,20	0,20	0,26	0,26	0,13	0,26	0,26	0,26	0,22	0,22
	0,32	-0,53	0,16	-1,03	0,22	-1,10	0,20	-0,12	0,26	-0,13	0,13	-0,26	0,26	-0,60	0,22	-0,54
NARANJO DULCE	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
	-1,41	0,37	-0,29	0,37	0,44	0,44	0,27	0,48	0,48	0,48	-0,01	0,24	0,24	0,24	-0,04	-0,04
ALBARICOQUERO	0,37	-0,19	0,37	0,03	0,37	0,44	0,37	0,47	0,37	0,49	0,37	0,21	0,07	0,01	0,33	0,21
	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,33	0,21
MELOCOTONERO	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,33	0,21
	-0,46	0,37	0,16	0,16	0,44	0,44	0,48	0,48	0,40	0,40	0,32	0,32	-0,13	0,17	0,17	0,17

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

TABLA 22. ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO. COMUNIDAD VALENCIANA.

ÍNDICE APLICADO / ÍNDICE NEUTRAL		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIA
APIO	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,09	0,16	0,27
	Índice Neutral	0,12	0,25	0,08	0,25	0,06	-0,09	-0,05	0,09
CEBOLLA	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,09	0,16	0,27
	Índice Neutral	0,36	0,20	0,53	-0,16	0,11	0,50	0,16	0,24
LECHUGA ICEBERG	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,09	0,16	0,27
	Índice Neutral	0,30	-0,02	0,06	-0,60	-0,14	-0,04	-0,38	-0,12
PIMIENTO INVERNADERO ALICANTE	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,09	0,16	0,27
	Índice Neutral	0,20	0,16	0,42	0,38	-0,13	0,22	0,31	0,22
PIMIENTO INVERNADERO VALENCIA	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,09	0,16	0,27
	Índice Neutral	0,31	0,43	0,46	0,41	-0,04	0,12	-0,11	0,23
SANDÍA ALICANTE	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,09	0,16	0,27
	Índice Neutral	0,13	0,34	-0,13	0,05	-1,12	-0,10	-0,79	-0,23
SANDÍA VALENCIA	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,26	0,26	0,09	0,16	0,27
	Índice Neutral	0,22	0,46	-0,38	0,52	-0,28	-0,13	0,03	0,06
TOMATE	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,18	0,26	0,09	0,16	0,26
	Índice Neutral	0,41	0,52	0,51	0,47	0,36	0,38	0,13	0,40
MANDARINO	Índice Aplicado	0,10	0,16	0,32	0,20	0,26	0,26	0,26	0,22
	Índice Neutral	-0,26	-0,11	-0,11	-0,10	-0,22	-0,13	-0,09	-0,14
NARANJO DULCE	Índice Aplicado	0,10	0,16	0,32	0,20	0,26	0,26	0,26	0,22
	Índice Neutral	-0,01	-0,02	-0,15	-0,33	-0,09	-0,15	-0,23	-0,14
PATATA EXTRATEMPRANA AIRE LIBRE	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,26	0,37	0,37	0,35
	Índice Neutral	0,59	0,56	0,55	0,45	0,06	0,47	0,15	0,40
PATATA EXTRATEMPRANA INVERNADERO	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,26	0,37	0,37	0,35
	Índice Neutral	0,21	0,54	0,55	0,27	0,06	0,25	0,29	0,31
MELOCOTONERO	Índice Aplicado	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37	0,13	0,07	0,29
	Índice Neutral	0,11	-0,31	-0,31	-0,24	-0,15	-0,29	-0,32	-0,21

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

Para determinar los índices de rendimiento neutrales, hemos utilizado la ayuda de SOLVER, el cual es un complemento de las herramientas de análisis de datos de Microsoft Excel, disponible al instalar Microsoft Office.

Con SOLVER se puede encontrar un valor óptimo (mínimo o máximo) para una fórmula en una celda, denominada la celda objetivo, sujeta a restricciones o limitaciones en los valores de otras celdas de fórmula en una hoja de cálculo. Este programa utiliza un grupo de celdas llamadas celdas de variables de decisión, que participan en el cómputo de fórmulas en las celdas objetivo y de restricción, ajusta los valores en las celdas de variables de decisión para cumplir con los límites en las celdas de restricción y producir el resultado deseado para la celda objetivo.

En nuestro caso, definimos como celdas variables las que contenían los índices de rendimiento neto aprobados por la Administración, nuestro objetivo fue minimizar la variabilidad entre los rendimientos netos obtenidos por los dos métodos analizados, y nuestra única restricción que las bases imponibles calculadas por ambos métodos fueran iguales.

La única forma en que SOLVER pudo encontrar una solución óptima para cada cultivo, cumpliendo las condiciones impuestas, fue permitiendo que los índices de rendimiento neto pudieran tomar valores menores que cero. Es decir, aceptar índices de rendimiento negativos, es la única posibilidad matemática (salvo que la Administración apruebe reducciones excepcionales), dentro de la actual configuración del método de estimación objetiva, que permite lograr la neutralidad impositiva en aquellos cultivos que obtienen pérdidas mediante estimación directa simplificada.

En principio algunos de los índices neutrales propuestos en este trabajo pueden carecer de sentido, ya que la normativa actual no admite índices de rendimiento negativos, como ya se ha comentado los mismos se originan en cultivos que han obtenido pérdidas según el método de estimación directa simplificada y sin embargo han generado bases imponibles positivas en el método de estimación objetiva, es decir, tributan a pesar de haber sido deficitarios, debido al régimen fiscal al que se han acogido esos agricultores.

Aunque proponer un índice de rendimiento neto negativo es quizás algo con poco sentido práctico, nos sirve para analizar la falta de neutralidad existente.

Queremos recordar que las ganancias y pérdidas obtenidas en el desarrollo de una actividad económica, incluidas las agrarias, forman parte de la Base Imponible General del IRPF y que las pérdidas después de integrarse con los restantes rendimientos positivos, pueden compensarse con los rendimientos positivos obtenidos durante los cuatro ejercicios siguientes, dichas pérdidas constituyen un crédito fiscal que implica que pagaremos menos impuestos en el futuro, por tanto el incorrecto reconocimiento, en el método de estimación objetiva, de las bases imponibles negativas realmente obtenidas constituye de por sí una desventaja fiscal.

De forma general se puede apreciar que en la mayoría de los cultivos los índices de rendimiento neto aplicados han sido muy superiores a los índices neutrales propuestos, a pesar de que muchos de ellos fueron objeto de reducción por parte de la Administración debido a situaciones excepcionales, por tanto se pone de manifiesto tras analizar los resultados obtenidos que las reducciones aprobadas fueron insuficientes en la mayoría de los casos.

Si comparamos el promedio durante el período de los índices de rendimiento aplicados con los índices neutrales propuestos, se aprecia cierto beneficio o proteccionismo fiscal, al tributar mediante el método de estimación objetiva, en los siguientes cultivos:

En la Comunidad Valenciana, el tomate y la patata extra temprana al aire libre. En Murcia, el pimiento de invernadero, el tomate de invernadero y la sandía. En Castilla y León, los viñedos con denominación de origen de Valladolid y Zamora. En Aragón, el trigo blando de secano. En Andalucía, el fresón de invernadero y el pepino.

En las comunidades de Extremadura y Castilla La Mancha, todos los cultivos analizados han soportado índices perjudiciales, sólo se aproxima al índice neutral propuesto el aplicado al cultivo de ajo en Castilla La Mancha.

El resto de los cultivos han soportado durante el período de estudio índices de rendimiento muy perjudiciales, generando bases imponibles, en el método de estimación objetiva del IRPF, muy superiores a las que obtendría un agricultor que escogiera tributar por el método de estimación directa simplificada, por lo que se pone de manifiesto un grave perjuicio fiscal a dicho colectivo.

3.7. RESULTADOS OBTENIDOS POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En primer lugar hemos determinado los rendimientos neto de todos los cultivos mediante los dos métodos de estimación estudiados, EDS y EO, aplicando la metodología descrita anteriormente, según la forma de cálculo presentada en las tablas 4 y 8, dichos cálculos pueden consultarse en el anexo, página 119.

A continuación hemos cuantificado el índice de neutralidad impositiva, como el cociente entre los rendimientos obtenidos por los dos métodos, según la forma indicada en el apartado 3.2.

En los siguientes apartados (3.7.1. a 3.7.7.) presentamos los resultados obtenidos en todas las comunidades autónomas analizadas, indicando los índices de neutralidad impositiva obtenidos anualmente por cada cultivo, el resultado de calcular la media y la mediana de cada uno de ellos, y un gráfico con la evolución durante el período.

Queremos recordar que cuando se obtienen pérdidas mediante alguno de los dos métodos de estimación no es posible cuantificar el índice de neutralidad, ya que el mismo no sería comparable al resto, sin embargo en el análisis de los resultados los identificamos como proteccionista o beligerante de la siguiente forma: si se obtienen pérdidas mediante el método EDS, lo identificamos en las tablas de resultados como “PÉRDIDAS”, existiendo en estos casos una clara beligerancia, por otra parte, en los casos en que las pérdidas se obtienen mediante el método EO, identificamos el índice como “PROTECCIONISTA”.

Para representar los índices de neutralidad y valorar su comportamiento durante los años analizados hemos considerado más apropiado utilizar la mediana en lugar de la media, como mejor indicador de posición, ya que en algunos casos los resultados tienen mucha dispersión y sin embargo no los consideramos anómalos. En las tablas mostramos los dos valores, tanto la media del período como la mediana, lo que nos permite ver en qué situaciones

un indicador es más representativo que el otro, generalmente los valores de ambos coinciden o al menos se aproximan, pero en aquellos casos en que durante un año el índice de neutralidad da un valor muy elevado, la media no nos sirve de referencia, en esos casos analizamos la mediana.

En aquellos cultivos que han sido deficitarios todos los años, obteniendo pérdidas mediante el método directo, tampoco hemos podido cuantificar el índice de neutralidad, sin embargo podemos decir con toda seguridad que han sido beligerantes (ya que han generado bases imponibles positivas mediante estimación objetiva) aunque no podamos definir en qué medida, en estos casos indicamos en la columna de media y mediana el valor "ND", no disponible.

En el gráfico de barras, que representa la mediana del índice de neutralidad de cada cultivo durante el período, hemos ajustado la escala del eje Y (índice de neutralidad, %) de forma que no mostrara valores superiores a 1000, ya que a pesar de que no los consideramos valores anómalos su representación gráfica haría difícil la percepción del resto de valores.

En el gráfico de dispersión con líneas rectas, que muestra la evolución de cada índice de neutralidad durante el período 2005-2011, hemos descartado los valores superiores a 1000, ya que su representación haría cambiar la escala del gráfico de forma que se dificultaría el análisis de la evolución de los restantes indicadores.

Aunque es un tanto complicado, hemos intentado determinar qué comunidades autónomas han sido las más afectadas por la beligerancia del método de estimación objetiva para las actividades agrarias durante los años 2005 a 2011, lo hemos hecho mediante dos formas distintas.

La primera consiste en el simple cálculo del promedio autonómico de la media y la mediana de los índices de neutralidad de cada cultivo. Utilizando éste método la comunidad más afectada ha sido Castilla y León, seguida por Castilla La Mancha, y la menos afectada Murcia, seguida por Extremadura.

La segunda opción consiste en determinar la proporción autonómica de cultivos que han sido muy beligerantes respecto al total, considerando como tales aquellos que durante el período obtuvieron índices de neutralidad superiores a 250. Según este método la comunidad más afectada ha sido Castilla y León, seguida por Extremadura, y la menos afectada ha sido Murcia, seguida por la Comunidad Valenciana.

En ambos casos resulta que la comunidad más perjudicada ha sido Castilla y León, mientras que la más favorecida fiscalmente ha sido Murcia.

Sin embargo, debido a que la muestra objeto de estudio no abarca la totalidad de las variedades de cultivos de cada región autonómica, ni tampoco incluye el 100 por ciento de las explotaciones presentes en cada territorio, no queremos realizar una afirmación, respecto a qué comunidad ha sido la más afectada, que quizás no pueda extrapolarse al conjunto tan heterogéneo que conforman las actividades agrarias en España. En cualquier caso, dichos resultados se refieren a la muestra analizada, cedida por el MAGRAMA, aplicando la metodología descrita, teniendo en cuenta además como limitación, que no fue posible aplicar determinados índices correctores aprobados, cuando los mismos iban dirigidos exclusivamente a comarcas o municipios concretos.

Otra limitación que influye en los resultados anteriores, es que en aquellos cultivos que han obtenido pérdidas no hemos podido cuantificar el índice de neutralidad, y quizás teniendo esto en cuenta serían otras las comunidades en peor situación, es el caso por ejemplo de Andalucía, de cuya muestra el 62 por ciento de las variedades de cultivos analizadas reflejan pérdidas durante casi todos los ejercicios estudiados.

Sin embargo, sí podemos afirmar, con un nivel de certeza bastante alto, que la mayoría de las explotaciones agrarias, cuyos titulares tributan en el IRPF mediante el método de estimación objetiva, han soportado durante los últimos años un grave perjuicio o beligerancia fiscal, al tributar mediante ese régimen, que en cualquier caso debemos recordar es opcional para el agricultor, pudiendo renunciar al mismo, pasando a tributar en su lugar por el método de estimación directa simplificada.

3.7.1. ANDALUCÍA

En esta comunidad autónoma del total de variedades analizadas, el 62 por ciento ha obtenido pérdidas casi todos los años mediante la aplicación del método de estimación directa simplificada, estos cultivos son los que reflejan mayores índices de neutralidad, obteniendo la mayoría de ellos valores muy beligerantes.

