



## Conocimientos fiscales aplicables a las actividades económicas agrícolas y ganaderas:

Regímenes de declaración fiscal, amortizaciones y regímenes del IVA



UNIÓN EUROPEA  
Fondo Europeo Agrícola  
de Desarrollo Rural. FEADER



**GOBIERNO  
DE ARAGON**

Departamento de Agricultura  
y Alimentación

En el sector agropecuario, como en cualquier otro empresarial, es fundamental la formación y los conocimientos en diversas materias para una adecuada gestión de la explotación. Aunque se puede disponer de los servicios de expertos o asesores en gestión de la empresa y en conocimientos fiscales, es importante que el agricultor y/o ganadero disponga de unos conocimientos base, o de ciertas referencias que le faciliten su actividad empresarial y la toma de decisiones.

Dentro de los conocimientos de gestión fiscal, es interesante conocer los diferentes regímenes de determinación de las actividades económicas en los que puede estar incluido a la hora de presentar la declaración de la renta. La pertenencia a uno o a otro, puede suponer diferencias a la hora de gestionar su empresa y de efectuar la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Por otro lado, según el régimen mencionado en el que se incluyan, tendrán unas exigencias diferentes a la hora de tener que presentar determinados papeles o de llevar determinados documentos contables. A su vez el régimen fiscal, también afectará al régimen de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que el empresario tenga que presentar, o a los coeficientes de amortización del inmovilizado que deba emplear fiscalmente.

## 1. El 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 (IRPF) 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 al Ministerio de Economía y Hacienda, y de aportar un porcentaje de sus ganancias, para el mantenimiento del Estado.

La declaración de las rentas se efectuará en el modelo D-100 (cuya primera página observamos en la *imagen n° 1*).

Componen la renta del contribuyente o persona declarante:

**a) Los rendimientos del trabajo.** Todos los pagos, en dinero o en especie, que se reciban directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral, y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Como ejemplo serían los sueldos recibidos por los trabajadores que trabajan para una sociedad o empresario (trabajadores por cuenta ajena).

The image shows the first page of the Spanish tax form D-100 for the 2007 tax year. The form is titled 'ANEXO I Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas' and includes sections for 'Primer declarante y conyuge', 'Segundo declarante', and 'Representante'. It contains various fields for personal data, marital status, and tax identification numbers.

Imagen 1: Página nº 1 del modelo D-100 de la declaración del IRPF

**b) Los rendimientos del capital.** Por ejemplo: dividendos, depósitos a plazo, operaciones de capitalización, seguros de ahorro, derechos de imagen o arrendamiento de viviendas (cuando no se trate de un negocio de inmobiliaria, porque entonces sería un rendimiento de actividad económica).

**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 estos 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.** Ej.: variación en el valor del patrimonio del contribuyente o alteración en la composición del patrimonio por compra-venta.

**e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.**

Estos rendimientos vendrán señalados en el modelo D-100, en las paginas asignadas a cada tipo de rendimiento.

En la presente publicación **nos vamos a centrar en el apartado C, dentro de los rendimientos de las actividades económicas a desarrollar en el sector agropecuario.** Estas actividades económicas se declararán en las páginas 5 y 7 del modelo D-100 (dependiendo del régimen al que pertenezca el empresario agrario), hallando su rendimiento neto para incorporarlo al resto de las ganancias del individuo, y así hallar la cantidad a pagar o cobrar en la declaración del IRPF.

Imagen 2: Páginas nº 5 y 7 del modelo D-100 de la declaración del IRPF

En particular, tienen la consideración de actividades económicas, las actividades de extracción, 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 podrán ser mercantiles o no mercantiles. Las mercantiles tienen la obligación de llevar la contabilidad según el código de comercio, con todos los libros contables que conlleva. Las actividades no mercantiles tendrán la obligación de llevar los libros fiscales que marque el régimen 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 contruidos 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 contables que les marque su régimen fiscal.**

## **2. Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el sector agropecuario**

La determinación de los rendimientos de actividades económicas en el sector agropecuario, para su declaración como ingreso en el IRPF, se podrá llevar a cabo a través de diferentes sistemas que darán nombre a diferentes regímenes.

Estos regímenes son:

- a) La **ESTIMACIÓN DIRECTA**, se aplicará como método general, y admitirá dos modalidades, la normal y la simplificada.
- b) La **ESTIMACIÓN OBJETIVA O POR MÓDULOS** de rendimientos se aplicará para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Los diferentes regímenes de IRPF son compatibles en su aplicación con diferentes regímenes de aplicación del IVA, que comentaremos con posterioridad.

**El cálculo del rendimiento neto** se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en la LEY 35/2006, de 28 de noviembre, en el artículo 30 para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

En la determinación del cálculo no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos del patrimonio utilizados en la actividad empresarial, ya que se consideran otra parte de la renta del contribuyente, a declarar fuera de los rendimientos de la actividad económica (ventas de locales, naves, terrenos, etc.).

**Se considerará el valor normal en el mercado de los bienes o servicios** que sean resultados de la actividad, y que el contribuyente ceda o preste a terceros **de forma gratuita, o destine al uso o consumo propio**, cuando haya una contraprestación (pago en metálico, servicios o en especie) y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se considerará también el valor del mercado.

### **2.1. La estimación directa**

En general, la estimación directa normal constituye el método para la determinación de la cantidad que corresponde a los distintos componentes de la base imponible del IRPF (cantidad sobre la cual se calcula el impuesto), entre los cuales se incluyen los derivados del ejercicio de las actividades económicas.

