

CAPÍTULO 7

LA FISCALIDAD DEL SECTOR AGRARIO EN ESPAÑA

Cap. 7

LA FISCALIDAD DEL SECTOR AGRARIO EN ESPAÑA

1. INTRODUCCIÓN	403
2. LA FISCALIDAD DEL SECTOR AGRARIO	405
1. MEDIDAS DE REFORMA FISCAL INTRODUCIDAS POR EL ESTADO EN LOS ÚLTIMOS AÑOS	405
1.1. Renta de las Personas Físicas	405
1.2. Sociedades y otras entidades mercantiles	406
1.3. Actividades forestales y montes vecinales en “mano común”	406
1.4. Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	407
1.5. Sucesiones y Donaciones	408
1.6. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	408
1.7. Actividad de las cooperativas agrarias	409
1.8. Medidas en relación con jóvenes en el sector agrario	409
1.9. Régimen fiscal de las subvenciones y ayudas públicas	409
2. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA TRIBUTARIA	410
3. CONCLUSIÓN	413

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 130.1 de la Constitución establece que: *“los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la pesca y de la artesanía a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”*, de lo cual se deduce que el legislador tributario tiene el deber constitucional de proteger al sector primario.

Este precepto supone el reconocimiento del constituyente de las especiales necesidades de promoción y apoyo que presenta el sector primario e impone, consecuentemente, a los poderes públicos un deber activo de promover su modernización y desarrollo. Es, pues, objetivo esencial de la política de fomento en el sector agrario incrementar el nivel de vida de los ciudadanos cuya actividad se centra en dicho sector a fin de equipararlo al del resto de la población.

La previsión anterior debe, además, completarse con lo dispuesto en el artículo 129.2 de la Constitución, dada la importancia del cooperativismo agrario. Dicho precepto dispone que *“los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante un legislación adecuada, las sociedades cooperativas”*.

Los objetivos señalados de promoción y apoyo del sector agrario y de sus instrumentos organizativos de producción y representación

económica se consiguen mediante una acción de fomento en la que la figura tributaria juega un papel central

La Ley General Tributaria reconocía, en su artículo 4, que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, *“han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”*.

También el Tribunal Constitucional ha reconocido que el tributo puede actuar promoviendo e incentivando ciertas actividades a través del establecimiento de beneficios fiscales. Así, la STC 37/1987, dice en su fundamento jurídico 13 que *“la función extrafiscal del sistema tributario estatal puede derivarse de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica, dado que el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados... A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues respecto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”*.

En resumen, el establecimiento de beneficios fiscales al sector agrario presenta una justificación constitucional. Así lo entendieron las leyes 49/1981, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Jóvenes Agricultores, y la 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, cuando fijaron un elenco de medidas de orden fiscal en beneficio de los grupos sociales a los que se intentaba amparar.

Se analizan seguidamente las medidas más relevantes de reforma fiscal instrumentadas en los últimos años y destinadas a favorecer la equiparación del sector agrario con los restantes sectores de la actividad económica nacional, así como una breve reseña de las figuras tributarias, cuyo régimen normativo se halla cedido a las Comunidades Autónomas.

LA FISCALIDAD DEL SECTOR AGRARIO

1. MEDIDAS DE REFORMA FISCAL INTRODUCIDAS POR EL ESTADO EN LOS ÚLTIMOS AÑOS

1.1. Renta de las Personas Físicas

Ampliación del régimen de estimación objetiva por módulos.

La ampliación del régimen de estimación objetiva por módulos se estableció en 1995 para las actividades agrarias y ganaderas, incorporándose en 2002 a dicha modalidad tributaria las actividades forestales. A partir de 2003, se inició su introducción en el sector pesquero, con las actividades de producción de mejillón en batea.

Reducción del rendimiento neto

La Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) estableció un beneficio fiscal **a favor de jóvenes agricultores o asalariados** agrarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva en el IRPF. El beneficio consiste en reducir dicho rendimiento neto en un 25% durante los períodos impositivos cerrados durante los 5 años siguientes **a su primera instalación** como titulares de una explotación prioritaria, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

Esta reducción se tiene en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse.

En el marco de los Acuerdos Gobierno-Organizaciones Profesionales Agrarias, de septiembre de 2000, suscritos para la adopción de un plan de medidas extraordinarias para el sector agrario español (alza del precio del gasóleo), los agricultores acogidos al Régimen de Estimación Objetiva han podido deducir del rendimiento neto el 35% del importe de la factura de gasóleo agrícola. Esta medida de carácter temporal, se ha venido prorrogando desde el año 2000 hasta el vigente ejercicio fiscal.