Clasificamos los resultados como índices de neutralidad muy beligerantes si superan el umbral del 250 por ciento, beligerantes si se encuentran comprendidos entre 125 y 250 por ciento, razonablemente neutrales entre 100 y 125 por ciento, y proteccionistas los que se encuentren por debajo de 100.

TABLA 23. CLASIFICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD OBTENIDOS. ANDALUCÍA.

CLASIFICACIÓN	RANGO DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD	CULTIVOS
MUY BELIGERANTES	MAYOR DE 250	Trigo duro de secano, algodón, arroz, remolacha azucarera, sandía, melón y naranja dulce.
BELIGERANTES	MENOR DE 250 Y MAYOR DE 125	Girasol de secano, pimiento y tomate.
RAZONABLEMENTE NEUTRALES	MENOR DE 125 Y MAYOR DE 100	Calabacín y fresón invernadero.
PROTECCIONISTAS	MENOR DE 100	Pepino.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

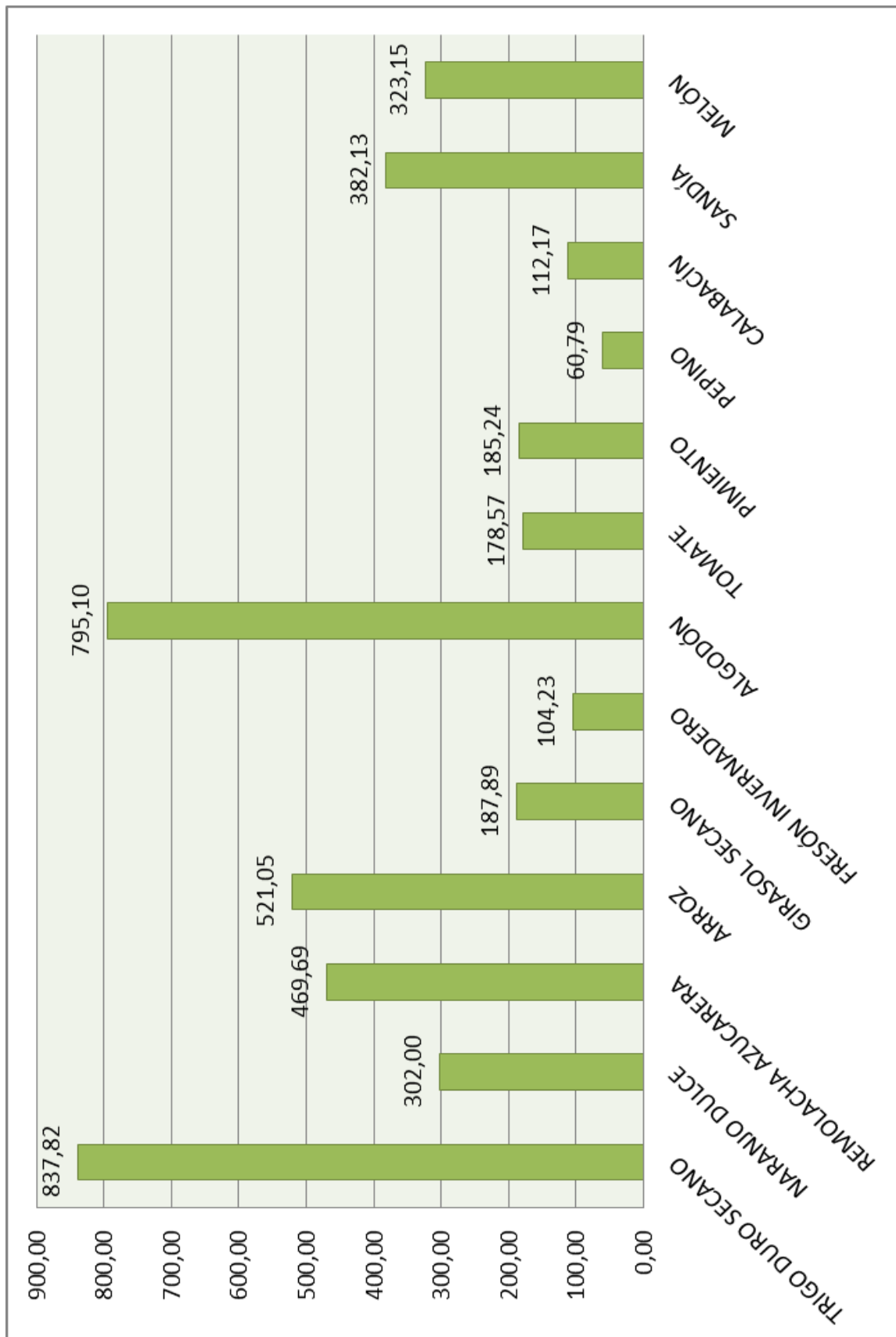
En general, si observamos el gráfico de evolución (gráfico VI), no se aprecia una tendencia común, mientras que algunos parecen mostrar una tendencia estable-bajista a largo plazo, otros muestran picos de incremento de beligerancia, fundamentalmente los años 2006 y 2009, el punto más cercano entre todos se produce en 2007, pero debido a que 8 de ellos, de un total de 13, sufrieron pérdidas ese año tampoco nos permite afirmar que durante 2007 las diferencias entre ellos hayan sido menores.

TABLA 24. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. ANDALUCÍA.

ÍNDICE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIANA	MEDIA
TRIGO DURO SECANO	309,07	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	1.366,57	PÉRDIDAS	837,82	837,82
NARANJO DULCE	PÉRDIDAS	480,45	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	123,55	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	302,00	302,00
REMOLACHA AZUCARERA	761,37	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	178,01	469,69	469,69
ARROZ	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	521,05	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	521,05	521,05
GIRASOL SECANO	187,89	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	187,89	187,89
FRESÓN INVERNADERO	104,23	306,54	177,15	66,33	49,73	121,66	56,02	104,23	125,95
ALGODÓN	PÉRDIDAS	795,10	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	795,10	795,10
TOMATE	234,37	156,55	200,59	PÉRDIDAS	134,72	342,06	58,90	178,57	187,86
PIMIENTO	PÉRDIDAS	267,94	322,65	PÉRDIDAS	188,35	79,02	132,86	185,24	195,49
PEPINO	22,54	68,69	196,56	60,79	52,82	225,73	49,59	60,79	96,68
CALABACÍN	27,99	111,66	173,17	112,68	75,45	PÉRDIDAS	5140,75	112,17	940,28
SANDÍA	146,52	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	445,57	PÉRDIDAS	382,13	382,13	324,74
MELÓN	87,61	77,83	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	558,70	72657,87	PÉRDIDAS	323,15	18345,50

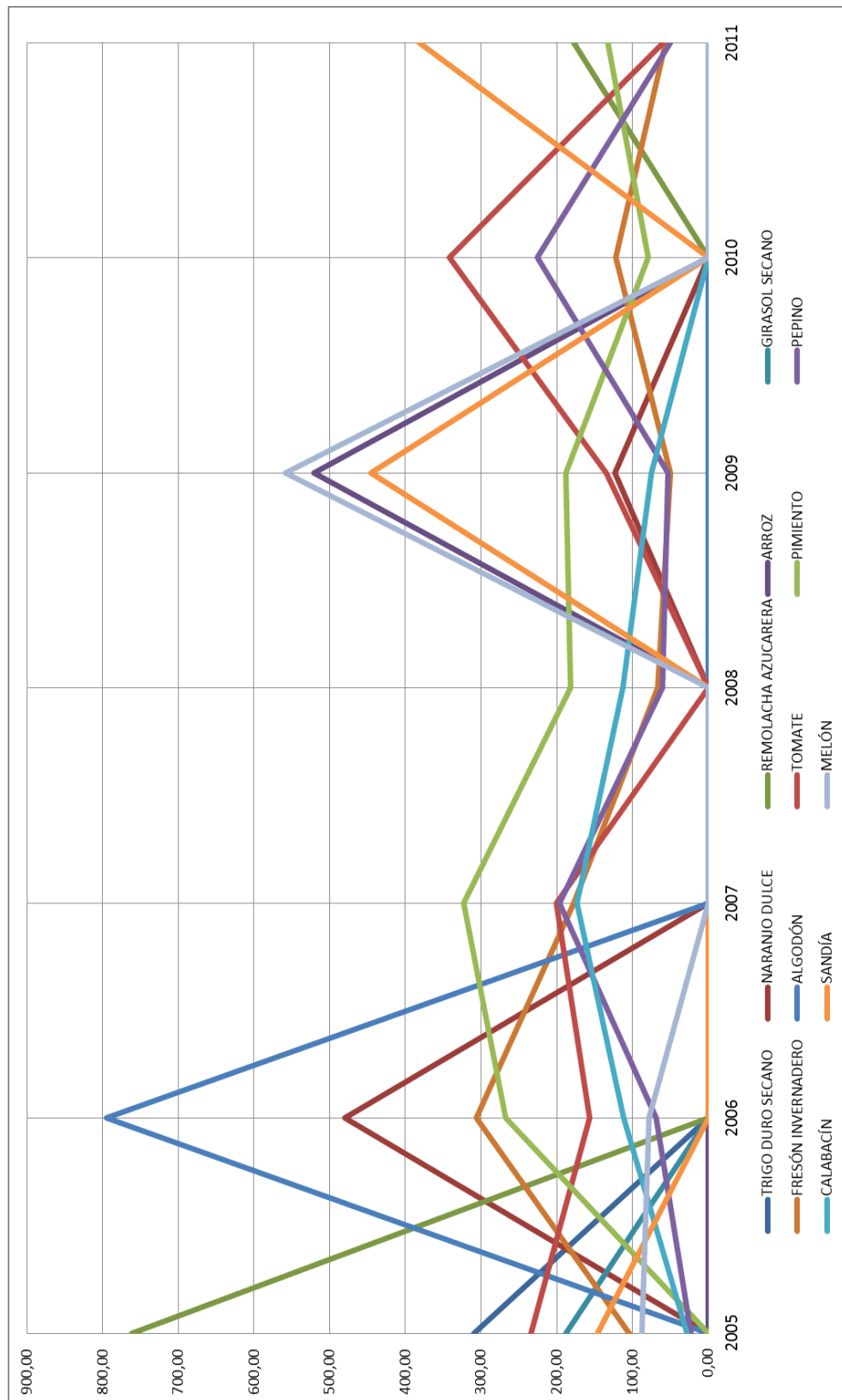
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO V. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. ANDALUCÍA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO VI. EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. ANDALUCÍA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

3.7.2. ARAGÓN

En esta comunidad autónoma vemos el único caso, de todas las estudiadas, donde se obtienen pérdidas en un cultivo mediante el método de estimación objetiva, y sin embargo beneficios mediante el directo simplificado, es algo raro, se produce en 2005 en el trigo blando de secano, sucede debido a la aplicación de la reducción del 35 por ciento por adquisición de gasóleo agrícola y a la reducción del 15 por ciento por adquisición de fertilizantes, vigentes durante ese año. En el método de estimación objetiva, debido a su configuración, el rendimiento neto previo se reduce y sólo puede hacerse negativo mediante la minoración de las amortizaciones permitidas y las reducciones aprobadas cada año, debido a que mediante estimación directa se obtiene un rendimiento positivo de pequeña cuantía, al aplicar las minoraciones en el método objetivo, surge esta anomalía, dando lugar a un índice proteccionista, otra posible causa podría ser que en el método directo se haya aplicado algún incentivo, como la libertad de amortización, no permitido o limitado en estimación objetiva, no siendo válida en ese caso la cuantía aplicada como amortizaciones en el método objetivo.

TABLA 25. CLASIFICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD OBTENIDOS. ARAGÓN.

CLASIFICACIÓN	RANGO DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD	CULTIVOS
MUY BELIGERANTES	MAYOR DE 250	Trigo duro de secano y de regadío, girasol se secano, cebada de regadío, manzano y peral.
BELIGERANTES	MENOR DE 250 Y MAYOR DE 125	Viñedo de vinificación con denominación de origen, nectarino, alfalfa, cebada de secano y trigo blando de regadío.
RAZONABLEMENTE NEUTRALES	MENOR DE 125 Y MAYOR DE 100	Melocotonero, olivar almazara y almendro.
PROTECCIONISTAS	MENOR DE 100	Trigo blando de secano y maíz.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