#### **Características de la estimación directa normal**

Se aplica a los empresarios y profesionales salvo que estén acogidos a la modalidad simplificada o al régimen de estimación objetiva.

Es de obligada aplicación si el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de actividades ejercidas por el empresario supere los 600.000 € anuales en el año inmediato anterior o cuando se hubiera renunciado a la estimación directa simplificada o a la estimación objetiva. De acuerdo con la normativa mercantil, el importe neto de la cifra de negocios está constituido por la diferencia entre las siguientes partidas positivas y negativas (ver *Cuadro 2*).

**Cuadro nº 1: Esquema de los diferentes regímenes y de sus principales requisitos**

Régimen y modalidad	Ámbito de aplicación	Determinación del Rendimiento neto (Ver imagen nº 4)	(*) Obligaciones registrales (fiscales)
Estimación Directa <b>Modalidad normal</b>	Empresarios que y/o: - Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades supere 600.000 euros anuales (entonces es obligatorio pertenecer a este régimen). - Que hayan renunciado a las otras modalidades.	Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (incluido amortizaciones de su régimen). (-) Provisiones deducibles. (=) Rendimiento neto. (-) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años y de los obtenidos de forma notoriamente irregular (40%). (=) Rendimiento neto reducido.	Actividades no mercantiles, en general: Libros registros de: * Ventas e ingresos. * Compras y gastos. * Bienes de inversión.
Estimación Directa <b>Modalidad simplificada</b>	Empresarios que y/o: - Su actividad no sea susceptible de acogerse a la estimación objetiva. - Que hayan renunciado o estén excluidos de la estimación objetiva. - La cifra de negocios de todas sus actividades nunca puede superar la cantidad de 600.000 euros anuales en el año anterior. - No deben haber renunciado a este régimen.	Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones). (-) Amortizaciones tabla simplificada. (-) Provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (5% del rendimiento neto sin incluir este concepto). (=) Diferencia. (=) Rendimiento neto. (-) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años y de los obtenidos de forma notoriamente irregular (40%). (=) Rendimiento neto reducido.	En general Los libros de registro de: * Ventas e ingresos. * Compras y gastos. * Bienes de inversión.
<b>Estimación Objetiva</b> de actividades agrícolas, ganaderas y forestales.	Empresarios en los que concurra: - Que su actividad esté entre las relacionadas en la Orden EHA/3718/2005 y no excluidas de su aplicación. - 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. - Que el volumen de compras no supere 300.000 euros anuales. - Que la actividad no se desarrolle fuera del ámbito de aplicación del Impuesto. - Que no haya renunciado a este régimen.	(Ver imagen nº 9) Ingresos de cada producto natural o sometido a transformación (x) índice de rendimiento neto correspondiente a cada uno. <i>Sumando el producto de las multiplicaciones anteriores.</i> (=) Rdto. Neto previo. (-) Amortización del inmovilizado material e inmaterial. (=) Rendimiento neto minorado. (x) Índices correctores. (=) Rdto. Neto de módulos. (-) Reducción agricultor joven. (-) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales. (=) Rdto. Neto de la actividad. (-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años y obtenidos de forma notoriamente irregular (40%).	(=) Rdto. Neto reducido Si se practican amortizaciones * Libro registro de bienes de inversión  Actividades cuyo rendimiento neto se fija en función del volumen de operaciones (agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales): * Libro registro de ventas e ingresos.

(\*) Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar adicionalmente los libros registro de carácter fiscal a los que nos referimos en el cuadro.

## Cuadro nº 2: Partidas para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios

PARTIDAS POSITIVAS	PARTIDAS NEGATIVAS
El importe de la venta de productos y de la prestación de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa; entendiéndose como tal la actividad que la empresa realiza regularmente y por la que obtiene sus ingresos de carácter periódico.	Las devoluciones de ventas.
El precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados a cambio de otros bienes, o como contraprestación de servicios que representen gastos para la empresa.	Los "rappels" (*) sobre ventas o prestaciones de servicios, así como los descuentos comerciales efectuados sobre los ingresos computados.
El importe de las subvenciones que se concedan a la empresa individualizadamente en función y formando parte del precio de las unidades de producto vendidas o por el nivel de los servicios prestados.	El IVA y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios, si hubieran sido computados dentro del importe de las ventas o de la prestación de servicios.

(\*) El *rappel* es el descuento que hace un proveedor al llegar a un volumen de compras. Se realizan fuera de factura. Es un ingreso, no una disminución del gasto, en el caso del comprador o cliente.

### Características de la estimación directa simplificada

Las actividades del empresario no deben estar acogidas al régimen de estimación objetiva.

No se debe haber renunciado a su aplicación.

El empresario no debe ejercer ninguna actividad dentro de la modalidad normal del régimen de estimación directa.

El volumen de negocios no debe superar los 600.000 € anuales en el año inmediato anterior.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes.

### Cálculo del rendimiento neto en la estimación directa

A efectos de este método, el cálculo se realiza de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas contenidas a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del IRPF.

La determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la citada normativa, el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

Los contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio (titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil como agricultores y ganaderos, etc.) y los titulares de actividades empresariales 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 (ver *cuadro nº 1*) para formular el rendimiento neto de la actividad.