También, como consecuencia de los Acuerdos anteriores, se introdujo un índice corrector del rendimiento neto en el Régimen de Estimación Objetiva de 0.95 para la agricultura ecológica.

En el marco de la reforma de la fiscalidad de las PYME, se ha introducido la posibilidad de tener en cuenta las amortizaciones del inmovilizado en el régimen de estimación objetiva, de forma que a partir de 1998 se puedan reducir del rendimiento neto, incentivando así las inversiones y la modernización de sus instalaciones.

Finalmente, para favorecer a las pequeñas explotaciones tanto de naturaleza asociativa como no asociativa, se introduce un coeficiente corrector de 0,9 aplicable al rendimiento neto

minorado, cuando éste no supere 1,5 millones de pesetas.

Beneficios en el IRPF a la transmisión de fincas rústicas durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de la LMEA

La Disposición adicional sexta de la LMEA estableció que los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de la Ley, derivados de transmisiones de fincas rústicas o explotaciones agrarias, quedarían incluidos en el rendimiento neto resultante de la aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF, en la cuantía que después se ha ido estableciendo, según el período de permanencia de los activos en el patrimonio del sujeto pasivo y siempre que las transmisiones no superen el importe fijado en norma de desarrollo.

Para la aplicación de este beneficio fiscal, se exige que las fincas rústicas o explotaciones agrarias transmitidas se destinen por el adquirente a la constitución o consolidación de explotaciones agrarias prioritarias, o sean adquiridas por las Administraciones Públicas para su integración en Bancos de tierras u órganos similares o por razones de protección del medio rural.

1.2. Sociedades y otras entidades mercantiles

La LMEA estableció, en su artículo 14, la libertad de amortización para el inmovilizado material de las explotaciones asociativas priori-

tarias adquirido durante los 5 primeros años a partir de su reconocimiento como prioritarias.

En el mismo artículo se contempló una bonificación del 80% de la cuota íntegra en el Impuesto de Sociedades para las explotaciones asociativas prioritarias que sean cooperativas especialmente protegidas.

1.3. Actividades forestales y montes vecinales en “mano común”

La Orden del Ministerio de Hacienda, de 24 de febrero de 1999, establece que, a fin de tener en cuenta las circunstancias singulares que se producen en caso de incendio forestal, se excluyen los ingresos por venta de madera quemada, del cómputo de los ingresos forestales a los efectos del cálculo del porcentaje de rentas forestales sobre el total de rentas agrarias, a fin de no rebasar el 50% establecido para las actividades accesorias.

La Ley 50/1998 ha intentado clarificar por primera vez el régimen fiscal de los montes vecinales en “mano común”, cuyos resultados tributan finalmente por Impuesto de Sociedades al tipo reducido del 25%.

A partir del año 2000, y en cumplimiento de la nueva Ley del IRPF, el Régimen de Estimación Objetiva para determinación del rendimiento neto se puede aplicar a todas las actividades forestales y no sólo como actividad accesorias. Al mismo tiempo, se introduce un índice corrector de 0,8 para el rendimiento neto de las actividades forestales, cuando existan planes de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o de repoblación forestal aprobados por la administración competente, siempre que el período medio de producción supere 20 años.





1.4. Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Actos Jurídicos

La LMEA dispuso la exención del gravamen de Actos Jurídicos Documentados de las primeras copias de escrituras públicas de constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con los préstamos.

Transmisiones Patrimoniales

Dispuso la LMEA, asimismo, que la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, a favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozaría de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición prioritaria de la explotación del adquirente. La Ley señala además la ley que la reducción se elevará al 100% en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite.

También dispone la LMEA, en su artículo 20, que la transmisión o adquisición estará exenta del impuesto cuando se trate de un agricultor

joven o un asalariado agrario para su **primera instalación** en una explotación prioritaria, y se incrementará la reducción general en 10 puntos porcentuales si el adquirente es agricultor joven o asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza **durante los 5 años siguientes a su primera instalación**.

Explotaciones bajo una sola linde

Bajo la denominación de explotaciones bajo una sola linde reguló la LMEA dos supuestos tendentes a beneficiar fiscalmente las adquisiciones de fincas rústicas para la formación de explotaciones agrarias.