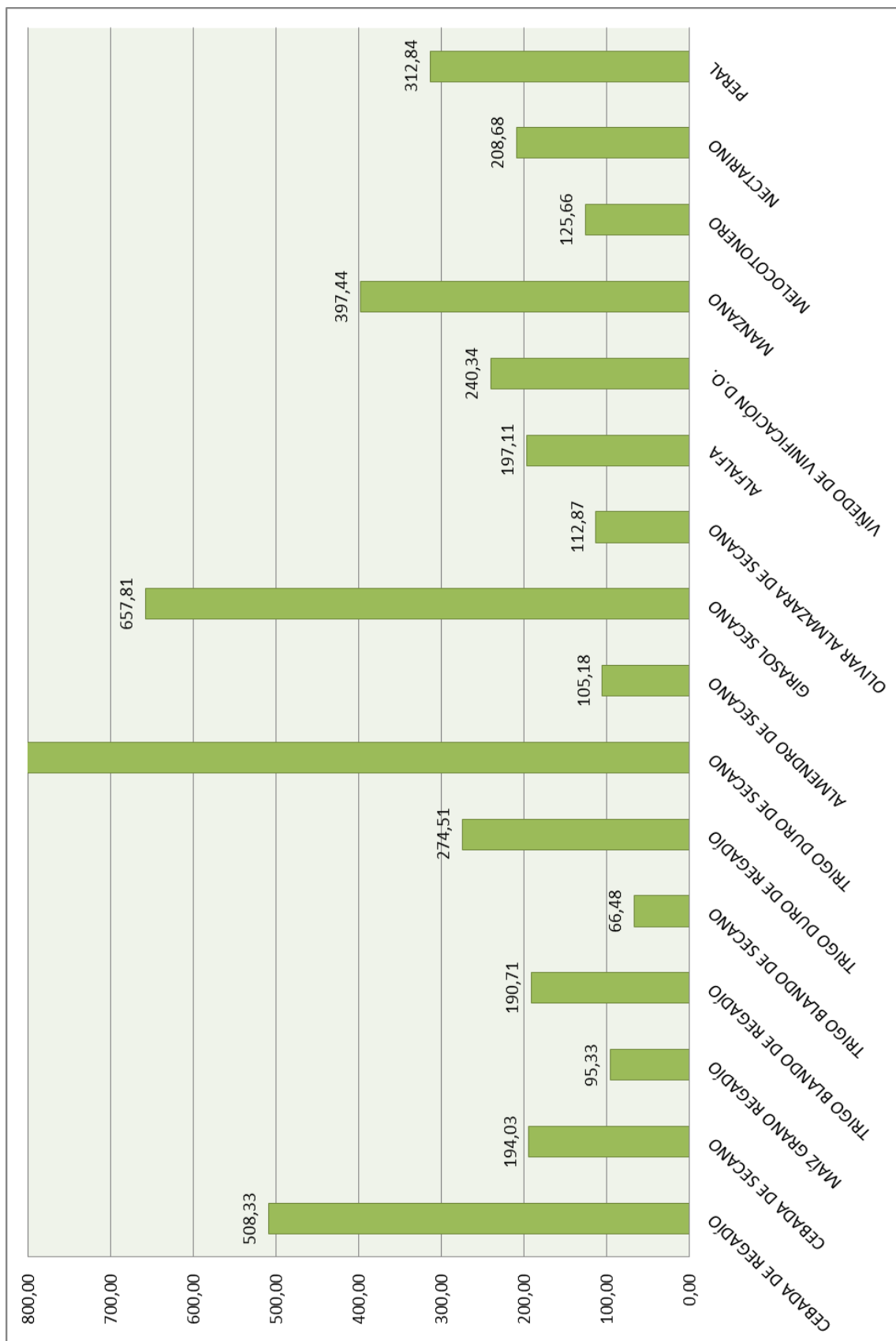
Si observamos el gráfico de evolución (gráfico VIII), parece apreciarse cierta disminución del índice de neutralidad en 2006 respecto al año anterior, seguido de un repunte en 2007, en 2011 prácticamente todos los cultivos, excepto tres, muestran un incremento de la beligerancia respecto a 2010.

TABLA 26. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. ARAGÓN.

ÍNDICE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIANA	MEDIA
CEBADA DE REGADÍO	835,90	PÉRDIDAS	180,76	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	508,33	508,33
CEBADA DE SECANO	222,10	PÉRDIDAS	54,87	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	165,97	297,50	194,03	185,11
MAÍZ GRANO REGADÍO	54,88	151,29	88,42	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	106,58	95,33	95,33	99,30
TRIGO BLANDO DE REGADÍO	580,26	PÉRDIDAS	119,72	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	190,71	PÉRDIDAS	190,71	296,90
TRIGO BLANDO DE SECANO	PROTECC.	PÉRDIDAS	39,64	81,66	PÉRDIDAS	51,30	111,65	66,48	71,06
TRIGO DURO DE REGADÍO	258,31	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	274,51	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	321,24	274,51	284,69
TRIGO DURO DE SECANO	60,57	38.189,13	62,13	5.594,73	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	2.828,43	10.976,64
ALMENDRO DE SECANO	88,07	105,18	302,65	PÉRDIDAS	76,83	1.147,60	PÉRDIDAS	105,18	344,07
GIRASOL SECANO	98,79	1.593,65	1.773,22	498,54	380,28	PÉRDIDAS	817,07	657,81	860,26
OLIVAR ALMAZARA DE SECANO	82,34	143,40	568,52	PÉRDIDAS	62,94	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	112,87	214,30
ALFALFA	272,30	PÉRDIDAS	201,34	116,80	192,88	339,80	136,64	197,11	209,96
VIÑEDO DE VINIFICACIÓN D.O.	74,71	80,86	240,34	3.042,45	2.223,49	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	240,34	1.132,37
MANZANO	PÉRDIDAS	176,78	131,35	464,92	329,96	8.598,31	532,45	397,44	1.705,63
MELOCOTONERO	PÉRDIDAS	123,29	129,25	128,02	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	66,06	125,66	111,66
NECTARINO	351,56	60,20	93,84	50.488,53	241,92	208,68	19,39	208,68	7.352,02
PERAL	PÉRDIDAS	439,99	148,40	185,69	PÉRDIDAS	1.137,57	PÉRDIDAS	312,84	477,91

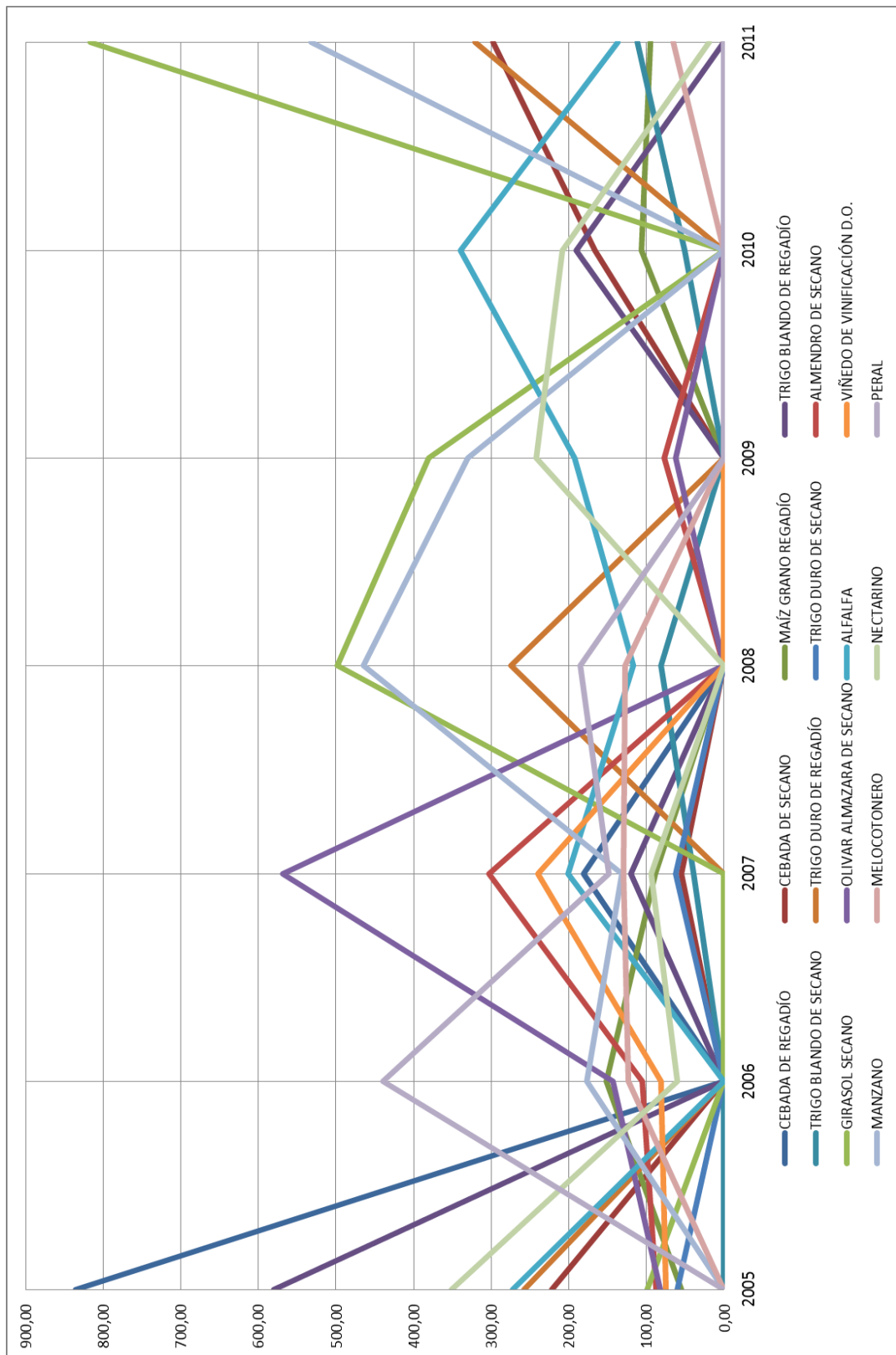
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO VII. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. ARAGÓN.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO VIII. EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. ARAGÓN.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

3.7.3. CASTILLA LA MANCHA

Castilla La Mancha es otra de las comunidades autónomas en la que en más del 50 por ciento de los casos se obtienen pérdidas reales casi todos los años, por lo que los valores expresados como índices de neutralidad, en realidad pueden ser peores, sin que podamos determinarlos.

Esta tendencia, observada en mayor o menor medida en todas las regiones, parece confirmar el empeoramiento del margen bruto de las actividades agrarias, debido a la subida continuada de precios de los insumos necesarios para desarrollar la actividad, así como el estancamiento de los precios percibidos por los agricultores al vender sus productos.

Aunque la situación deficitaria de las actividades agrarias, no es un problema fiscal, si debe tomarse en cuenta, al menos para que los métodos más sencillos, como el de estimación objetiva, no generen falsas bases imponibles, que obligan a tributar a contribuyentes que no han obtenido renta alguna.

TABLA 27. CLASIFICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD OBTENIDOS. CASTILLA LA MANCHA.

CLASIFICACIÓN	RANGO DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD	CULTIVOS
MUY BELIGERANTES	MAYOR DE 250	Uva de vinificación de secano y de regadío, trigo blando y avena de secano, melón, maíz y girasol.
BELIGERANTES	MENOR DE 250 Y MAYOR DE 125	Cebada de regadío y de secano, y cebolla.
SIN DETERMINAR (BELIGERANTE)	PÉRDIDAS	Lechuga.
PROTECCIONISTAS	MENOR DE 100	Ajo y olivar de almazara.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

Respecto al olivar de almazara, el análisis es limitado, ya que los últimos cuatro años ha reflejado pérdidas, siendo proteccionista sólo de 2005 a 2007.

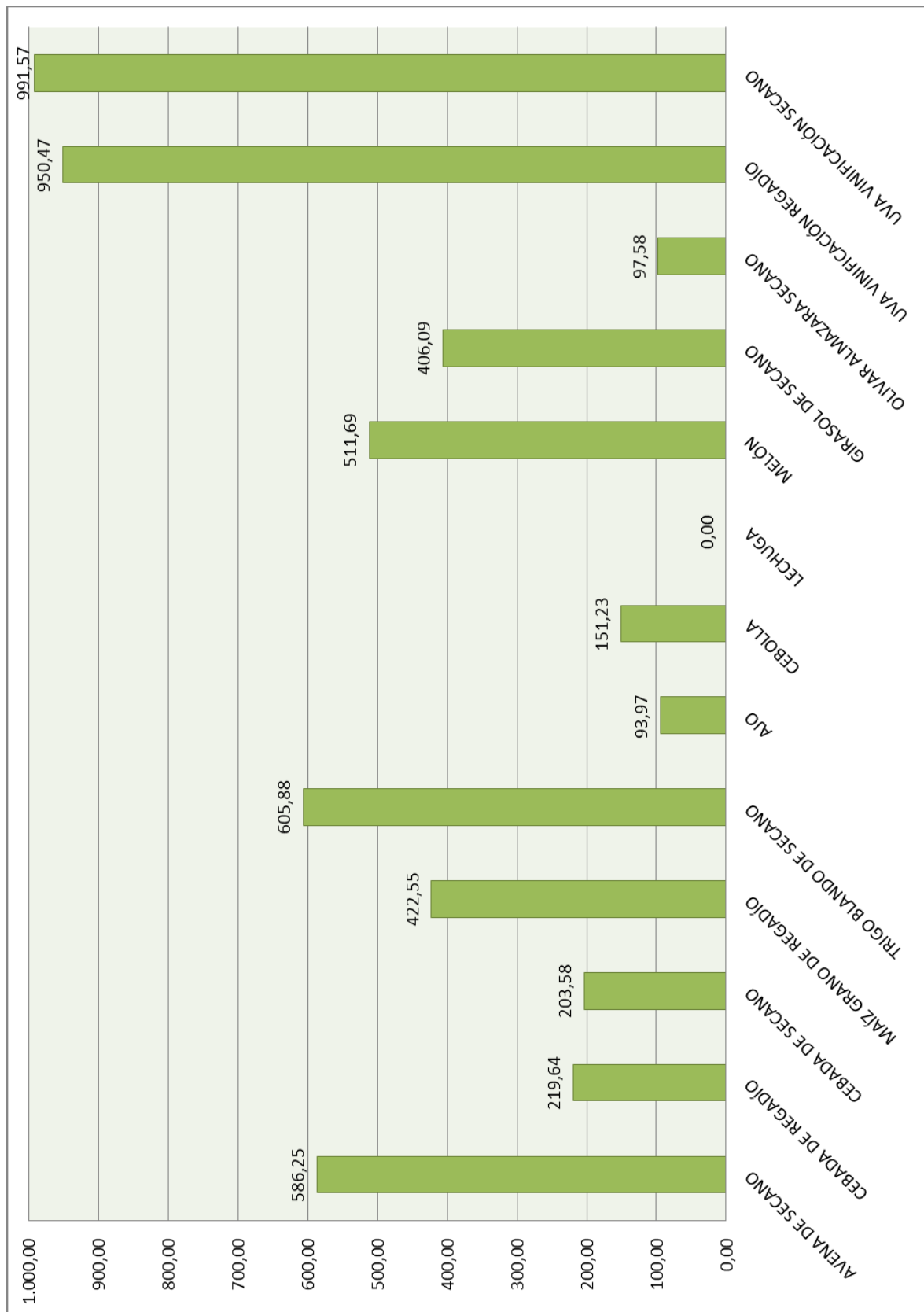
El gráfico de evolución (gráfico X), indica un claro incremento de la beligerancia durante 2006 y otro repunte similar pero de menor cuantía en 2008, sólo apreciamos cierta disminución del índice de neutralidad durante 2007.