**El cálculo del rendimiento neto en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, debe efectuarse a partir de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles que figuran en el epígrafe E1 de la página 5 del modelo ordinario de declaración (D-100) de la agencia tributaria.**

En la primera parte de la página 5, se encuentra el apartado de actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos. En la **casilla 101**, se elegirá la opción que defina la actividad empresarial; en el caso del sector agropecuario, la número dos.

Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos			
Actividades realizadas	Actividad 1ª	Actividad 2ª	Actividad 3ª
Contribuyente que realiza la/s actividad/es.....	100 DECLARANTE	100	100
Tipo de actividad/es realizada/s: clave indicativa.....	101 ↓	101	101
Modalidad aplicable del método de estimación directa.....	Norm: <BORRAR> 103 1 Actividades empresariales de carácter mercantil 102 2 Actividades agrícolas y ganaderas 3 Otras actividades empresariales de carácter no mercantil 4 Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo 105 5 Restantes actividades profesionales		
Grupo o epígrafe I.A.E. (de la actividad principal en caso de realizar varias actividades del mismo tipo).....			
Si para la Imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una "X".....	105		
<i>Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.</i>			

Imagen n° 3: Parte superior de la página n° 5 del modelo D-100 de la declaración del IRPF

En la **casilla n° 103** se elige entre las dos opciones de modalidades de estimación directa: normal o simplificada.

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que no estén obligados fiscalmente a llevar su contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio (como los agricultores y ganaderos), y cumplan sus obligaciones contables y registrales mediante la llevanza de los libros registros fiscales previstos en cada caso, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente quedase obligado fiscalmente a llevar su contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio u opta por llevar su contabilidad de esta forma.

En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de régimen de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar (no se tenga en cuenta) o que se impute nuevamente en otro ejercicio (se anote repetidamente en distintos años).

Esta imputación temporal de los rendimientos según los cobros y los pagos (entrada y salida del dinero, en lugar de cuando se genera el derecho), se señalará en la **casilla 105**.

En general, el **rendimiento neto** (**casillas de la 106 a la 140** de la página cinco correspondiente a la imagen n° 4) **se hallará por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles**, aplicando con alguna matización, el impuesto de sociedades.

- **Ingresos Computables (total en la casilla 109):** La totalidad de los ingresos íntegros derivados de las ventas (ej.: productos agrícolas y ganaderos) y de la prestación de servicios (ej.: trabajos a terceros), que constituyen el objeto propio de la actividad, así como el autoconsumo y las subvenciones (aunque algunas, como determinadas primas de arranque de cultivos, o indemnizaciones por destrucción de bienes o sacrificio de animales, no se integrarán en la base imponible dependiendo de la alteración patrimonial producida), entre otros.

Entre los ingresos no debe incluirse el importe del IVA repercutido, si nos encontramos dentro de las modalidades de régimen de estimación directa.

- **Gastos fiscalmente deducibles (total en la casilla 125):** Los que se producen en el ejercicio de la actividad. Ej.: los de suministros, los de consumo de existencias, los gastos del personal, los de reparación y conservación, los de arrendamiento y las amortizaciones (éstos se computarán en la cuantía que corresponda a la depreciación efectiva de los distintos elementos en funcionamiento, según la aplicación de los métodos previstos en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades).

Como regla general, entre los gastos no debe incluirse el importe del IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios, salvo:

Cuando en las adquisiciones de bienes o servicios las cuotas soportadas (en las compras) no resulten deducibles de las devengadas (en las ventas) con arreglo a la normativa del IVA.

Se pueden aplicar los incentivos y estímulos a la inversión del impuesto sobre sociedades (*casilla 123*).

Las ventajas de la estimación directa simplificada sobre la estimación directa normal es que son más sencillas las obligaciones formales. Tiene unos porcentajes de amortización fiscales específicos a aplicar (mencionados más adelante), que se practican de forma lineal. Se permite deducir por provisiones y "gastos de difícil justificación" un porcentaje del rendimiento neto (5%), habiendo excluido en el cálculo este mismo concepto (provisiones y "gastos de difícil justificación") (*casilla 129*).

En el año 2006, se permitió reducir un 10% como gastos de difícil justificación en las actividades agroganaderas como manera de paliar los efectos perjudiciales sobre el sector, pero el porcentaje marcado por ley, es del 5%.

Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por 100.

No resultará aplicable esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando cumplieran los requisitos indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Cuando los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por 100 en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

**Se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único año fiscal:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables (un terreno rústico o urbano).
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
- Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Normalmente la reducción deberá escribirse sin signo alguno. Sin embargo, cuando la reducción afecte a un rendimiento neto negativo se escribirá después del signo menos (-).

Una vez hallado el rendimiento neto reducido de la actividad (tanto en el sistema normal como en el simplificado), y sumado el de las diferentes actividades económicas, se puede aplicar una reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas. Esta reducción será incompatible con la reducción de "gastos de difícil justificación".

**Los requisitos y las cuantías en que se puede reducir el rendimiento serán los siguientes:**

- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.000 euros: 4.000 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.000,01 y 13.000 euros: 4.000 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.000 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.000 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.600 euros anuales.

Como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo.



