

La fiscalidad agraria estatal indirecta española con especial atención al IVA e ITPAJD

MARÍA LUISA FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Internacional de La Rioja.

I. INTRODUCCIÓN

1. Fundamento jurídico

El art. 130 de la Constitución Española (CE) establece un reconocimiento constitucional de fomento de la modernización y desarrollo del sector primario. Así reza el art. 130 CE. Aue dice que: «Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles» (1) .

Por su parte el art. 129.2 de la Constitución Española promueve la creación de cooperativas agrarias y desarrollo de dinamización sociocultural al dotar de formación profesional a sus trabajadores. Así dice el art. 129.2 CE que «Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción».

El art. 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (2) establece que «los tributos, son medios para recaudar ingresos públicos y sirven como instrumentos de política económica general, atienden las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procuran una mejor distribución de la renta nacional».

El Tribunal Constitucional ha reconocido que el tributo puede actuar promocionando e incentivando ciertas actividades a través del establecimiento de beneficios fiscales. La STC 37/1987 recoge 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 Española, pues respecto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales».

El Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural de 2003 (3) en el capítulo 7 habla sobre La fiscalidad del sector agrario en España y en concreto sobre la discriminación fiscal del legislador al sector agrario español, que goza del respaldo explícito de preceptos constitucionales, lo que ha conducido a la promulgación de distinta normativa como la Ley 49/1981, 24 diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Jóvenes Agricultores, la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) (4) y la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de las cooperativas (LRFC) (5) .

El informe OCDE-FAO Perspectivas Agrícolas 2023-2032 (6) evalúa los mercados de productos agrícolas y pesqueros a nivel internacional, nacional, regional y orienta la planificación de políticas públicas.

El aumento de los precios de los productos agrícolas en los dos años anteriores fue debido a la pandemia y al incremento de los costes de los fertilizantes, lo que motivó una inseguridad alimentaria mundial.

El Modelo Aglink-Cosimo OCDE-FAO del 2023 analizó el impacto de los cambios en los costes de los fertilizantes

minerales y de los costes de otros insumos de producción (7) .

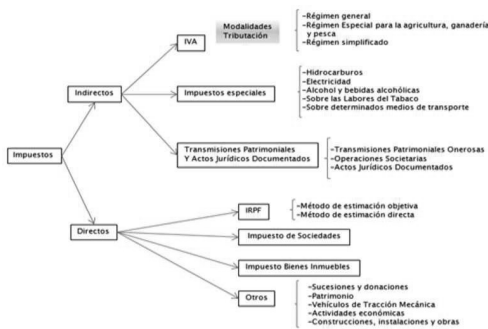
El sector agrario presenta unas características singulares que justifica un tratamiento fiscal específico en los Estados de la UE.

Las políticas fiscales en el ámbito de la UE son competencia del Estados Miembros (EEMM), sin embargo, existen impuestos que están armonizados a escala europea, siendo en la agricultura especialmente significativos el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales (IIEE).

Los impuestos directos en España manifiestan la capacidad económica a través de la titularidad de patrimonio, la obtención de renta y realización de gasto. Ejemplo de ellos son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), el Impuesto sobre Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (8) .

Los impuestos indirectos en España gravan la capacidad económica por la entrega de bienes, las prestaciones de servicios y el autoconsumo de bienes o servicios. Ejemplo de ellos son el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico Documentados (ITPYAJD) y los Impuestos Especiales (IIEE).

Figura 1. Impuestos en la Fiscalidad Agraria Española



Fuente: MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE (2016) (9) .

La fiscalidad indirecta española repercute en la rentabilidad de las explotaciones agrarias. En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el tipo impositivo grava los bienes agrarios producidos, y esto afecta al precio final y a la cantidad demandada.

Los Impuestos Especiales (IIEE) afectan al precio de sus insumos y a los costes.

Ambos impuestos indirectos se regulan por Directivas comunitarias que supone su armonización en los Estados Miembros. Lo cual evita la distorsión de los precios y consigue el buen funcionamiento del mercado y de la competencia dentro de la Unión Europea.

El sector agrario está sujeto a los riesgos climáticos, del mercado y la variación de los precios. La presión fiscal trata de ajustar la renta real obtenida por los agricultores tras incidencias climatológicas: sequía, pedrisco, lluvias torrenciales o vientos fuertes.

El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MINHAP) es competente en política fiscal. El Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente (MAGRAMA) establece medidas correctoras ante la incidencia de determinadas circunstancias excepcionales que pueden afectar a la actividad agraria.