TABLA 28. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. CASTILLA LA MANCHA.

ÍNDICE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIANA	MEDIA
AVENA DE SECANO	47,62	789,76	215,33	586,25	PÉRDIDAS	1.136,27	PÉRDIDAS	586,25	555,05
CEBADA DE REGADÍO	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	219,64	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	219,64	219,64
CEBADA DE SECANO	340,69	PÉRDIDAS	66,47	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	203,58	203,58
MAÍZ GRANO DE REGADÍO	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	422,55	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	422,55	422,55
TRIGO BLANDO DE SECANO	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	103,54	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	1.108,23	PÉRDIDAS	605,88	605,88
AJO	114,28	99,14	106,55	PÉRDIDAS	78,84	57,85	88,81	93,97	90,91
CEBOLLA	185,72	100,30	151,23	296,45	99,18	80,28	155,77	151,23	152,70
LECHUGA	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	ND	ND
MELÓN	PÉRDIDAS	908,65	PÉRDIDAS	114,73	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	511,69	511,69
GIRASOL DE SECANO	414,57	889,06	112,96	467,76	397,61	191,46	PÉRDIDAS	406,09	412,24
OLIVAR ALMAZARA SECANO	97,58	92,96	101,07	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	97,58	97,21
UVA VINIFICACIÓN REGADÍO	PÉRDIDAS	492,81	2.291,84	426,70	PÉRDIDAS	1.408,14	PÉRDIDAS	950,47	1.154,87
UVA VINIFICACIÓN SECANO	PÉRDIDAS	1.767,60	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	215,54	991,57	991,57

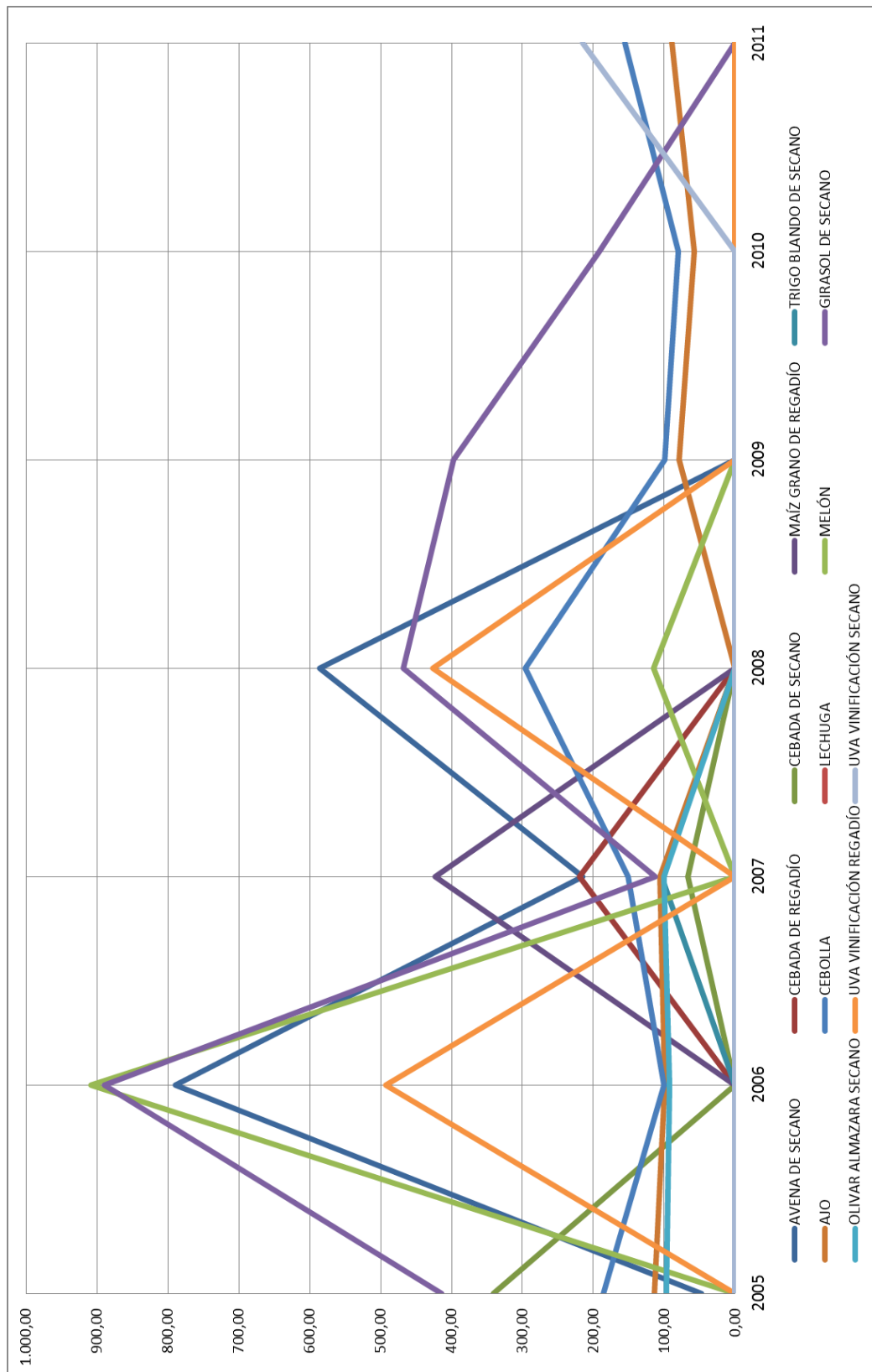
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO IX. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. CASTILLA LA MANCHA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO X. EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. CASTILLA LA MANCHA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

3.7.4. CASTILLA Y LEÓN

Cuantitativamente esta parece ser la comunidad más afectada, debido fundamentalmente a las constantes pérdidas sufridas por el girasol, la cebada, los guisantes, el centeno y el maíz, estos cultivos además de obtener pérdidas durante casi todo el período, cuando reflejan beneficios obtienen resultados muy divergentes en los dos métodos, siendo los obtenidos mediante estimación directa muy inferiores respecto a los obtenidos por estimación objetiva, lo que genera índices de neutralidad extremadamente elevados, llegando a alcanzar en 2009 valores de 16.299 para el girasol de seco y de 7.023 para los guisantes secos.

Más que centrarnos en las altas cifras, que podrían contener cierto porcentaje de error, debido al proceso de toma de datos y al procedimiento de cálculo, y debido además a las limitaciones inherentes comentadas con anterioridad en el apartado 3.7, lo que sí parece evidente es el alto grado de afectación, cuando más del 71 por ciento de las explotaciones quedan calificadas como muy beligerantes, según los criterios expuestos.

TABLA 29. CLASIFICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD OBTENIDOS. CASTILLA Y LEÓN.

CLASIFICACIÓN	RANGO DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD	CULTIVOS
MUY BELIGERANTES	MAYOR DE 250	Girasol, cebada, guisantes secos, centeno, maíz, alfalfa, avena y trigo.
BELIGERANTES	MENOR DE 250 Y MAYOR DE 125	Patata de media estación.
RAZONABLEMENTE NEUTRALES	MENOR DE 125 Y MAYOR DE 100	Remolacha azucarera.
PROTECCIONISTAS	MENOR DE 100	La uva de vinificación con denominación de origen, de Valladolid y Zamora.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

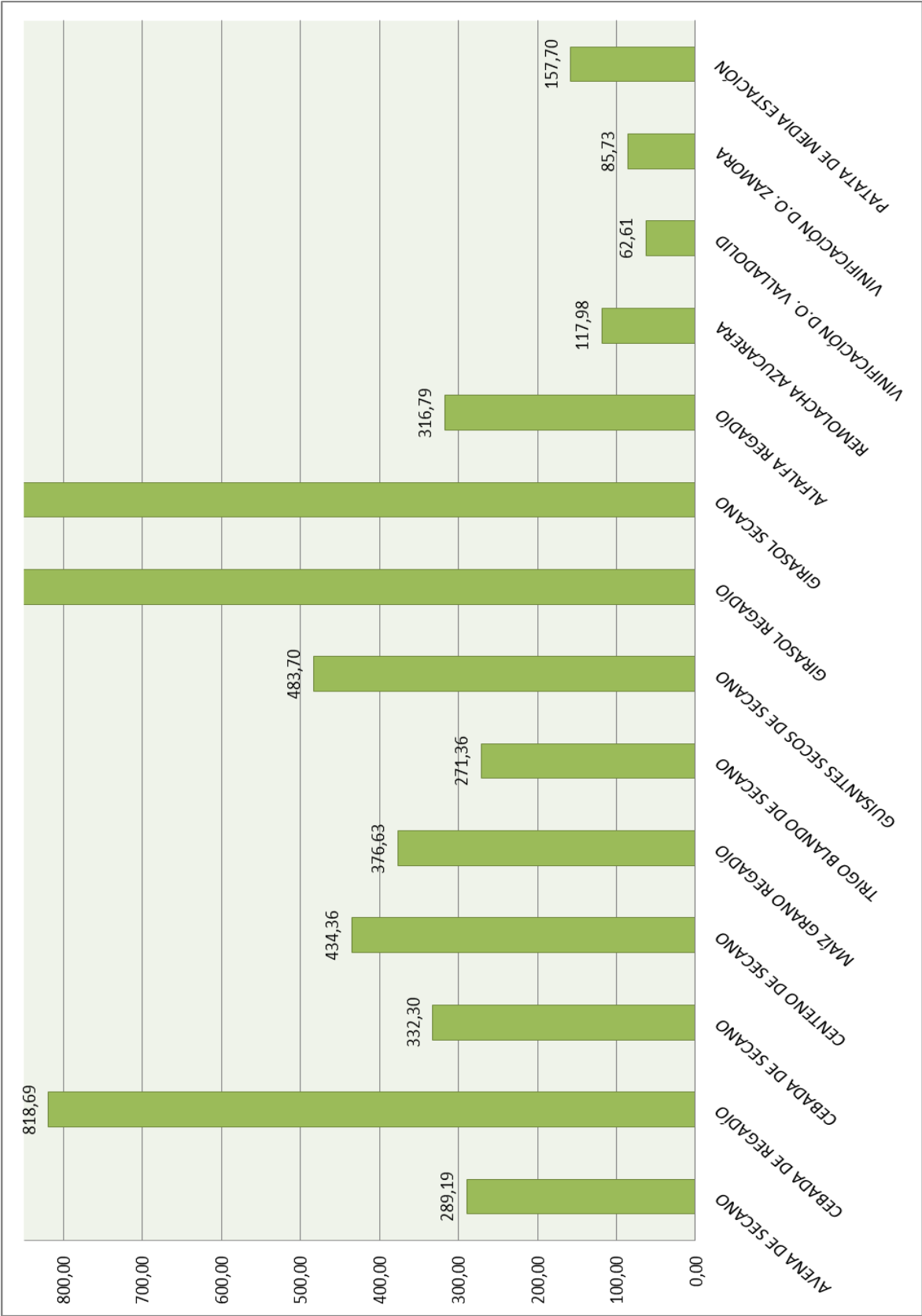
El gráfico de evolución (gráfico XII), muestra un notable y general incremento de la beligerancia durante 2006 y 2009, y cierta disminución durante 2007 y 2010, sin embargo lo que sucede en 2010 es que 8, de los 14 cultivos analizados en esta comunidad, obtienen pérdidas que no se reflejan gráficamente, por lo que el análisis debe hacerse observando de conjunto el gráfico XII con la tabla 30.

TABLA 30. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. CASTILLA Y LEÓN.