Imagen 4: Página número 5 del modelo D-100 de la declaración del IRPF (Programa PADRE)

Ejercicio 2007	NIF Primer declarante	Apellidos y nombre		Página 5
<b>(E) Rendimientos de actividades económicas en estimación directa</b>				
Si el número de actividades económicas previsto en esta hoja resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan..... <input type="checkbox"/>				
<b>Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos</b>				
<b>Actividades realizadas</b>				
Contribuyente que realiza la/s actividad/es.....	100	100	100	
Tipo de actividad/es realizada/s: clave indicativa.....	101	101	101	
Modalidad aplicable del método de estimación directa.....	Normal 103    Simplificada 104	Normal 103    Simplificada 104	Normal 103    Simplificada 104	
Grupo o epígrafe I.A.E. (de la actividad principal en caso de realizar varias actividades del mismo tipo).....	102	102	102	
Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una "X".....	105	105	105	
<i>Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.</i>				
<b>Ingresos íntegros</b>				
Ingresos de explotación.....	106	106	106	
Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias).....	107	107	107	
Autoconsumo de bienes y servicios.....	108	108	108	
Total ingresos computables ( 106 + 107 + 108 ).....	109	109	109	
<b>Gastos fiscalmente deducibles</b>				
Consumos de explotación.....	110	110	110	
Sueldos y salarios.....	111	111	111	
S Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular).....	112	112	112	
Otros gastos de personal.....	113	113	113	
Arrendamientos y cánones.....	114	114	114	
Reparaciones y conservación.....	115	115	115	
Servicios de profesionales independientes.....	116	116	116	
Suministros.....	117	117	117	
Otros servicios exteriores.....	118	118	118	
Tributos fiscalmente deducibles.....	119	119	119	
Gastos financieros.....	120	120	120	
Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles.....	121	121	121	
Incentivos al mecenazgo. Convenios de colaboración en actividades de interés general.....	122	122	122	
Incentivos al mecenazgo. Gastos en actividades de interés general.....	123	123	123	
Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones).....	124	124	124	
Suma ( 110 a 124 ).....	125	125	125	
<b>Actividades en estimación directa (modalidad normal):</b>				
Provisiones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles.....	126	126	126	
Total gastos deducibles ( 125 + 126 ).....	127	127	127	
<b>Actividades en estimación directa (modalidad simplificada):</b>				
Diferencia ( 109 - 125 ).....	128	128	128	
Provisiones deducibles y gastos de difícil justificación.....	129	129	129	
Total gastos deducibles ( 125 + 129 ).....	130	130	130	
<b>Rendimiento neto y rendimiento neto reducido</b>				
Rendimiento neto ( 109 - 127 ) ó ( 109 - 130 ).....	131	131	131	
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 de la Ley del Impuesto).....	132	132	132	
Diferencia ( 131 - 132 ).....	133	133	133	
Rendimientos acogidos al régimen especial "Copa América 2007".....	134	134	134	
Reducción (artículo 13 del Real Decreto 2146/2004).....	134	134	134	
Rendimiento neto reducido ( 133 - 134 ).....	135	135	135	
<b>Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas en estimación directa</b>				
Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 135).....				136
Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2 de la Ley del Impuesto y artículo 26 del Reglamento).....				137
Rendimiento neto reducido total ( 136 - 137 ).....				140

## 2.2. La Estimación Objetiva por módulos

La reforma más significativa de la fiscalidad en el sector agropecuario vino con la implantación del método de estimación objetiva del rendimiento neto en el IRPF en el año 1995.

### Características de la estimación objetiva

Resulta de aplicación, dentro del ámbito agropecuario, a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, incluidos los trabajos, servicios y actividades accesorias realizados por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales realizadas por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que la actividad esté recogida específicamente en la Orden Ministerial que regula este régimen (Orden de 30 de marzo de 2007), y que se especificará en la *casilla 172* de la página 7 de la declaración de la renta ("CLAVE DE ACTIVIDAD").
- 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 (el régimen de equivalencia del IVA no se aplica en el sector agropecuario).

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

- c. Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva como:
  1. Haber alcanzado en el ejercicio 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 el rendimiento neto de alguna actividad económica en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

El ámbito de aplicación del método de estimación objetiva se fijará, o por la naturaleza de las actividades y cultivos, o por módulos objetivos (como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que se determinen reglamentariamente para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participe). La convivencia con cónyuge, ascendientes o descendientes con actividades económicas, provocaría el tener en cuenta a éstos para la determinación de los importes.

La pertenencia a este régimen obliga a tributar el IVA en el recargo de equivalencia (no aplicable al sector agropecuario), o en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el de régimen simplificado.

Deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el RD 1496/2003, de 28 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos.

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

Si se deducen las amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión.

Por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones (el sector agropecuario se encuentra en este grupo) habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

Con esto, las obligaciones formales se reducen mucho y facilitan la labor, simplificando la gestión de los papeles de la explotación.

Imagen nº 5: Parte superior de la página 7 del modelo D-100 de la declaración del IRPF

Si los contribuyentes de este régimen llevan 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 que hemos mencionado.

**A la hora de efectuar la declaración de la renta, en el modelo D-100 de la declaración del IRPF, los rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva se declararán en las páginas 6 y 7. La página siete es donde se declaran las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, y en ella centraremos nuestra atención.**

### Cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva

Este método ha ido implantándose en el sector y simplifica en extremo el cálculo del rendimiento neto a efectos del IRPF.

**En la casilla 172 de la página 7 de la declaración del IRPF**, se indicará la actividad económica realizada en la explotación. Si la declaración se efectúa con la ayuda del programa informático, que se puede descargar desde la página Web de la agencia tributaria, se abrirá una ventana desplegable en dicha casilla, donde se podrá elegir las actividades que se desarrollan.

Imagen nº 6: Actividades a imputar en la casilla 172 de la página 7 del modelo D-100 de la declaración del IRPF

En la **casilla 173** de la página 7 se puede optar por el criterio de cobros y pagos que hemos comentado en los anteriores regímenes de cálculo del rendimiento (Ver **imagen n° 9**, remarcado en rojo).