Vamos a analizar los impuestos más importantes indirectos españoles como el ITPYAJD y el IVA desde el punto de vista del sector primario agrario (10) .

II. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPYAJD) está regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPAJD) (11) y por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD) (12) .

El ITPYAJD es un tributo de naturaleza indirecta, cedido 100 % a las CC.AA., que grava 1) las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes, como ventas de segunda mano y arrendamientos de fincas urbanas; 2) las operaciones societarias como la constitución de sociedades, el aumento o la disminución de capital social de sociedades y 3) los actos jurídicos documentados como documentos notariales, documentos mercantiles y administrativos (art. 1 LITPAJD).

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Las Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPYAJD gravan las entregas de bienes de segunda mano y la constitución de arrendamientos, aparcería y subarriendo. Los arrendamientos y las entregas de bienes inmuebles de naturaleza rústica están exentas. El vendedor puede renunciar a la exención si el comprador adquiere a un productor agrario que tiene derecho a deducir el impuesto. El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales sería un coste en otro caso. Las entregas de inmuebles y de patrimonio empresarial no estarían sujetas al IVA.

El ITPYAJD es un tributo estatal cedido a las CCAA que establecen los tipos impositivos. Los tipos de gravamen son del 8% en los bienes inmuebles es en la mayoría de las CCAA (mínimo Canarias con 6,5% y máximo Extremadura con el 11%).

Se prevén reducciones de los tipos y bonificaciones de las cuotas, como en la Comunidades de Regantes, que disfrutan de una bonificación de la cuota del 100% en Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en Murcia; del 99% en todas las operaciones relacionadas con obras de interés general, en Castilla-La Mancha, y del 100% en el de AJD aprobada por Castilla y León.

En defecto de los tipos impositivos de las CCAA, el Estado fija los tipos impositivos para las transmisiones patrimoniales onerosas: 6% en bienes inmuebles y 4% en bienes muebles o semovientes. En los arrendamientos se fijan tarifas por tramos con tipos del 0,3% al 0,8% de la base liquidable.

La Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) (13) establece beneficios fiscales en la transmisión de bienes agrarios, pues facilita el acceso a la propiedad. El arrendamiento mejora la competitividad de las explotaciones agrarias, aumenta su dimensión y garantizará su viabilidad.

Los beneficios fiscales de la Ley 19/1995 de Modernización de las Explotaciones Agrarias son:

a) En la transmisión de una explotación prioritaria en su integridad: una reducción el 90% de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas o Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

b) En la transmisión de terrenos para completar la superficie que constituya una explotación prioritaria: una reducción del 50% de la base imponible en el impuesto que grave la transmisión.

c) En la transmisión parcial de explotaciones y fincas rústicas a favor de un titular de explotación prioritaria: una reducción del 75% de la base imponible en el impuesto que grave la transmisión.

d) En las permutas voluntarias de fincas autorizadas por el MAGRAMA o las CCAA: exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

2. El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

La Ley 19/1995 de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) dispuso beneficios fiscales para préstamos, transmisión de explotación, explotación bajo una sola linde, transmisión parcial de explotaciones y fincas rústicas, permutas de fincas rústicas, inscripción registral y amortización del inmovilizado material de explotaciones asociativas.

2.1. Préstamos

Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando los mismos se concedan a los 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 el préstamo, estarán exentas del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (art. 8 LMEA) (14) .

2.2. Transmisión de la explotación

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, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición tendrá 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 no se cambie la

condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión se deberá realizar en escritura pública. La reducción se elevará al 100 % en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite (art. 9 LMEA).

Constará en la escritura pública de adquisición y en el Registro de la Propiedad, si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante los cinco años siguientes. Se justificará con el previo pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se dejó de ingresar por la aplicación de la reducción, y se abonarán los intereses de demora, salvo caos de fuerza mayor.

La condición de explotación prioritaria se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma respectiva.

2.3. Explotación bajo una sola linde

La transmisión o adquisición por cualquier título, de terrenos, para conseguir en una sola linde, la superficie necesaria para constituir una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición, siempre que en el documento público de adquisición conste la indivisibilidad de la finca resultante durante cinco años, salvo casos de fuerza mayor (art. 10 LMEA).

Se aplicará una reducción del 50 % en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición, cuando la transmisión o adquisición de los terrenos la realicen los titulares de explotaciones agrarias para conseguir en una sola linde el 50 % al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites y a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias. La reducción estará sujeta a las mismas condiciones del anterior párrafo.