ÍNDICE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIANA	MEDIA
AVENA DE SECANO	149,38	304,52	PÉRDIDAS	535,19	273,87	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	289,19	315,74
CEBADA DE REGADÍO	1.075,40	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	561,99	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	818,69	818,69
CEBADA DE SECANO	250,19	10.156,08	74,96	PÉRDIDAS	414,41	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	332,30	2.723,91
CENTENO DE SECANO	324,87	573,94	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	434,36	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	434,36	444,39
MAÍZ GRANO REGADÍO	2.303,96	376,63	70,13	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	222,25	1.590,90	376,63	912,78
TRIGO BLANDO DE SECANO	271,36	PÉRDIDAS	55,88	86,55	484,84	PÉRDIDAS	1.254,69	271,36	430,66
GUISANTES SECOS DE SECANO	212,74	483,70	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	7.023,03	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	483,70	2.573,16
GIRASOL REGADÍO	3.786,90	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	1.092,60	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	2.439,75	2.439,75
GIRASOL SECANO	PÉRDIDAS	745,32	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	16.299,03	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	8.522,17	8.522,17
ALFALFA REGADÍO	PÉRDIDAS	388,98	649,58	110,30	PÉRDIDAS	316,79	269,62	316,79	347,05
REMOLACHA AZUCARERA	117,98	486,33	250,06	87,61	39,97	64,89	137,63	117,98	169,21
VINIFICACIÓN D.O. VALLADOLID	69,84	62,61	55,11	48,14	68,09	57,67	91,22	62,61	64,67
VINIFICACIÓN D.O. ZAMORA	PÉRDIDAS	87,70	83,76	59,31	68,89	95,30	91,22	85,73	81,03
PATATA DE MEDIA ESTACIÓN	355,57	93,72	157,70	178,30	PÉRDIDAS	80,46	PÉRDIDAS	157,70	173,15

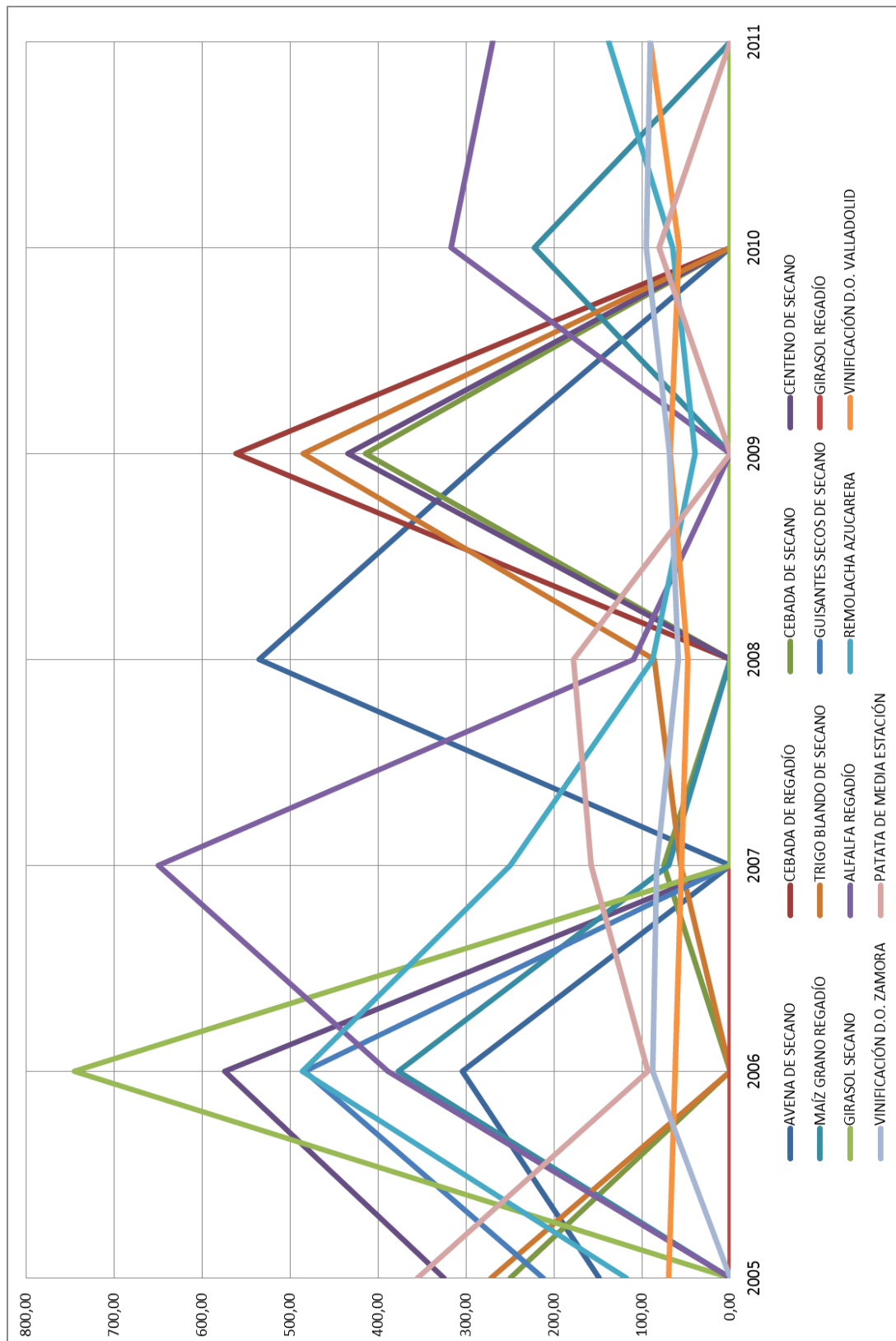
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO XI. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. CASTILLA Y LEÓN.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO XII. EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. CASTILLA Y LEÓN.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

3.7.5. EXTREMADURA

Esta comunidad posee una de las muestras más pequeñas, con tan solo seis variedades de cultivos, de los cuales cinco presentan índices de neutralidad superiores al 200 por ciento, el único que aparentemente ofrece un valor proteccionista, el olivar de almazara con un índice del 88,89 por ciento, no consideramos que sea realmente beneficioso, ya que, como se aprecia en la tabla 32, ha obtenido pérdidas durante los últimos cinco años (2007-2011), por lo que ese índice proteccionista sólo se refiere a los años 2005 y 2006.

Como hemos dicho anteriormente, en términos cuantitativos, si miramos la media del período, esta región autónoma ocupa la segunda posición entre las más afectadas por la beligerancia del régimen de estimación objetiva respecto al método directo simplificado.

TABLA 31. CLASIFICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD OBTENIDOS. EXTREMADURA.

CLASIFICACIÓN	RANGO DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD	CULTIVOS
MUY BELIGERANTES	MAYOR DE 250	Trigo blando de secano, tabaco virginia, maíz y arroz de regadío.
BELIGERANTES	MENOR DE 250 Y MAYOR DE 125	Tomate para la industria.
PROTECCIONISTAS	MENOR DE 100	Olivar de almazara. (Sólo durante 2005 y 2006, los restantes ejercicios lo consideramos beligerante).

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

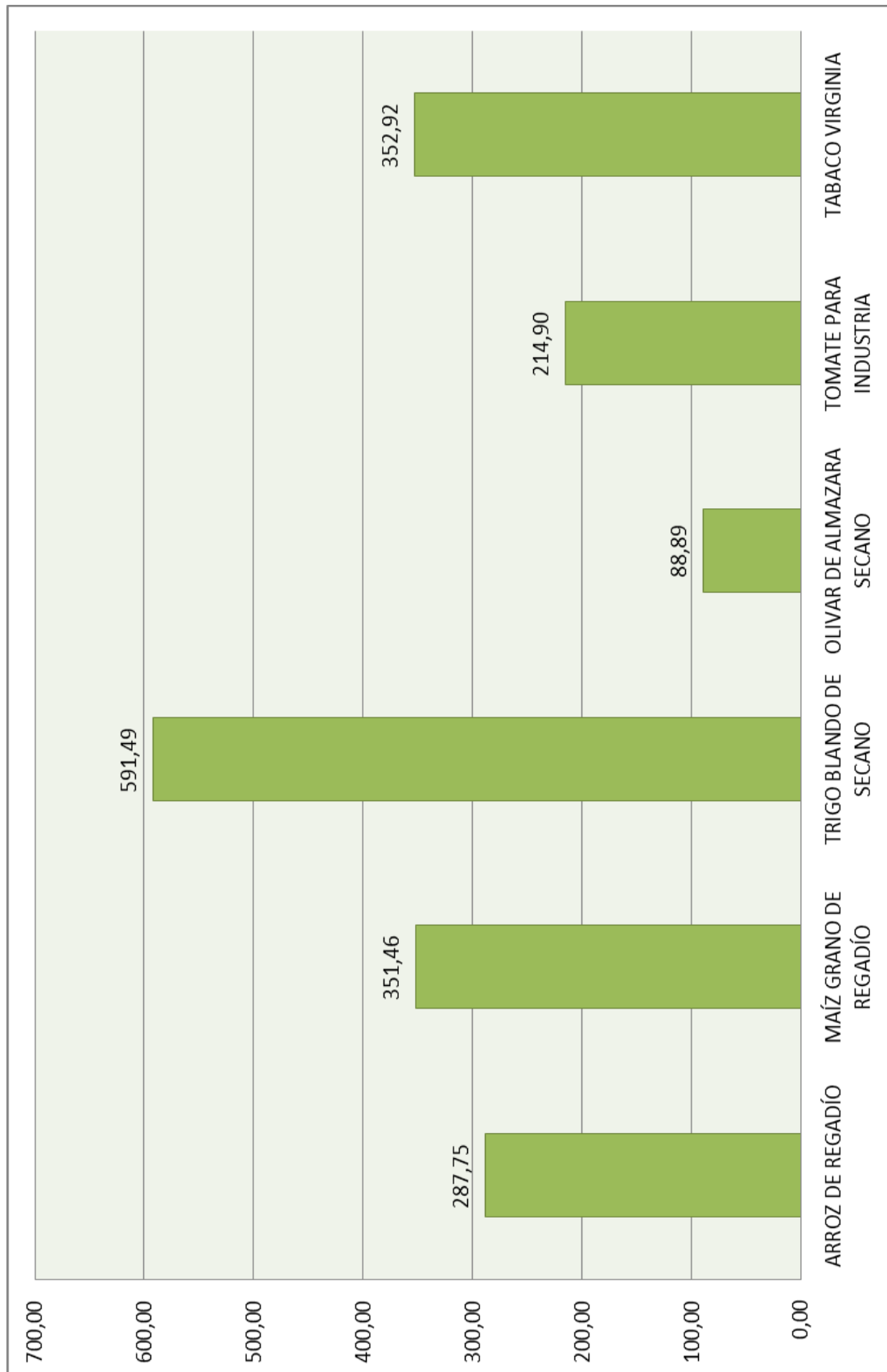
La evolución mostrada en el gráfico XIV, muestra una notable beligerancia durante el año 2005, con un incremento de la misma durante 2010, durante los ejercicios restantes es difícil apreciar alguna tendencia o comportamiento, debido a las pérdidas generalizadas que se indican en la tabla 32.

TABLA 32. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. EXTREMADURA.

ÍNDICE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIANA	MEDIA
ARROZ DE REGADÍO	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	396,96	178,53	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	287,75	287,75
MAÍZ GRANO DE REGADÍO	351,46	PÉRDIDAS	168,03	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	850,48	PÉRDIDAS	351,46	456,65
TRIGO BLANDO DE SECANO	591,49	762,35	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	220,92	591,49	524,92
OLIVAR DE ALMAZARA SECANO	91,49	86,29	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	88,89	88,89
TOMATE PARA INDUSTRIA	191,99	PÉRDIDAS	361,29	130,68	128,29	237,81	631,81	214,90	280,31
TABACO VIRGINIA	352,92	242,42	PÉRDIDAS	432,24	152,74	646,75	PÉRDIDAS	352,92	365,41

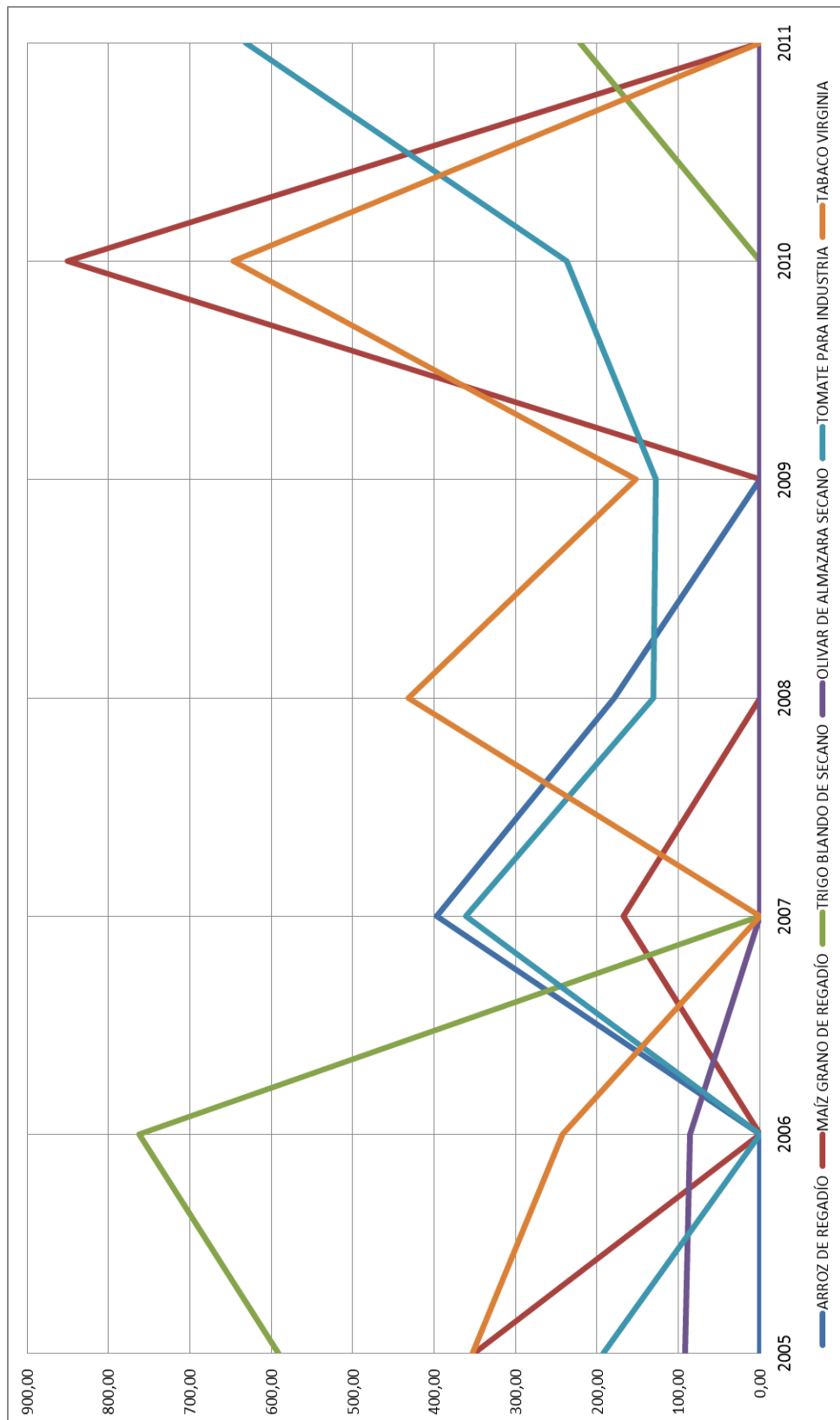
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO XIII. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. EXTREMADURA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO XIV. EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. EXTREMADURA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

3.7.6. MURCIA

A la vista de los resultados, esta comunidad parece ser la más favorecida, tanto por tener un solo cultivo con un comportamiento clasificado como muy beligerante, como por los resultados medios alcanzados en los índices de neutralidad de todos los cultivos estudiados. Sin dejar de tener en cuenta que, del total de índices de neutralidad impositiva obtenidos (tabla 34), el 40 por ciento indican pérdidas, lo que se traduce en una beligerancia clara.