En la **casilla 175** se calcula el rendimiento neto previo (suma de los rendimientos base de cada producto).

El cálculo de los rendimientos base consiste en calcular un porcentaje del valor de venta de los productos más el importe de las subvenciones ligadas a cada uno de ellos.

Este porcentaje o índice es variable según el tipo de producciones (entre el 13 y el 56%, con una media aproximada del 28%).

En el programa informático para realizar la renta del 2007, cuando se acciona las casillas de ingresos de cada uno de los productos (ej.: **casilla 3**, cereales, leguminosas y hongos para consumo humano), se abre una ventana donde vienen indicados los índices a aplicar. Hay que tener cuidado en tener la legislación al día, ya que puede haber una normativa de ese año, que cambien los índices. Es frecuente cambiarlos, para favorecer al sector agropecuario en años donde ha habido desastres climáticos, o para paliar los efectos de la subida de los precios de los insumos. De esta manera, al reducir los índices, disminuyen los rendimientos base, y por tanto, el rendimiento neto, y posteriormente, la cuantía del impuesto que el empresario tiene que pagar.

La entrada en vigor del pago único en el año 2006, ha requerido regular el tratamiento fiscal de las ayudas desacopladas de la producción, al no poderse imputar directamente cada subvención a un producto determinado.

La nueva normativa permite que el montante global del "pago único" se reparta entre las distintas producciones de forma proporcional al importe de los ingresos percibidos en 2006 por cada una de ellas.

En el caso de que el agricultor o ganadero haya abandonado sus actividades agrarias en algunas hectáreas por las que percibe el "pago único", el porcentaje a aplicar para el cálculo del rendimiento neto, será del 56%, el más alto de los previstos en la normativa.

El sistema de estimación objetiva, en un principio, sólo contemplaba su aplicación para los productos estrictamente agrícolas o ganaderos. Posteriormente se han ido incorporando otras actividades como:

- Las forestales
- Turismo rural
- Artesanía
- Actividades recreativas o de ocio
- Transformación, elaboración y manufactura de productos primarios

Ha habido sucesivas mejoras en el método como la posibilidad de reducir el rendimiento neto en el valor de las amortizaciones del inmovilizado. Esto ha creado un incentivo para la inversión y modernización de las explotaciones (**Casilla n° 178**).

Asimismo se ha dado un tratamiento favorable, y se aplican índices correctores, por distintos motivos. A las pequeñas explotaciones, cuando el rendimiento neto no supere los 9.448 €, permitiendo reducir el rendimiento en un 10%, al multiplicarlo por un índice del 90% (**Casilla n° 185**).

De conformidad con el artículo 20 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (BOE de 5 de julio), los agricultores jóvenes (mayores de 18 años y menores de 40 años) o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos en un 25 por 100 en los periodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a la primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, siempre que, además, acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación (**Casilla n° 190**).

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 (**Casilla n° 191**).

Imagen 9: Página 7 del modelo D-100 de la declaración del IRPF (Programa PADRE)

Ejercicio 2007 NIF Apellidos y nombre Página 7

**E3 Rendimientos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva**

Si el número de actividades económicas previsto en esta hoja resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan.....

**Actividades agrícolas, ganaderas y forestales realizadas y rendimientos obtenidos**

Actividad 1ª	Actividad 2ª
Actividad realizada. Clave..... <input type="text" value="172"/>	Actividad realizada. Clave..... <input type="text" value="172"/>
Contribuyente titular de la actividad... <input type="text" value="171"/>	Contribuyente titular de la actividad... <input type="text" value="171"/>
Si para la imputación temporal opta por el criterio de cobros y pagos, consigne una "X"..... <input type="text" value="173"/>	Si para la imputación temporal opta por el criterio de cobros y pagos, consigne una "X"..... <input type="text" value="173"/>
<small>Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.</small>	

PRODUCTOS	Ingresos íntegros	Índice	Rendimiento base producto	PRODUCTOS	Ingresos íntegros	Índice	Rendimiento base producto
1				1			
2				2			
3				3			
4				4			
5				5			
6				6			
7				7			
8				8			
9				9			
10				10			
11				11			
12				12			
13				13			

Total ingresos  Total ingresos

Rendimiento neto previo (suma de rendimientos base).....  Rendimiento neto previo (suma de rendimientos base).....

Amortización del inmovilizado material e inmaterial.....  Amortización del inmovilizado material e inmaterial.....

Rendimiento neto minorado (  -  ).....  Rendimiento neto minorado (  -  ).....

1. Por utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas..... <input type="text" value="180"/>	1. Por utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas..... <input type="text" value="180"/>
2. Por utilización de personal asalariado..... <input type="text" value="181"/>	2. Por utilización de personal asalariado..... <input type="text" value="181"/>
3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas..... <input type="text" value="182"/>	3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas..... <input type="text" value="182"/>
4. Por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100..... <input type="text" value="183"/>	4. Por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100..... <input type="text" value="183"/>
5. Por actividades de agricultura ecológica..... <input type="text" value="184"/>	5. Por actividades de agricultura ecológica..... <input type="text" value="184"/>
6. Por ser empresa cuyo rdto. neto minorado no supera 9.447,91 euros..... <input type="text" value="185"/>	6. Por ser empresa cuyo rdto. neto minorado no supera 9.447,91 euros..... <input type="text" value="185"/>
7. Índice corrector en determinadas actividades forestales..... <input type="text" value="186"/>	7. Índice corrector en determinadas actividades forestales..... <input type="text" value="186"/>

Rendimiento neto de módulos.....  Rendimiento neto de módulos.....