2.4. Transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas

En la transmisión o adquisición por cualquier título del pleno dominio o del usufructo vitalicio de parte o entera de una finca rústica o de explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o la adquiera, se aplicará una reducción del 75 % en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. La reducción estará sujeta a las mismas condiciones del anterior párrafo (art. 11 LMEA).

2.5. Permutas de fincas rústicas

Las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA) o por los organismos competentes de las Comunidades Autónomas en el que al menos uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta, estarán exentas las transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Deberá realizarse en escritura pública y tendrá alguna de las siguientes finalidades (art. 12 LMEA): a) eliminar parcelas enclavadas; b) suprimir servidumbres de paso; c) reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo las permutas múltiples para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.

2.6. Inscripción registral

Tendrán una reducción del 90 % en la base imponible de las transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o para reanudar el tracto registral interrumpido en el Registro de la Propiedad de fincas integradas en una explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituirla (art. 13 LMEA).

III. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se regula por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) (15) y por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) (16) .

El IVA es un tributo indirecto que grava el consumo de bienes y servicios (art. 1 LIVA). Es un Impuesto plurifásico que grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios producidos en las diferentes fases de la cadena de producción o comercialización (17) .

El IVA se aplica en todo el territorio español, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y de los Tratados y Convenios internacionales (art. 2 y 3 LIVA). Tributo armonizado a nivel comunitario.

Los sujetos pasivos del sector primario son los agricultores o ganaderos que pueden acogerse a los siguientes regímenes en el IVA: a) Régimen General (RG); b) Régimen Simplificado (RS) y c) Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) según la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

El Régimen General del IVA supone el cumplimiento de obligaciones formales y registrales estrictas. Las pequeñas y medianas empresas suelen acogerse al Régimen Especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca (REAGP), porque reducen las obligaciones formales y fiscales a su mínima expresión. Lo mismo sucede en el Régimen Simplificado (RS) (18) .

El Régimen simplificado (RS) y el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) están coordinados con el método de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La renuncia de alguno de ellos conlleva la exclusión de dicho método y al revés. Por eso no se puede compatibilizar el Régimen General con el Régimen Simplificado y con el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca.

Tabla 1. Coordinación e incompatibilidad de los regímenes especiales en IRPF-IVA

EFECTO	IRPF-EO		IVA-RS IGIC-RS		IVA-REAGP IGIC-REAGP	
	RENUNCIA 3 AÑOS	EXCLUSIÓN 1 AÑO	RENUNCIA 3 AÑOS	EXCLUSIÓN 1 AÑO	RENUNCIA 3 AÑOS	EXCLUSIÓN 1 AÑO
IRPF	ED Simplificada	ED Simplificada	Renuncia EO ED Simplificada	Exclusión EO ED Simplificada	Renuncia EO ED Simplificada	Exclusión EO (Por VOLUMEN ED Simplificada)
IVA	RS	Renuncia Régimen General	Régimen General	Régimen General	Exclusión RS Régimen General	Exclusión RS Régimen General
	REAGP	Exclusión Régimen General	Exclusión (Por VOLUMEN) Régimen General	REAGP	Régimen General	Régimen General

REAGP: Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca
IGIC: Impuesto General Indirecto Casado
ED: Estimación Directa
EO: Estimación Objetiva
RS: Régimen Simplificado

Nota: La seña indica el régimen de tributación que procede en cada caso

Fuente: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (2024) (19)

Analizamos en las tablas y gráficos siguientes, la evolución del número de agricultores y los parámetros de tributación en los principales impuestos que afectan a la actividad agraria: del IRPF, IVA e Impuesto especial de Hidrocarburos (IEH).

Tabla 2. Fiscalidad. Principales cifras 2020

Número de empresarios EO/ED IRPF	744.299 / 39.771
Tipo efectivo atribuible actividades agrarias EO/ED IRPF	10,3% / 19,71%
Número de agricultores REAGP/RG IVA	823.715 /130.192
Ventas REAGP/RG IVA	15.990 M€ / 27.486 M€
Importe devolución IEH	70,01 M€ (2022)

Fuente: MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE con datos procedentes de LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (20) .