De hecho, en el caso del naranjo dulce, no hemos podido siquiera determinar la cuantía del índice de neutralidad, debido a las grandes pérdidas obtenidas todos los años.

Por lo que ser la más favorecida, no implica que Murcia no soporte grandes déficits de explotación, similar a las restantes comunidades, sólo que en su caso, no surgen tantas diferencias entre las bases imponibles obtenidas mediante los dos métodos de estimación estudiados.

Aunque hemos tenido en cuenta, la oportuna reducción aprobada por la Administración, con el fin de paliar los efectos devastadores ocasionados por el terremoto de Lorca en 2011, y la hemos aplicado a los cultivos de alcachofa, brócoli y lechuga que se encontraban situados en la zona del sismo, esta reducción no mejora el resultado de los índices, debido a que dichos cultivos obtuvieron pérdidas, y a pesar de ello y de la reducción aprobada del 65 por ciento, generaron rendimientos positivos mediante estimación objetiva.

Los cultivos analizados en esta comunidad, los clasificamos de la siguiente forma, sin perjuicio del comentario que hacemos a continuación:

TABLA 33. CLASIFICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD OBTENIDOS. MURCIA.

CLASIFICACIÓN	RANGO DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD	CULTIVOS
MUY BELIGERANTES	MAYOR DE 250	Brócoli.
BELIGERANTES	MENOR DE 250 Y MAYOR DE 125	Albaricoquero y lechuga.
SIN DETERMINAR (BELIGERANTE)	PÉRDIDAS	Naranja dulce.
PROTECCIONISTAS	MENOR DE 100	El pimiento y el tomate.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

También consideramos como beligerantes, a pesar de haber obtenido valores medios que podríamos considerar en algunos casos como proteccionistas, los siguientes: alcachofa, nectarino, sandía, limonero y melocotonero, los clasificamos de esta forma debido a la variabilidad que muestran los índices de neutralidad obtenidos y a las pérdidas reflejadas por los mismos durante varios ejercicios, en estos cultivos en concreto consideramos que los indicadores de la mediana y la media no son representativos, y por tanto damos mayor importancia a las pérdidas obtenidas, que no son más que una beligerancia evidente que no podemos cuantificar .

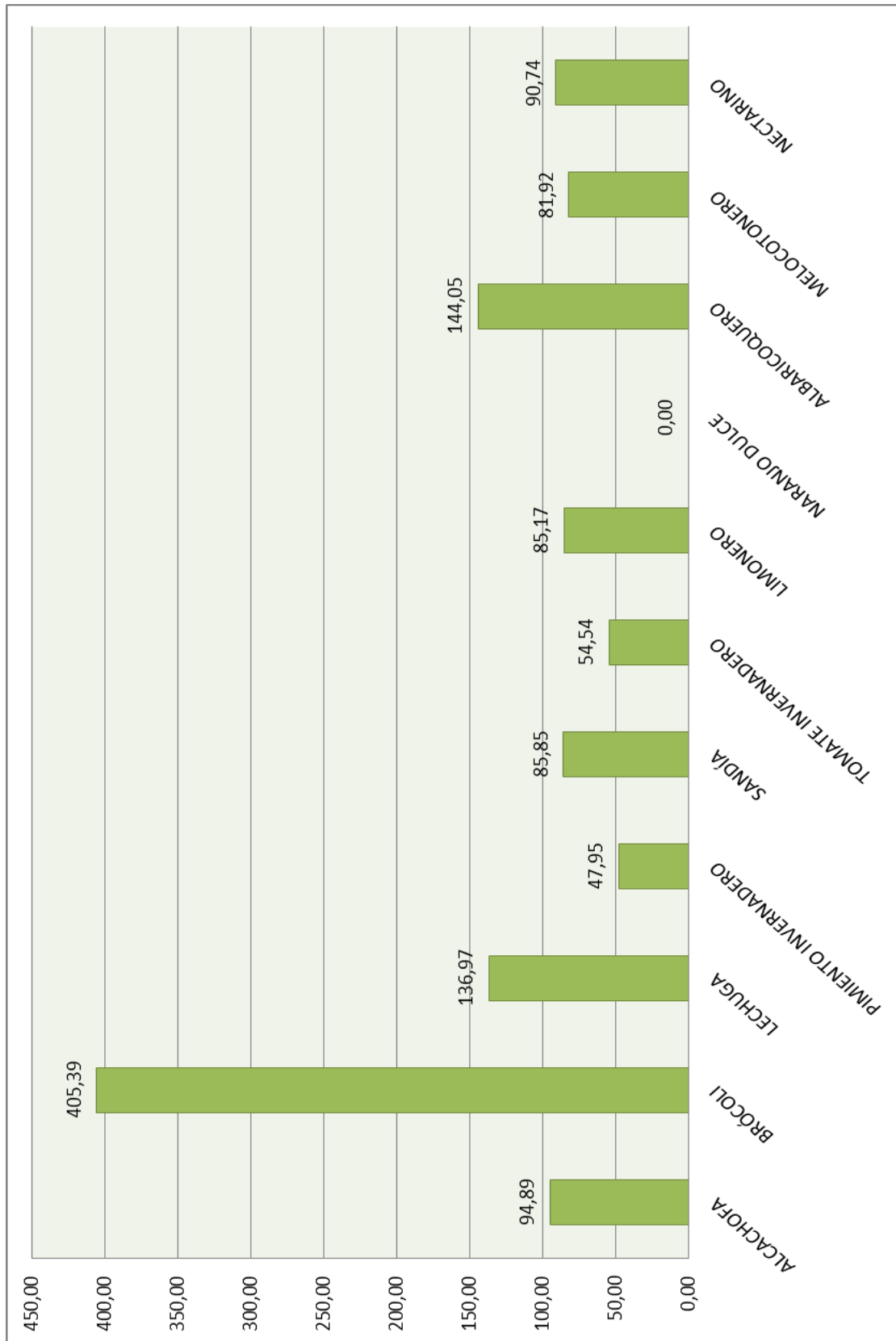
Observando la evolución seguida por los índices (gráfico XVI), sucede algo similar al resto de comunidades, resulta difícil intentar apreciar tendencia alguna, sin embargo parece ser que los mayores índices de neutralidad se soportaron durante 2005 y 2006, y los puntos más cercanos del gráfico, es decir los de mayor homogeneidad de resultados se sitúan entre los años 2007 y 2008, que coinciden además en ser los años de mayor neutralidad y menor beligerancia.

TABLA 34. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. MURCIA.

ÍNDICE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIANA	MEDIA
ALCACHOFA	PÉRDIDAS	64,56	125,22	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	94,89	94,89
BRÓCOLI	254,53	405,39	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	1.172,57	PÉRDIDAS	405,39	610,83
LECHUGA	204,25	157,10	115,94	116,84	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	136,97	148,53
PIMIENTO INVERNADERO	PÉRDIDAS	47,95	101,73	37,39	PÉRDIDAS	103,41	32,33	47,95	64,56
SANDÍA	196,93	85,85	99,63	44,52	196,45	60,69	64,21	85,85	106,90
TOMATE INVERNADERO	136,29	82,39	87,18	39,85	54,54	42,88	27,59	54,54	67,24
LIMONERO	PÉRDIDAS	2.101,61	85,17	39,31	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	85,17	742,03
NARANJO DULCE	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	ND	ND
ALBARICOQUERO	1.438,61	PÉRDIDAS	81,92	144,05	66,88	PÉRDIDAS	164,99	144,05	379,29
MELOCOTONERO	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	81,92	74,96	71,07	221,57	326,06	81,92	155,11
NECTARINO	PÉRDIDAS	385,03	81,92	74,75	90,74	115,75	PÉRDIDAS	90,74	149,64

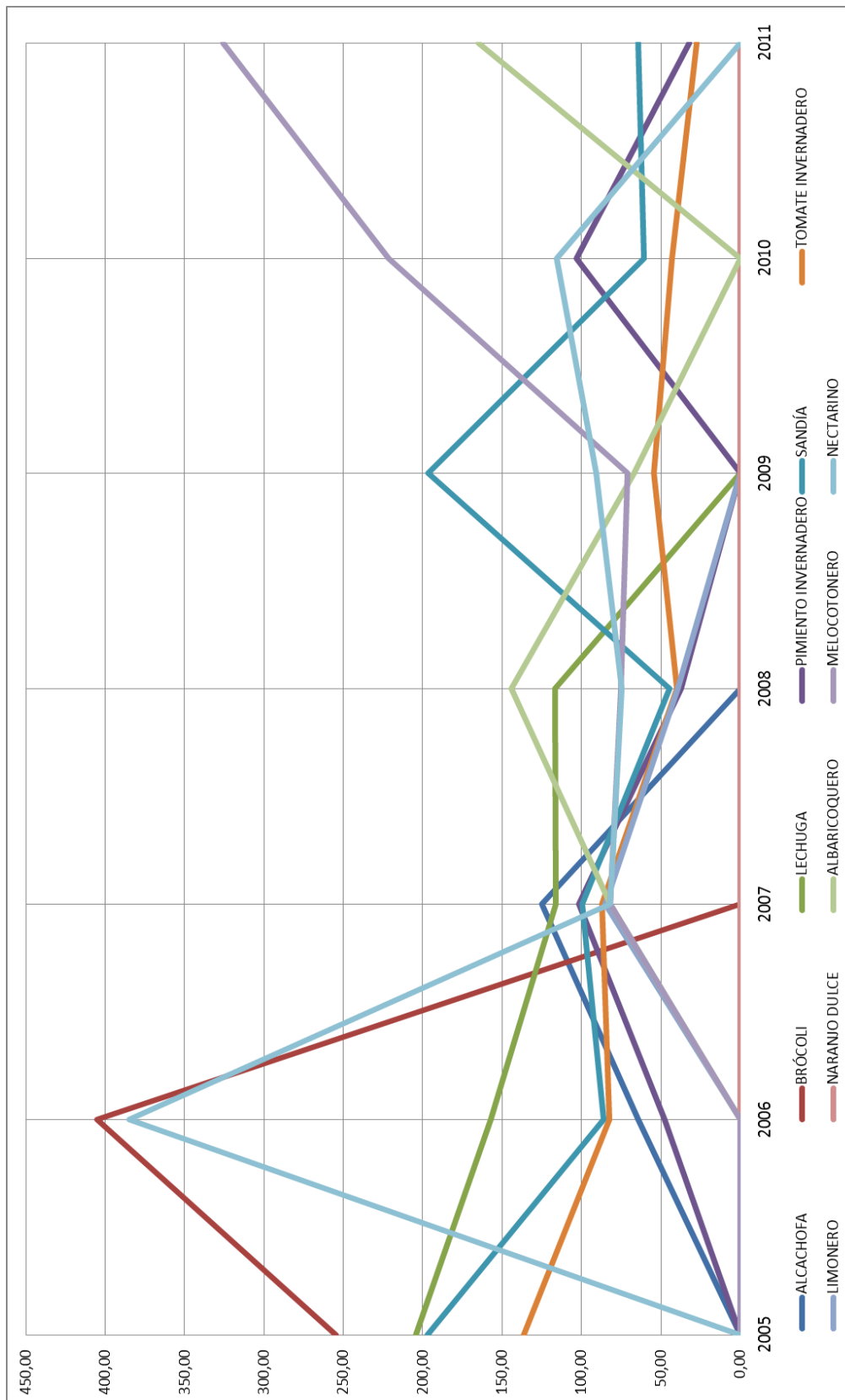
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO XV. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. MURCIA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO XVI. EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. MURCIA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

3.7.7. COMUNIDAD VALENCIANA

De la Comunidad Valenciana llama mucho la atención que con la rica tradición agrícola que ostenta, famosa mundialmente por sus cítricos, los mismos presenten resultados de explotación tan deficitarios, los cultivos de naranjo dulce y mandarina han dado pérdidas todos los años, excepto para el mandarina en 2005 en cuyo caso se obtiene un índice de neutralidad de 1.199 por ciento, el perjuicio o beligerancia fiscal que aparentemente soportan los cultivos de cítricos de esta comunidad realmente nos sorprende.

Nuestro consejo, a los pequeños agricultores valencianos de naranjas, sería pasar directamente a tributar en el IRPF mediante el método de estimación directa simplificada, siempre que su tamaño y capacidad organizativa como empresa les permitiera asumir la carga administrativa que eso conlleva o la pudieran subcontratar, de lo contrario aconsejaríamos abandonar la actividad agraria, o al menos pasar a explotar otros cultivos con un mayor margen de rentabilidad.

TABLA 35. CLASIFICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD OBTENIDOS. COMUNIDAD VALENCIANA.