En efecto, la transmisión o adquisición, a cualquier título, de terrenos para completar bajo una sola linde la constitución de una explotación prioritaria, se declaró exenta del impuesto que grava las transmisiones o adquisiciones, siempre que en el documento público de adquisición se hiciera constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de 5 años, salvo supuestos de fuerza mayor.

Del mismo modo, si la transmisión o adquisición de terrenos se realiza con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites que establece la propia LMEA, se aplicaría una reducción del 50% en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición.

Transmisión parcial

En la transmisión o adquisición para cualquier título del pleno dominio o del usufructo

vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, a favor de una titular de explotación prioritaria, se aplica una reducción del 75% en la base imponible de los impuestos que gravan la transmisión o adquisición.

Además, si el adquirente es un agricultor joven o un asalariado agrario, la reducción se incrementa en 10 puntos porcentuales, siempre que la adquisición tenga lugar dentro de los 5 años siguientes a su primera instalación.

Permutas de fincas rústicas

Dispone también la LMEA que están exentas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones onerosas, o en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por la Administración competente, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta tenga alguna de las siguientes finalidades:

- Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación de reforma y desarrollo agrario.
- Suprimir servidumbres de paso.
- Reestructurar las explotaciones agrarias.

Bonificaciones en la transmisión de fincas rústicas de dedicación forestal

La Disposición adicional cuarta de la LMEA dispuso para la transmisión *mortis causa e inter vivos*, de este tipo de superficies rústicas, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, reducciones en la base imponible de los

impuestos que gravan las transmisiones, según una escala que va del 90% para superficie incluidas en Planes de protección de interés natural, al 75% para superficie con un Plan de Ordenación forestal o un Plan técnico de gestión y mejora forestal o equivalente, y al 50% para las demás fincas rústicas de dedicación forestal, siempre que la transmisión no altere el carácter forestal del predio y no se enajene *inter vivos*, arriende o ceda por el adquirente en un plazo de 5 años.

1.5. Sucesiones y Donaciones

En la actualidad el art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), establece una reducción en la base imponible del Impuesto que asciende al 95% del valor de una empresa individual o de las participaciones en entidades o derechos de usufructo sobre las mismas, salvo que la Comunidad Autónoma competente (es un tributo cedido) establezca un resultado distinto.

Esta reducción se aplica tanto a las adquisiciones por causa de muerte como a las producidas *inter vivos*, realizadas a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del transmitente.

1.6. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

En fases sucesivas el porcentaje de compensación del IVA en el Régimen Especial Agrario y Pesquero, ha pasado del 4% al 4,5% en 1998 y del 4,5% al 5% en 1995, hasta llegar al 8% para los productos agrícolas y forestales y hasta el 7% para los productos ganaderos, a partir de octubre del año 2000, como consecuencia de los



Acuerdos alcanzados con las OPA con motivo del alza del petróleo.

La Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado fija definitivamente en el 7% el tipo de IVA aplicable a los animales destinados a engorde, así como a los animales reproductores de los mismos, poniendo fin a las distintas interpretaciones que se venían haciendo al respecto.

1.7. *Actividad de las cooperativas agrarias*

El Real Decreto-Ley 10/2000 autoriza a las cooperativas agrarias a realizar operaciones con terceros no socios, de suministro de gasóleo B, sin límite alguno, en contraste con otro tipo de operaciones que se limitan al 50% del total de las realizadas con los socios. De esta forma se permite a las cooperativas rentabilizar sus instalaciones y, en consecuencia, abaratar el gasóleo suministrado a sus socios. Asimismo, se suprimió el requisito de constituir una entidad con personalidad jurídica propia a la que sea aplicable el régimen fiscal general, para realizar actividades de producción al por menor, de productos petrolíferos por las cooperativas agrarias.

1.8. *Medidas en relación con jóvenes en el sector agrario.*

En cuanto a las medidas incentivadoras para la incorporación y permanencia de jóvenes en tareas de la agricultura, se remite a lo dicho en relación a IRPF en los apartados anteriores de este documento, así como al régimen de beneficios fiscales consagrados por la LMEA en el capítulo de transmisiones patrimoniales.

1.9. *Régimen fiscal de las subvenciones y ayudas públicas*

Además de las modificaciones tributarias expuestas anteriormente, en los últimos años se han adoptado otras medidas de gran impacto para el sector, como son los beneficios fiscales que se han ido reconociendo en relación con las subvenciones y ayudas públicas, singularmente con las procedentes de la PAC.