Tabla 3. Número de agricultores acogidos a cada uno de los regímenes de declaración de IVA

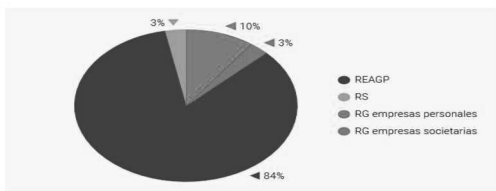
Régimen IVA	2016	2017	2018	2019	2020	Var. (%) periodo 2016/2020	Var. (%) interanual 2020/2021	
RG	Personas físicas	96.114	105.065	103.806	104.756	103.219	7,4%	-1,5%
	Sociedades	26.372	26.269	26.860	26.660	26.973	2,3%	1,2%
REAGP	929.872	893.997	875.239	848.160	823.715	-11,4%	-2,9%	
RS	23.702	22.737	36.731	21.764	30.380	28,2%	39,6%	

Fuente: MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE con datos procedentes de la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (21) .

En España hay 3.347.442 autónomos en la Seguridad Social, de los cuales 3.334.762 están afiliados en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), tras el cierre del tercer trimestre del 2023. El 74,3 % de las personas trabajadoras por cuenta propia supera los 40 años de edad, aunque este porcentaje desciende al 61,2 % entre los procedentes de otros países. Existen 219.082 autónomos agricultores (10,8% del total) (22) .

El 84% de agricultores se acogen al Régimen Especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca (REAGP) en 2020, porcentaje muy similar en los últimos cuatro años. El 10 % son agricultores, empresarios personas físicas, que se acogen al Régimen General (RG). El 3 % son empresas societarias, personas jurídicas, acogidas al Régimen General (RG) y el 3 % al Régimen Simplificado (RS) en el 2020.

Gráfico 1. Porcentaje de empresarios por regímenes IVA (2020)



Fuente: MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE con datos procedentes de la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (23).

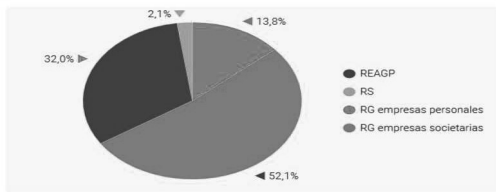
Tabla 4. Importe de las ventas según los Regímenes de declaración de IVA (M€)

Régimen IVA	2016	2017	2018	2019	2020	Var. (%) periodo 2016/2020	Var. (%) interanual 2020/2021
RG	Personas físicas	5.601	5.647	5.823	5.950	5.750	2,7%
	Sociedades	17.748	19.076	20.232	21.271	21.687	22,2%
REAGP	14.896	15.363	14.826	14.670	13.326	-10,5%	-9,2%
RS	791	829	835	869	893	12,9%	2,8%

Fuente: MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE con datos procedentes de LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (2023) (24).

Sin embargo, la importancia económica, medida como el volumen de ventas sujeta a los distintos regímenes, pone de manifiesto que es el Régimen General (RG), y dentro de éste las empresas societarias, son las que aportan un mayor porcentaje sobre el total, en 2020 fue del 52,1%, mientras que en número éstas sólo representaron el 3% de los empresarios societarios agrarios adscritos al Régimen General (RG) y otro 3 % al Régimen Simplificado (RS) de estimación objetiva y el 10 % al Régimen General (RG) de empresas personales.

Gráfico 2. Volumen de ventas según regímenes IVA (2020).



Fuente: MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE con datos procedentes de la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (2023) (25).

Veamos a continuación los siguientes regímenes en el IVA: el Régimen General (RG), el Régimen Simplificado (RS) y Régimen Especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca (REAGP).

1. Régimen general

1.1. Esquema de Liquidación del IVA

Se regula en los arts. 1 a 119 bis de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). En el IVA, la recaudación se realiza en cada fase del proceso de entrega de un bien, o prestación de un servicio. El empresario agricultor es el sujeto pasivo e ingresa a Hacienda la parte del impuesto correspondiente al valor añadido que genera, que es la cuota resultante de restar a la cuota de IVA repercutida, resultado de aplicar a la base imponible, precio del bien vendido o servicio prestado, el tipo impositivo, la cuota de IVA soportada, que es el resultado de aplicar a la base imponible, precio del bien comprado o servicio recibido, el tipo impositivo (art. 88.1 LIVA).

Tabla 6. Esquema de Liquidación del IVA

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO
$BASE\ IMPONIBLE \times TIPO\ DE\ GRAVAMEN = CUOTA\ IVA\ REPERCUTIDO\ O\ IVA\ DEVENGADO$
$BASE\ IMPONIBLE \times TIPO\ DE\ GRAVAMEN = CUOTA\ IVA\ SOPORTADO\ O\ IVA\ DEDUCIBLE$
$CUOTA\ IVA\ REPERCUTIDO - CUOTA\ IVA\ SOPORTADO = LIQUIDO\ A\ INGRESAR,\ A\ COMPENSAR\ O\ A\ DEVOLVER$

Fuente: FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2016) (26).