Reducción agricultores jóvenes (disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto).....  Reducción agricultores jóvenes (disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto).....

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.....  Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.....

Rendimiento neto de la actividad (  -  -  ).....  Rendimiento neto de la actividad (  -  -  ).....

Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 de la Ley del Impuesto).....  Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 de la Ley del Impuesto).....

Rendimiento neto reducido (  -  ).....  Rendimiento neto reducido (  -  ).....

**Rendimiento neto reducido total de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva**

Rendimiento neto reducido total (suma de las casillas  ).....

### 3. La aplicación de las amortizaciones en los distintos regímenes

En este caso vamos a hablar de la amortización fiscal (que hemos considerado un gasto deducible), que hay que diferenciar de la amortización económica y que pueden no coincidir. Con posterioridad se hacen ajustes extracontables para ajustar las diferencias entre los dos tipos de amortizaciones.

Con la amortización económica se recupera el desgaste o pérdida de valor que sufre el inmovilizado económico por su uso, funcionamiento o envejecimiento; aunque no se realiza ningún pago, es un gasto que debe registrarse contablemente. El inmovilizado son los elementos del patrimonio que van a servir de forma duradera en la empresa (más de un año); puede ser material (tangible, como la maquinaria o instalaciones), inmaterial (intangibles, como los derechos de producción) o financiero (inversiones financieras permanentes).

Como hemos mencionado anteriormente, incluyendo como gastos deducibles, la amortización del inmovilizado, se potencia la inversión y la modernización de las empresas.

La legislación referente a la amortización fiscal establece un importe máximo admitido como concepto de amortización. Aunque se permiten diferentes métodos de cálculo en el régimen de estimación directa general, el más sencillo es el de cuota lineal, que a su vez, es obligatorio en el régimen de estimación directa simplificado. La legislación también señala el periodo máximo (en años) que puede durar la amortización para su deducción fiscal.

La base de la amortización está constituida por el coste de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, o por su coste de producción.

Respecto al inicio del cómputo de amortización: La amortización se efectuará a partir de la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento, si pertenece al inmovilizado material, o desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos, si pertenece al inmovilizado inmaterial; y se prolongará durante el periodo de vida útil del elemento.

**Cuadro nº 3: Tabla simplificada para el cálculo del rendimiento neto minorado mediante el régimen de estimación objetiva del IRPF. (OM HAC/225/2003)**

Grupo	Descripción	Coef. lineal máximo (%)	Periodo máx. (años)
1	Edificios y otras construcciones	5	40
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y programas informáticos	40	5
3	Batea	10	12
4	Barcos	10	25
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25	8
6	Inmovilizado inmaterial	15	10
7	Vacuno, porcino, ovino y caprino	22	8
8	Equino y frutales no cítricos	10	17
9	Frutales cítricos y viñedos	5	45
10	Olivar	3	80

El método de cálculo lineal consistiría en la siguiente fórmula:

$$\text{Cuota de amortización} = \frac{\text{Base de amortización} - \text{Valor residual (si existe)}}{\text{Años de vida útil}}$$

Las cuotas de amortización serían todas iguales, una al año, durante el periodo de vida útil.

Los coeficientes lineales máximos de aplicación de la amortización y los periodos (en años) máximos permitidos fiscalmente para los distintos regímenes, vienen señalados en el **cuadro n° 3** y en el **cuadro n° 4**.

Dividiendo 100 por el coeficiente lineal máximo de las tablas de cotización hallaremos el periodo mínimo de años en el que se puede amortizar.

**Cuadro n° 4: Tabla simplificada para el cálculo de rendimientos de actividades mediante el régimen de estimación directa simplificada (OM 27/03/1988)**

Grupo	Descripción	Coef. lineal máximo (%)	Periodo máx. (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 tratamientos de la 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

En el caso del régimen de estimación directa normal serán de aplicación los coeficientes y el periodo especificados en el anexo del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

#### 4. Regímenes del IVA

El IVA (Impuesto del Valor Añadido) es un impuesto indirecto sobre el consumo. Se aplica en la compra-venta de bienes y servicios, y el usuario final o consumidor es el que sufre el impuesto o tributo.

Según el régimen de IVA en el que se esté incluido, y la actividad desarrollada por el empresario o en la empresa, los porcentajes de IVA o su manera de relacionarse con el impuesto serán diferentes.

##### **Regímenes del IVA aplicables en el sector agropecuario**

Según el régimen del IRPF en el que tributen, podrán estar incluidos dentro de los diferentes regímenes del IVA.

REGÍMENES IRPF	REGÍMENES IVA
Estimación Directa Normal Estimación Directa Simplificada	Régimen General del IVA Régimen General del IVA
Estimación Objetiva	Régimen Simplificado Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca

## **Régimen general del IVA**

Este régimen resulta aplicable cuando no lo sea ninguno de los especiales o bien cuando se haya renunciado o se quede excluido del simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En qué consiste el régimen general

- Se repercutirá a los clientes o compradores el IVA que corresponda según el importe de la operación y el tipo aplicable 16, 7 ó 4%, salvo que la misma esté exenta del impuesto (no deba sufrirlo).
- Los proveedores o vendedores de bienes y servicios repercutirán igualmente el IVA correspondiente. Se deberá calcular y en su caso ingresar trimestralmente (mensualmente para Grandes Empresas o para aquellos que estén en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos) la diferencia entre el IVA devengado, es decir, repercutido o cargado a clientes (en las ventas), y el IVA soportado deducible, el que repercuten o carguen los proveedores (en las compras).
- Si en algún trimestre no resultara cantidad a ingresar, se presentará según el caso, declaración sin actividad, a compensar o a devolver; esta última sólo en el último trimestre.