CLASIFICACIÓN	RANGO DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD	CULTIVOS
MUY BELIGERANTES	MAYOR DE 250	Lechuga iceberg, mandarina, apio, y sandía de Alicante.
BELIGERANTES	MENOR DE 250 Y MAYOR DE 125	Sandía de Valencia, melocotonero, y patata extra temprana de invernadero.
SIN DETERMINAR (BELIGERANTE)	PÉRDIDAS	Naranja dulce.
RAZONABLEMENTE NEUTRALES	MENOR DE 125 Y MAYOR DE 100	Cebolla y el pimiento de invernadero.
PROTECCIONISTAS	MENOR DE 100	Tomate y la patata extra temprana al aire libre.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

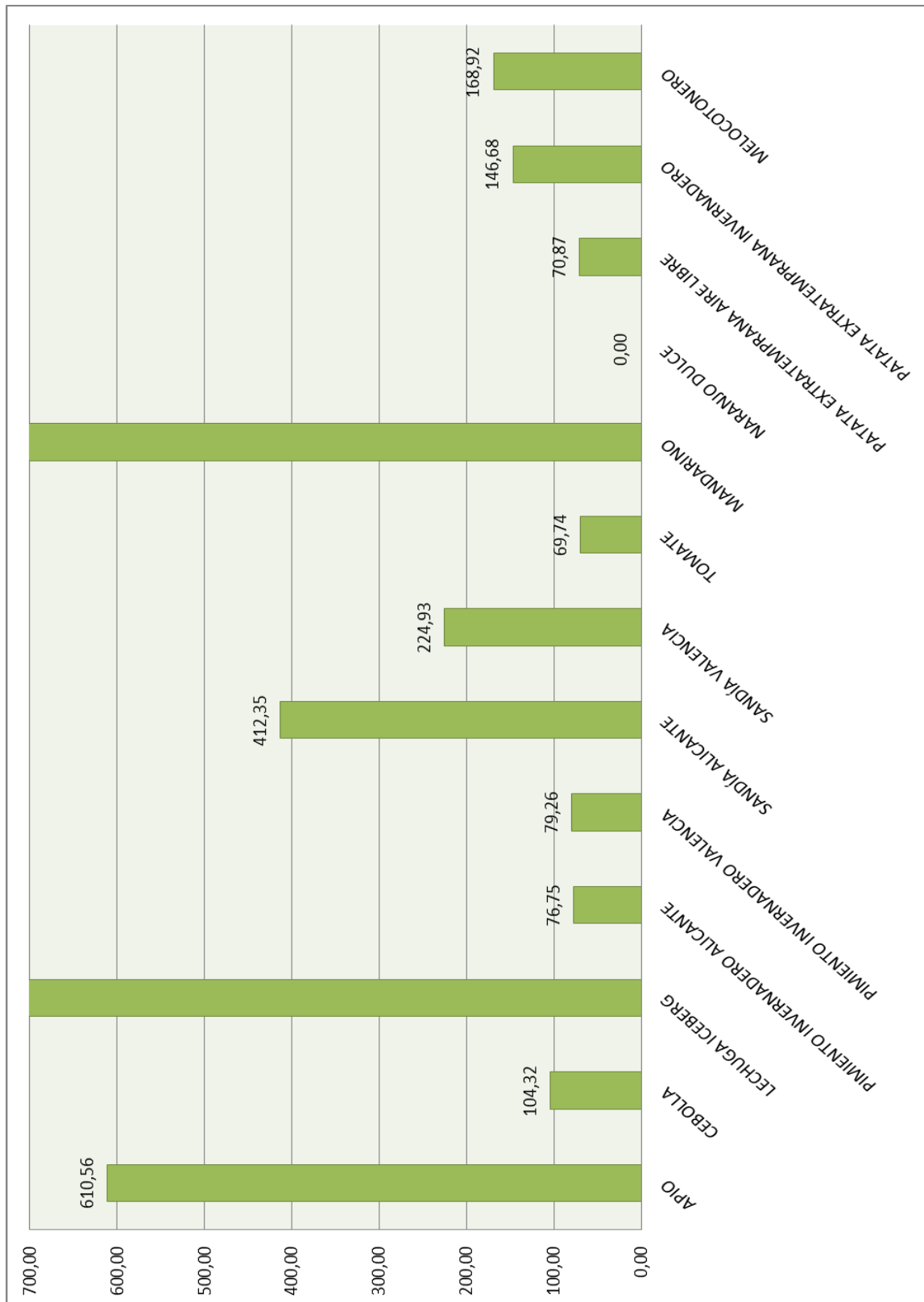
Si analizamos el gráfico XVIII, salvo dos cultivos, el resto sigue aproximadamente la misma tendencia, siendo los peores años 2005 y 2009, sobre todo por las pérdidas generalizadas sufridas en 2009, el año que parece mostrar una menor beligerancia es 2008, seguido de 2010.

TABLA 36. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. COMUNIDAD VALENCIANA.

ÍNDICE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	MEDIANA	MEDIA
APIO	610,56	173,04	817,91	107,01	2.614,22	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	610,56	864,55
CEBOLLA	104,49	6.727,71	63,31	PÉRDIDAS	725,49	11,28	104,15	104,32	1.289,41
LECHUGA ICEBERG	127,29	PÉRDIDAS	7.706,84	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	3.917,07	3.917,07
PIMIENTO INVERNADERO ALICANTE	200,69	256,46	86,65	66,85	PÉRDIDAS	31,81	49,38	76,75	115,31
PIMIENTO INVERNADERO VALENCIA	122,90	84,87	79,26	58,36	PÉRDIDAS	41,44	PÉRDIDAS	79,26	77,37
SANDÍA ALICANTE	715,01	109,69	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	412,35	412,35
SANDÍA VALENCIA	232,75	76,45	PÉRDIDAS	28,04	350,04	217,10	233,91	224,93	189,72
TOMATE	90,38	69,74	70,99	32,56	69,06	13,76	142,50	69,74	69,86
MANDARINO	1.199,00	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	1.199,00	1.199,00
NARANJO DULCE	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	ND	ND
PATATA EXTRATEMPRANA AIRE LIBRE	59,09	62,84	64,82	78,85	PÉRDIDAS	76,91	409,37	70,87	125,32
PATATA EXTRATEMPRANA INVERNADERO	242,06	66,69	63,98	161,35	PÉRDIDAS	186,36	132,02	146,68	142,07
MELOCOTONERO	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	PÉRDIDAS	168,92	PÉRDIDAS	168,92	168,92

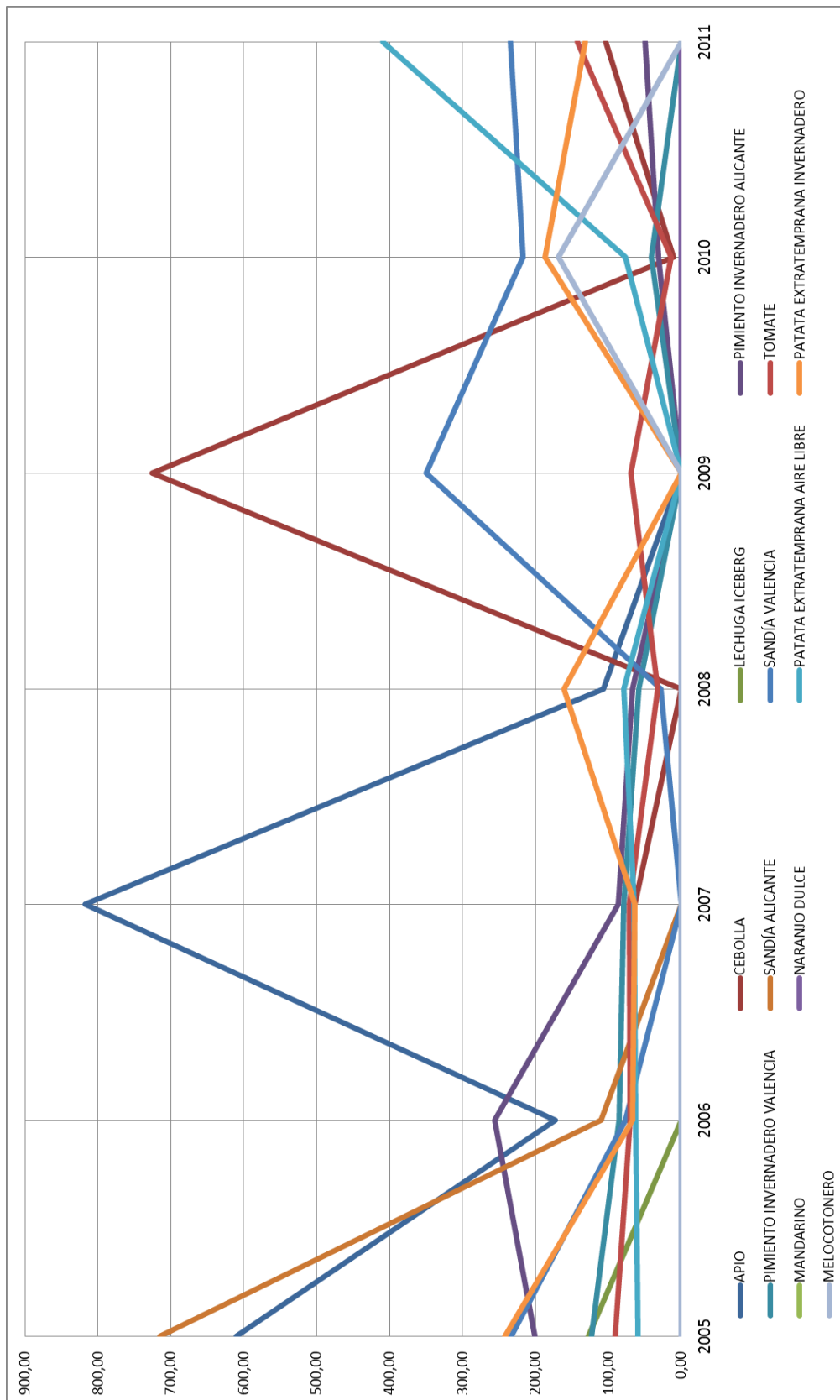
Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO XVII. ÍNDICES DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. COMUNIDAD VALENCIANA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

GRÁFICO XVIII. EVOLUCIÓN DEL ÍNDICE DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA. COMUNIDAD VALENCIANA.



Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

CAPÍTULO 4:

CONCLUSIONES

4. CONCLUSIONES

El método de estimación objetiva para la determinación de las bases imponibles en el IRPF no se ajusta a los principios de justicia ni de capacidad económica. No obstante, el legislador ha optado por mantener este sistema, limitando cada vez más su alcance a determinados sectores y actividades. Recordemos que la estimación objetiva está pensada para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a pequeños empresarios que por disponer de escasos recursos, la determinación del beneficio real de su actividad podría resultar complicado.

La mayor complejidad administrativa que supone la utilización del método de estimación directa simplificada en el IRPF, respecto al método de estimación objetiva, el tiempo mínimo de permanencia de tres años requerido ante un cambio de régimen fiscal, así como la exclusión automática de los regímenes más simplificados del IVA, imposibilita o frena en muchos casos la migración de los agricultores a tributar mediante ese sistema.

En el método de estimación objetiva para las actividades agrarias, aunque hemos de reconocer que la carga administrativa exigida es prácticamente nula, debemos destacar que la estimación de beneficios, obtenida mediante el mismo, se aleja en muchos casos de la realidad, siendo perjudicial en aquellos cultivos que hemos calificado como beligerantes, generando una ficción que obliga al agricultor, a cambio de una mayor simplificación de obligaciones, a soportar una carga fiscal excesiva, o cuando menos, superior a la soportada por los contribuyentes que tributan mediante estimación directa simplificada.

En general, observamos que la mayoría de las actividades agrarias cuyos titulares tributan mediante el método de estimación objetiva, han sufrido perjuicio o beligerancia fiscal durante los años analizados, soportando índices de neutralidad muy superiores al 100 por ciento, siendo los casos más perjudicados los que indicamos a continuación, clasificamos los mismos como muy beligerantes al soportar índices superiores al 250 por ciento, (tabla 37).

TABLA 37. CULTIVOS CUYOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD HAN RESULTADO MUY BELIGERANTES.

CLASIFICACIÓN	COMUNIDAD AUTÓNOMA	CULTIVOS
MUY BELIGERANTES (ÍNDICES MAYORES DE 250)	Andalucía	El trigo duro, el algodón, el arroz, la remolacha azucarera, la sandía, el melón y el naranjo dulce.
	Aragón	El trigo duro, el girasol, la cebada, el manzano y el peral.
	Castilla La Mancha	La uva de vinificación, el trigo blando, la avena, el melón, el maíz y el girasol.
	Castilla y León	El girasol, la cebada, los guisantes secos, el centeno, el maíz, la alfalfa, la avena y el trigo blando.
	Extremadura	El trigo blando, el tabaco virginia, el maíz y el arroz.
	Murcia	El brócoli.
	Comunidad Valenciana	La lechuga iceberg, el mandarino, el apio y la sandía.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

Por otra parte son bastante neutrales, considerando como tales los que obtuvieron un índice de neutralidad impositiva comprendido entre 100 y 125 por ciento, cifras que consideramos se acercan razonablemente a la neutralidad, los siguientes cultivos, (tabla 38).

TABLA 38. CULTIVOS CUYOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD HAN RESULTADO RAZONABLEMENTE NEUTRALES.

CLASIFICACIÓN	COMUNIDAD AUTÓNOMA	CULTIVOS
RAZONABLEMENTE NEUTRALES (ÍNDICES ENTRE 125 Y 100)	Andalucía	El fresón y el calabacín.
	Castilla y León	La remolacha azucarera.
	Murcia	La sandía.
	Comunidad Valenciana	La cebolla y el pimiento de invernadero.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

Muy pocos cultivos, entre los estudiados, reciben cierto beneficio o proteccionismo fiscal al tributar mediante el método de estimación objetiva, analizando los resultados del índice de neutralidad impositiva, los más favorecidos, los cuales han obtenido índices inferiores al 100 por ciento, han sido los siguientes, (tabla 39).

TABLA 39. CULTIVOS CUYOS ÍNDICES DE NEUTRALIDAD HAN RESULTADO PROTECCIONISTAS.