Tabla 7. Tipos impositivos en el IVA en el sector agroalimentario 2024

Tipos impositivos en el IVA 2024	
Tipo general (artículo 90.Uno, Ley 37/1992)	21%
Tipos reducidos (artículo 91.Uno, Ley 37/1992)	
Entregas, Adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes (también ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios cuyo resultado sea la entrega de alguno de estos)	
1º Productos utilizados habitual e idóneamente para la nutrición humana o animal	10%
Se excluyen:	21%
-Tabaco, bebidas alcohólicas	21%
-Bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.....	5% (1)
-Aceites de oliva y de semillas y pasta alimenticia.....	10%
2º Animales, vegetales y demás productos destinados a la obtención de productos para la nutrición humana o animal, animales reproductores y los destinados a su engorde antes de su consumo.....	10%
3º Bienes utilizados en actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas, fertilizantes, residuos orgánicos, conectores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas, plásticos y botas de papel para cultivos.....	10%
4º Aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.....	10%
5º Medicamentos para uso animal.....	10%
Sustancias medicinales y principios activos utilizadas en su obtención.....	21%
6º Semillas, bulbos, esquejes y otros productos vegetales usados en la obtención de flores y plantas vivas	10%
Flores y plantas vivas de carácter ornamental (incluyen las entregas por funerarias y cementerios)	10%
12º Suministro eléctrico, gas natural y combustibles naturales:	
-contratos de electricidad de potencia no superior a 10kw y precio mayorista del mes anterior superior a 45€/MWh.....	10% (2)
-contratos de electricidad cuyos titulares sean perceptores del bono social con condición de vulnerable severo	10% (2)
-entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural.....	10% (3)
-entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera para leña	10% (4)
Tipos superreducidos (artículo 91.Dos, Ley 37/1992)	
Entregas de bienes (También ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios cuyo resultado sea la entrega de alguno de estos bienes, excepto las VPO)	
1º El pan común; harinas panificables; leche natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo; los quesos, los huevos, las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que sean productos naturales según el Código Alimentario.....	0% (5)

Fuente: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (2024) (27) .

1.2. La exención del IVA en las exportaciones y entregas intracomunitarias

Los agricultores no repercuten el IVA en las exportaciones y en las entregas intracomunitarias. Se trata de operaciones exentas donde hay derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA, al contrario que en otros casos de exención.

En la actividad agrícola esta cuestión es relevante ya que existe un importante número de empresas y cooperativas, exportadoras de productos agroalimentarios, y que se convierten en acreedoras de la Hacienda Pública en la liquidación de este impuesto. La Ley 37/1992 del IVA prevé un plazo de un mes para la solicitud de la devolución de las cuotas, frente al general de tres meses, Para que el IVA soportado represente el menor coste financiero para este tipo empresas,. Hacienda tiene un plazo de hasta seis meses para realizar la devolución, según marca la Ley General Tributaria (28) .

2. Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca

El Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca está regulado en el capítulo III, concretamente, en el art. 124 y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los agricultores y ganaderos, además de ser titulares de una explotación agraria, pesquera o forestal, no pueden superar, en su volumen de ingresos, 250.000 euros anuales y en su volumen de compras, 250.000 euros anuales para poder acogerse a este régimen especial de carácter voluntario (29) .

El Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca se caracteriza porque los empresarios o agricultores no tienen obligación de repercutir ni de ingresar el IVA. Los agricultores tienen derecho a obtener una compensación a tanto alzado cada vez que venden sus productos, al no poder deducir el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes. El empresario que paga la compensación es deducible (30) .

2.1. Ámbito subjetivo y objetivo de aplicación

Se regula en el art. 124 LIVA. Es aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras salvo que renuncien a él (art. 124 LIVA)

Se considera «**explotación agrícola**» la que obtenga de forma directa productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas. Por ejemplo, el cultivo de flores, especias y simientes y los servicios accesorios a dichas explotaciones (art. 125 LIVA).

2.2. Sujetos pasivos excluidos

Están excluidos los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o su explotación, el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones (31) .

1.º Las sociedades mercantiles.

2.º Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

3.º Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del

importe.

4.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.

5.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen simplificado.

6.º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrá efecto para un período mínimo de tres años.