### ***Aplicación de los diferentes % de IVA en servicios y productos agropecuarios***

Se aplicará el tipo del 16% de manera general, salvo en los casos marcados para los del tipo del 7 y del 4%.

El tipo "súper reducido" del 4%, se aplica a los siguientes productos y bienes:

- El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.
- Las harinas panificables.
- Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.
- Los quesos.
- Los huevos.
- Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El tipo reducido del 7% se aplica a los siguientes bienes y servicios:

- Las sustancias o productos, que por sus características y condiciones puedan ser susceptibles de usarse para el consumo humano o animal según el Código Alimentario. Se exceptúan las bebidas alcohólicas y el tabaco.
- Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto. Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.
- Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección. Se exceptúan la maquinaria, utensilios y herramientas.



- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.
- Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.
- Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.
- Las flores, las plantas, las semillas, bulbos y esquejes.
- Las acciones efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.
- Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

### **Regímenes especiales del IVA aplicables en el sector agropecuario**

Para tributar en estos regímenes, se debe tributar en estimación objetiva en el IRPF.

Los regímenes especiales que se aplican en el sector agropecuario son:

- El régimen simplificado del IVA.
- REAGP. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

#### ***Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca***

La ley que implantó el IVA en España, previó un Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP), con el fin de simplificar su aplicación en el sector agrario, incorporando a los pequeños y medianos agricultores al sistema.

Pueden acogerse a este régimen especial, los agricultores, ganaderos y acuicultores con un volumen de actividad por debajo de un límite máximo definido con tres condiciones:

- El conjunto de sus actividades económicas no pueden superar los 450.000 € de facturación.
- Los ingresos por actividades agrícolas, ganaderas y forestales no pueden superar los 300.000 €.
- El volumen de compras de bienes y servicios debe ser inferior a 300.000 €.

*¿A quién se aplica el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca?*

A los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que no hayan renunciado ni estén excluidos del mismo.

La renuncia produce efectos durante un periodo mínimo de tres años y se entenderá prorrogada tácitamente en los años siguientes, salvo que sea revocada en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia al régimen de la agricultura, ganadería y pesca, determina la renuncia a la estimación objetiva de IRPF y la exclusión del régimen simplificado del IVA.

### *¿En qué consiste el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca?*

No existe obligación de repercutir ni de liquidar e ingresar el IVA por las ventas de los productos naturales obtenidos en las explotaciones, así como por las entregas de bienes de inversión utilizados en esta actividad que no sean inmuebles. Quedan exceptuadas las importaciones de bienes, adquisiciones de bienes y las operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo.

Este régimen es aplicable al 90% de las explotaciones.

Se percibe una compensación a tanto alzado en las entregas de productos naturales a otros empresarios no acogidos al régimen agrícola y que no realicen exclusivamente operaciones interiores exentas. También en las entregas intracomunitarias a personas jurídicas no empresarios y en las prestaciones de servicios incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Esta compensación será la cantidad resultante de aplicar al precio de venta de los productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios accesorios a las mismas el 9%. La compensación será de un 7,5% en la entrega de los productos obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en la prestación de servicios accesorios.

Esa compensación puede descontarla el comprador en su declaración, mientras el agricultor se evita tener que declarar.

Deberán cumplir lo siguiente:

- Conservar copia de los recibos acreditativos del pago de la compensación durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria. Estos recibos serán emitidos por el destinatario de la operación y firmados por el titular de la explotación.
- Llevar un libro registro en el que se anotarán todas las operaciones comprendidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (ingresos). Si se realizaran otras operaciones a las que sea aplicable el régimen simplificado o el de recargo de equivalencia se deberá llevar un libro registro de facturas recibidas anotando con la debida separación las facturas que correspondan a las adquisiciones relativas a cada sector diferenciado de actividad, incluidas las referidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Los agricultores que cumplan los requisitos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y cuyas actividades sean las mencionadas a continuación deberán tributar por el régimen simplificado del IVA.

- Ganadería independiente.
- Servicios de guarda, cría y engorde de ganado.
- Trabajos, servicios y actividades accesorias excluidas del REAGP.
- Proceso de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales.

### *¿A quienes se aplica el régimen simplificado?*

Personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que sus actividades estén incluidas en la Orden que desarrolla el régimen simplificado.
2. Que no rebasen los límites que se establecen en dicha Orden y en la Ley del IVA.

Estos límites son los siguientes:

- Volumen de ingresos del conjunto de actividades: 450.000 € anuales.
- Volumen de ingresos de actividades agrícolas, forestales y ganaderas: 300.000 € anuales.
- Límites específicos relativos al número de personas, vehículos y bateas empleadas.
- Que el importe de las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios, excluidos los de elementos del inmovilizado, no hayan superado en el año inmediato anterior, los 300.000 €.

3. Que no hayan renunciado a su aplicación.
4. Que no hayan renunciado ni estén excluidos de la estimación objetiva en Renta, ni del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA.
5. Que ninguna actividad que ejerzan se encuentre en estimación directa de Renta o en alguno de los regímenes del IVA incompatibles con el régimen simplificado, según lo indicado en el apartado anterior.