Exención de tributar, a efectos del IRPF y del Impuesto de Sociedades (IS), en la percepción de ayudas de la PAC por diversos conceptos (Ley 24/2001):

- Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
- Prima de arranque de plantaciones de manzanos.
- Prima de arranque de plantaciones plataneras.
- Abandono definitivo de la producción lechera.
- Abandono definitivo del cultivo de melocotones y nectarinas, así como el arranque de esta plantaciones.
- Arranque de plantaciones de peras.

No se integra, en la base imponible del IRPF y del IS, la percepción de ayudas para reparar la destrucción por incendios, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos a la actividad empresarial.

No se integra, en la base imponible del IRPF y del IS, la percepción de ayudas por sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera para erradicación de epidemias o enfermedades. Sólo afecta esta medida a animales destinados a reproducción.

No se integran, en la base imponible del IRPF y del IS, las subvenciones concedidas a los

titulares de explotaciones forestales con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos, o de repoblación forestal aprobados por la Administración competente, siempre que el período de producción medio sea igual o superior a 20 años (Ley 40/1998, Disposición adicional decimonovena).

2. COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Algunas Comunidades Autónomas, en ejercicio de su capacidad normativa sobre los impuestos cedidos, han aprobado disposiciones que mejoran los beneficios fiscales reconocidos por la normativa estatal para el sector agrario. De los beneficios fiscales autonómicos vigentes en el año 2003, los que afectan al ámbito rural son los siguientes:

Islas Baleares:

- IRPF: deducción del 50% de la cuota aplicable por la realización de gastos de conservación y mejora en áreas de suelo rústico protegido.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: reducción del 95% de la base imponible en los supuestos de adquisición de terrenos en áreas de suelo rústico protegido.

Castilla y León:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: reducción del 99% de la base imponible por adquisición *mortis causa* de explota-

ciones agrarias, sujeta a determinadas condiciones.

Castilla-La Mancha:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: se elevan al 100% las reducciones de la base imponible reguladas en los artículos 9, 10 y 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: se elevan al 100% las deducciones de la cuota establecidas en los artículos 9, 10, 11 y 13 de la Ley 19/1995.

Cataluña:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: reducción del 95% de la base imponible por adquisición *mortis causa* de fincas rústicas de dedicación forestal.

La Rioja:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: tipo de gravamen reducido (del 4%) aplicable a las transmisiones onerosas de determinadas explotaciones agrarias.

Comunidad Valenciana:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: reducción del 95% de la base imponible

por la adquisición *mortis causa* de una empresa individual agrícola en determinadas condiciones.

Las personas dedicadas a la actividad agrícola pueden beneficiarse igualmente de otras exenciones, reducciones en la base imponible o deducciones de la cuota reguladas por las Comunidades Autónomas sobre actos o negocios jurídicos sin consideración a la actividad sobre la que inciden. En este caso, se encuentran:

El establecimiento de tipos de gravamen reducidos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para la formalización de documentos notariales. Esta medida ha sido adoptada por Anda-

lucía, Aragón, Asturias, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid y Comunidad Valenciana.

La aplicación de una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por adquisición *mortis causa* de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades societarias. Esta medida ha sido adoptada por Cantabria, Galicia, Madrid, La Rioja y Murcia.

La práctica de deducciones en la cuota del IRPF para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores menores de 35 años y de las mujeres emprendedoras. Esta medida ha sido adoptada por Andalucía.

CONCLUSIÓN

En las páginas precedentes se ha ofrecido una radiografía sucinta, pero precisa, de la realidad fiscal del sector agrario en España. Desde que se promulgara la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias, numerosas han sido las reformas puestas en práctica. Todas ellas han contribuido al mejoramiento del nivel económico de los agricultores y a la modernización de explotaciones y empresas, al tiempo que han servido para poner de manifiesto que una adecuada política de fomento fiscal es un instru-

mento óptimo de fortalecimiento de las economías agrarias.

Todas las medidas de modificación que se puedan adoptar tendrán un claro propósito: encaminar una reforma que modernice las estructuras productivas y equipare las condiciones de vida y trabajo de los profesionales de la agricultura con los de otros sectores de la economía nacional, facilitando, a su vez, las nuevas incorporaciones de mujeres y jóvenes agricultores y su permanencia en las tareas agrícolas.