CLASIFICACIÓN	COMUNIDAD AUTÓNOMA	CULTIVOS
PROTECCIONISTAS (ÍNDICES MENORES DE 100)	Andalucía	El pepino.
	Aragón	El trigo blando y el maíz.
	Castilla La Mancha	El ajo y el olivar de almazara.
	Castilla y León	La uva de vinificación con denominación de origen, de Valladolid y Zamora.
	Extremadura	El olivar de almazara.
	Murcia	El pimiento y el tomate.
	Comunidad Valenciana	El tomate y la patata extra temprana al aire libre.

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos AESP, (varios años).

En aquellas actividades donde la falta de neutralidad es evidente, se genera otro problema adicional, y es el incorrecto reconocimiento de las bases imponibles negativas realmente obtenidas, lo que imposibilita por tanto poderlas compensar en futuros ejercicios.

La falta de modificación y/o corrección durante años de los índices de rendimiento neto de determinados cultivos, alarma y sorprende, siendo imposible que la Administración estime que el margen bruto de beneficios de las distintas explotaciones agrícolas se haya mantenido sin variación. Esto no parece ajustarse a la realidad cambiante del sector agrario, debido fundamentalmente a los incrementos continuados de los precios de los insumos.

Existe una alta correlación entre los precios de los fertilizantes y del gasóleo agrícola y el índice de neutralidad tributaria. Debido a esto, si los costes de estos insumos aumentan, se incrementa la beligerancia fiscal del método de estimación objetiva frente al de estimación directa simplificada.

El establecimiento de índices de rendimiento de carácter nacional, tampoco parece ajustarse a la realidad del sector agrario en España, considerando las diferentes estructuras de gastos existentes entre explotaciones ubicadas en distintas comunidades autónomas.

Consideramos que todos los índices de rendimiento neto, del método de estimación objetiva para actividades agrarias, deberían revisarse y someterse a una profunda actualización, proponemos para ello la utilización de métodos más analíticos y a la vez flexibles.

Los índices de rendimiento neutrales propuestos, determinados con la ayuda de SOLVER, confirman la falta de neutralidad existente, al evidenciar grandes diferencias entre los índices aplicados, aprobados por la Administración, y los que en su lugar harían neutral al método de estimación objetiva.

Al parecer con el paso del tiempo el legislador ha olvidado algunas de las aspiraciones de la reforma de 1977, donde se pretendía que las bases imponibles fueran flexibles, generales y reales, evitando así el distanciamiento entre el tributo y la verdadera renta. En su lugar los resultados obtenidos en este trabajo muestran lo contrario, que con el transcurso de los años el impuesto se ha ido alejando de la realidad que pretende gravar.

CAPÍTULO 5:

REFLEXIONES FINALES

5. REFLEXIONES FINALES

Conocer, por parte de los empresarios agrarios, las condiciones para acogerse y pertenecer a cada método de estimación del rendimiento, y las obligaciones que ello conlleva, facilita la elección de un sistema u otro de tributación.

Debe tenerse en cuenta que, además de la propia planificación fiscal, en muchos casos los empresarios autónomos evalúan el coste de asesoramiento que le supone tributar en cada método, esto se debe a que la mayoría no lleva a cabo la gestión administrativa de su propia actividad, si no que recurren a contratar los servicios de profesionales independientes como economistas y asesores fiscales, por lo que para un emprendedor con escasos conocimientos contables/fiscales, tributar por un régimen u otro del IRPF le puede suponer un coste económico adicional. Esta variabilidad en los honorarios de la asesoría, según si se tributa por EDS o EO, no se tiene en cuenta en el análisis de neutralidad impositiva, sin embargo influye en la decisión del autónomo respecto al método fiscal a elegir.

La evolución de los diferentes regímenes fiscales aplicables al sector agrario ha ido buscando la sencillez y la simplicidad en el manejo de la gestión de los impuestos por parte de los agricultores, sin embargo se deben seguir simplificando las exigencias formales, con el fin de que el contribuyente dedique el mayor tiempo y esfuerzo al desarrollo de su actividad y no a atender aspectos administrativos.

A lo largo de los últimos años se han publicado diferentes Órdenes y Decretos-Leyes dirigidos a aliviar los diversos tipos de daños catastróficos y paliar la crisis en el sector agrario, recogiendo todos ellos diversos tipos de reducciones fiscales, particularmente importantes reducciones en los índices de rendimiento del régimen de estimación objetiva, sin embargo los resultados obtenidos muestran que dichas reducciones han sido en general insuficientes.

Consideramos que los resultados obtenidos en esta investigación deberían ser analizados por el Ministerio Fiscal, debido al perjuicio al que se ven sometidos los agricultores que tributan en el IRPF por el método de estimación objetiva.

Creemos oportuno realizar en un futuro un estudio de similar naturaleza analizando en su lugar la neutralidad existente en el Impuesto del Valor Añadido, comparando el régimen general con el simplificado y con el especial de la agricultura, ganadería y pesca. Lo ideal sería poder analizar conjuntamente ambos impuestos IRPF e IVA, para de esa forma obtener una visión más completa del panorama tributario del sector agrario en España.

Durante la realización de este trabajo se aprobó el Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, por el cual se adoptan determinadas medidas tributarias de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

Entre los incentivos que introduce este decreto, se establece una nueva reducción del rendimiento en caso de inicio de actividades económicas en estimación directa.

Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica, a partir del 1 de enero de 2013, y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente, la cuantía máxima de rendimientos netos sobre los que se puede aplicar esta reducción es de 100.000 euros anuales.

Con esta medida el legislador premia a los contribuyentes que seleccionen tributar mediante estimación directa en lugar de estimación objetiva, este tipo de incentivos incrementa la falta de neutralidad existente entre ambos regímenes y refuerza la clara tendencia de la Administración de estimular el uso de métodos directos de estimación.

Aunque la medida comentada es favorable, se debe recordar el incremento de obligaciones formales que conlleva el método directo, dicha carga administrativa es algo compleja para los pequeños agricultores, los que en su mayoría tributan por el método de estimación objetiva, colectivo que puede sentirse penalizado al seguir aferrado a un método más simple de tributación.

BIBLIOGRAFÍA:

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGENCIA TRIBUTARIA (2013) *Folleto Actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español*. [En línea]:<http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empr esario_individuales_y_profesionales/Folletos/Folleto_Actividades_Economicas.pdf> (Consulta: 23/02/2014).

AGENCIA TRIBUTARIA (varios años) *Estadística de los declarantes del IRPF*. [En línea]:<http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml> (Consulta: 23/02/2014).

AGENCIA TRIBUTARIA (varios años) *Manual Práctico Renta*. Madrid: Agencia Tributaria.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1971) *Curso de Sistema Tributario Español*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

CABALLER, V. (1985) *Fiscalidad de las Cooperativas y otras entidades asociativas agrarias*. Lecturas sobre Fiscalidad Agraria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 189-211.

CASQUET MORATE, E., GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J.A. (2001) La aplicación del IRPF a la actividad agraria. Comparación cuantitativa de los sistemas de Estimación Directa y de Estimación Objetiva por Módulos. *Investigación Agraria: Producción y Protección Vegetales*, vol. 16, nº 2, pp. 213-236.

CENTRO DE TRANSFERENCIA AGROALIMENTARIA (2008) Conocimientos fiscales aplicables a las actividades económicas agrícolas y ganaderas: Regímenes de declaración fiscal, amortizaciones y regímenes del IVA. *Informaciones Técnicas del Departamento de Agricultura y Alimentación del Gobierno de Aragón*, nº 200, pp. 2-19.

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

DEPARTAMENTO DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y MEDIO AMBIENTE. GOBIERNO DE ARAGÓN (2013) *Coyuntura Agraria de Aragón*, nº Enero 2013, pp. 34.

FUENTES QUINTANA, E. (1968) *Hacienda Pública: Teoría de los ingresos públicos*. Madrid: R. García Blanco.

GÓMEZ-LIMÓN, J.A., BERBEL, L. (1994) Análisis cuantitativo del REAGP del IVA en España y Andalucía. *Investigación Agraria: Serie Economía*, vol. 9, nº 2, pp. 183-197.

GÓMEZ-LIMÓN, J.A., BERBEL, L. (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*, nº 170/4, pp. 233-261.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICAS (2014) *Indicadores económicos agrarios. Índices de precios pagados por los agricultores por tipo de producto y período* [En línea]:

<http://www.ine.es/jaxi/tabla.do?path=/t01/a095/a1998/l0/&file=a30004.px&type=pcaxis&L=0> (Consulta: 02/07/2014).

JULIÁ IGUAL, J.F., MARÍ VIDAL, S. (2002) La neutralidad fiscal de las especialidades tributarias en la determinación de los rendimientos netos de las actividades agrarias (un análisis dinámico en el sector hortofrutícola de la Comunidad Valenciana a partir de los datos de la RECAN). *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 197, pp. 9-34.

JULIÁ IGUAL, J.F., MARÍ VIDAL, S. (2003) Las especialidades tributarias para la determinación de la renta en la actividad agraria. La función de neutralidad-precio como instrumento de análisis. *Spanish Journal of Agricultural Research*, nº 2, pp. 3-16.

JULIÁ, J.F., DEL CAMPO, F.J. (1992) *Proteccionismo o beligerancia fiscal agraria. Un problema en el REAGP del IVA en España*. En: I Congreso Nacional de Economía y Sociología Agraria, Zaragoza, pp. 29.

JULIÁ, J.F., DEL CAMPO, F.J. (1993) Una aproximación cuantitativa a la neutralidad del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA. *Investigación Agraria: Economía*, vol. 8, nº 1, pp. 123-139.

MARÍ VIDAL, S. (2008) Análisis de la neutralidad de los regímenes simplificados tributarios en la determinación del rendimiento neto de la actividad agraria en el sector ovino de carne. *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 217, pp. 133-154.

MARTÍN GARCÍA, M. (2000) El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias. *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 189, pp. 49-76.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. (1993) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, pp. 604.

MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CAYÓN GALIARDO, A. (2013) *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*. 10ª ed, Navarra: Aranzadi.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE (varios años): *Análisis de la Economía de los Sistemas de Producción*. Madrid: Subsecretaría de Agricultura, Pesca y Alimentación.

NIEVES, E. (1980) Las actividades agrarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Crónica Tributaria*, nº 34, pp. 91-94.

SABATÉ, P. (1994) La estimación objetiva por coeficientes en la Agricultura y la Ganadería. Una aproximación al cálculo de la neutralidad del coeficiente. *Investigación Agraria: Economía*, vol. 9, nº 2, pp. 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. *Investigación Agraria: Economía*, vol. 10, nº 2, pp. 199-215.

UREÑA, F., OLMEDINA, J.N. (1998) Análisis de la neutralidad del IVA en la viticultura castellano-manchega. *Revista de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, nº 184, pp. 215-236.

REFERENCIAS LEGALES

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. (BOE núm. 274, de 16 de noviembre de 1977).

Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE núm. 136, de 7 de junio de 1991).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992).

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. (BOE núm. 159, de 5 de julio de 1995).

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 1998).

Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 2002).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias. (BOE núm. 76, de 30 de marzo de 2006).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006).

Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010. (BOE núm. 309, de 24 de diciembre de 2009).

Real Decreto Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. (BOE núm. 47, de 23 de febrero de 2013).

Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre de 1983, que regula el Régimen de Estimación Objetiva Singular del IRPF. (BOE núm. 284, de 28 de noviembre de 1983).

Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. (BOE núm. 289, de 16 de octubre de 1885).

Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE núm. 34, de 09 de febrero de 1999).

Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE» núm. 286, de 29 de noviembre de 2003).

Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE núm. 187, de 4 de agosto de 2004).

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007).

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOE núm. 289, de 1 de diciembre de 2012).

Orden de 27 de marzo de 1998 por la que se aprueba la Tabla de Amortización Simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. (BOE núm. 75, de 28 de marzo de 1998).

Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2005 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 288, de 30 de noviembre de 2004).

Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2006 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica para las actividades agrícolas y ganaderas la tabla de amortización de la modalidad simplificada del método de estimación directa. (BOE núm. 287, de 1 de diciembre de 2005).

Orden EHA/1543/2006, de 19 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2005, los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE núm. 122, de 23 de mayo de 2006).

Orden EHA/1867/2006, de 14 de junio, por la que se modifica el anexo de la Orden EHA/1543/2006, de 19 de mayo, por la que se reducen para el período impositivo 2005, los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE núm. 142, de 15 de junio de 2006).

Orden EHA/804/2007, de 30 de marzo, por la que se desarrollan para el año 2007, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007).

Orden EHA/1136/2007, de 26 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2006, los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE núm. 103, de 30 de abril de 2007).

Orden EHA/1493/2007, de 28 de mayo, por la que se modifica el anexo de la Orden EHA/1136/2007, de 26 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2006 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 2007).

Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 287, de 30 de noviembre de 2007).

Orden EHA/1199/2008, de 29 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2007 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE núm. 104, de 30 de abril de 2008).

Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 288, de 29 de noviembre de 2008).

Orden EHA/1039/2009, de 28 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2008 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales y se modifican la magnitud específica y los módulos aprobados para la actividad económica de transporte de mensajería y recadería por la Orden EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 106, de 1 de mayo de 2009).

Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 26, de 30 de enero de 2010).

Orden EHA/1059/2010, de 28 de abril, por la que se reducen los índices de rendimiento neto aplicables en el período impositivo 2009 en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales y los módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para actuaciones de renovación o reparación de viviendas particulares aprobados por la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE 105, de 30 de abril de 2010).

Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2011 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE núm. 289, de 30 de noviembre de 2010).

Orden EHA/1034/2011, de 25 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2010 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE núm. 100, de 27 de abril de 2011).

Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, por la que se reducen para 2011 y 2012 los módulos aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia. (BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2012).

Orden HAP/848/2012, de 26 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2011 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE núm. 101, de 21 de abril de 2012).