(Si se realiza una actividad en régimen simplificado del IVA y se inicia durante el año otra actividad incompatible incluso como consecuencia del ejercicio del derecho de renuncia, la exclusión por aquella surtirá efectos el año natural siguiente.)

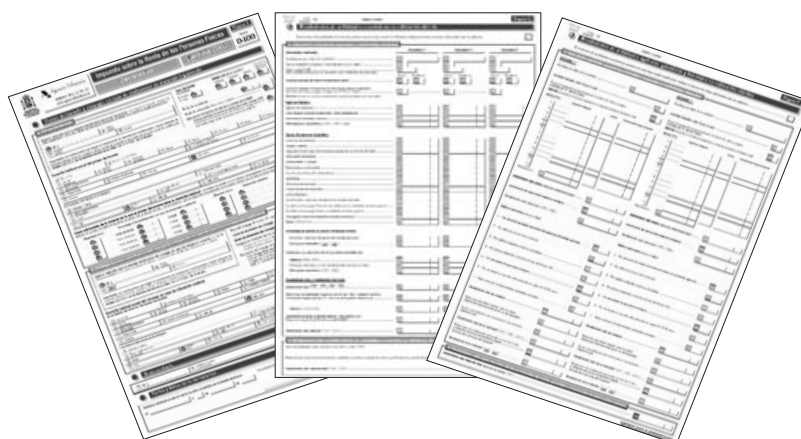
### *¿En qué consiste el régimen simplificado?*

La cuota a ingresar por IVA se calcula aplicando a los ingresos de cada una de las actividades el "índice de cuota devengada por operaciones corrientes" (fijada en la Orden anual del Ministerio de Economía y Hacienda por la que se fijan los índices o módulos del régimen de estimación objetiva del IRPF), obteniendo así la "cuota devengada" de la que hay que deducir el importe del IVA soportado en cada caso.

Para calcular la parte de cuota a ingresar a cuenta trimestralmente, se aplica un porcentaje (fijado en la citada Orden anual) a la "cuota devengada".

## CONCLUSIONES

- La evolución y aparición de los diferentes regímenes fiscales aplicables al sector ha ido buscando la sencillez y la simplicidad en el manejo de la gestión de los impuestos por parte de los empresarios.
- Los regímenes que se aplican para el cálculo del rendimiento de las actividades económicas en el sector agropecuario para el IRPF son: la estimación directa normal, la estimación directa simplificada y la estimación objetiva.
- Los regímenes de IVA aplicables en el sector agropecuario son: el régimen general del IVA, el régimen simplificado del IVA y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- El IRPF ha sido con frecuencia un instrumento de alivio de diversos tipos de daños catastróficos y de crisis en el sector agrario. A lo largo de los últimos años se han prodigado los Decretos-leyes, dirigidos a paliar dichos daños, recogiendo todos ellos diversos tipos de reducciones fiscales, particularmente importantes reducciones en los índices del régimen de estimación objetiva del rendimiento neto del IRPF.
- Conocer las condiciones de pertenencia a cada régimen, y las obligaciones que ello conlleva, va a facilitar la elección de un sistema u otro de tributación.



## BIBLIOGRAFÍA y direcciones electrónicas de interés

- Manual práctico del IRPF del 2006. Agencia tributaria.
- Manual práctico del IRPF del 2007. Agencia tributaria.
- 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.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre sociedades.
- Agencia tributaria. Empresarios y profesionales. Página Web: [www.aeat.es/](http://www.aeat.es/)
- 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.
- AgrInfo - Enfoque. Fiscalidad agraria y pesquera. Número E3, Julio 2007. Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino. [http://www.alimentacion.es/ministerio/pags/analisis\\_prospectiva/agrinfo\\_enfoque/Agrinfo\\_E3.pdf](http://www.alimentacion.es/ministerio/pags/analisis_prospectiva/agrinfo_enfoque/Agrinfo_E3.pdf)
- BADESPE, base de datos económicos del sector público español, elaborada por el Instituto de Estudios Fiscales. Página Web: <http://www.estadief.meh.es/bancomedatos/iva/diva.PDF>
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 1624/1992, que aprueba el Reglamento del IVA.
- Martos García, Juan Jesús. Profesor del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada. <http://www.ugr.es/~jmartos/Esquema%20Tipos%20Impositivos.doc>
- ICAC. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. Gobierno de España. Pagina Web: <http://www.icac.meh.es/>

### Información elaborada por:

<b>Marta Vallés Pérez</b>	<i>mvallesp@aragon.es</i>	Técnico del Área de Programas Integrados Agroalimentarios Centro de Transferencia Agroalimentaria.
<b>Fotografías:</b>	<i>S. Congost y F. Orús</i>	
<b>Agradecimientos:</b>	<i>F. Orús y P. Bruna</i> , por su colaboración y asesoramiento.	

Se autoriza la reproducción íntegra de esta publicación, mencionando su origen:  
Informaciones Técnicas del Departamento de Agricultura y Alimentación del Gobierno de Aragón.

Para más información, puede consultar al CENTRO DE TRANSFERENCIA AGROALIMENTARIA:  
Apartado de Correos 617 • 50080 Zaragoza • Teléfono 976 71 63 37 - 976 71 63 44

Correo electrónico: [cta.sia@aragon.es](mailto:cta.sia@aragon.es)