2.3. Actividades excluidas

No será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, en la medida en que los productos naturales obtenidos en las mismas se utilicen por el titular de la explotación en cualquiera de los siguientes fines (art. 126 LIVA):

1.º La transformación, elaboración y manufactura para su posterior transmisión.

2.º La comercialización, mezclados con otros productos adquiridos a terceros, salvo que estos últimos tengan por objeto la mera conservación de aquéllos.

3.º La comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

4.º La comercialización efectuada en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

2.4. Obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca

Los sujetos pasivos no estarán sometidos a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del a excepción de las de registro y contabilización por las ventas de sus productos, las entregas de bienes de inversión que no sean inmuebles utilizados exclusivamente en las actividades incluidas en el régimen especial (art. 129 LIVA).

También será de aplicación respecto de las entregas de bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles, utilizados exclusivamente en las referidas actividades.

Se exceptúan las operaciones de importaciones de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes y las operaciones de inversión del sujeto pasivo.

2.5. Régimen de deducciones y compensaciones

Los sujetos pasivos no podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios que les hayan sido prestados, (art. 130 LIVA).

Los sujetos pasivos tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del IVA que hayan soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial (art. 130 LIVA).

El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las operaciones anteriores.

La compensación a tanto alzado será la cantidad resultante de aplicar, al precio de venta de los productos o de los servicios, el porcentaje:

1.º El 12 %, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

2.º El 10,5 %, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio.

2.6. Obligados al reintegro de las compensaciones

El reintegro de las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley se efectuará por (art. 131 LIVA):

1.º La Hacienda Pública por las entregas de bienes que sean objeto de exportación o de expedición o transporte a otro Estado miembro y por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2.º El adquirente de los bienes que sean objeto de entregas distintas de las mencionadas en el número anterior y el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen.

2.7. Comienzo o cese en la aplicación del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca

Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera cambie del régimen general del Impuesto al Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, el empresario o profesional titular de la actividad quedará obligado a (art. 134 bis LIVA):

- 1.º Ingresar el importe de la compensación correspondiente a la futura entrega de los productos naturales que ya se hubieran obtenido en la actividad a la fecha del cambio del régimen de tributación y que no se hubieran entregado a dicha fecha.

- 2.º Rectificar las deducciones correspondientes a los bienes, salvo los de inversión, y los servicios que no hayan sido consumidos o utilizados efectivamente de forma total o parcial en la actividad o explotación.

El empresario o profesional quedará obligado a confeccionar y presentar un inventario a la fecha en que deje de aplicarse el régimen general.

El titular de la explotación tendrá derecho a:

1.º **Efectuar la deducción** de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, IVA excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen, los tipos vigentes en dicha fecha, sin tener en cuenta los bienes de inversión ni los bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos, total o parcialmente, en la actividad.

2.º **Deducir** la compensación a tanto alzado por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado en la fecha de cambio de régimen.

Tiene la obligación de confeccionar y presentar un **inventario** en el que deberán incluirse los productos naturales obtenidos y no entregados (para la compensación) y los bienes y servicios adquiridos y no consumidos o utilizado total o parcialmente (para las cuotas).

La presentación del inventario y el ejercicio de estos derechos se ajustará a los requisitos y condiciones. La presentación deberá realizarse en el plazo de **quince días** a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial, y podrá presentarse por **vía electrónica** a través del procedimiento habilitado en la Sede electrónica de la AEAT para la presentación del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (32).

La prorrata de deducción aplicable durante el período o períodos en que la actividad esté acogida a este régimen especial será cero, Para la **regularización** de las **deducciones de las cuotas soportadas** en la **adquisición o importación de bienes de inversión**.

2.8. Obligaciones formales

Los sujetos pasivos deben llevar un Libro Registro en el que anoten las operaciones comprendidas en este régimen especial, y deben conservar copia del recibo acreditativo del pago de la compensación durante 4 años a partir del devengo del impuesto.

1.º Si realiza otras actividades acogidas al régimen simplificado o del recargo de equivalencia, deberá llevar el Libro Registro de facturas recibidas donde anotará separadamente las facturas que correspondan a las adquisiciones de cada sector de la actividad incluidas las del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

2.º Si realiza actividades en régimen general o en otro régimen especial distinto de los anteriores, debe cumplir respecto de ellas las obligaciones establecidas, debiendo anotar separadamente en el Libro Registro de facturas recibidas las adquisiciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

3. El régimen simplificado

El régimen simplificado se aplicará respecto de cada una de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva del IRPF, excepto aquéllas a las que fuese de aplicación cualquier otro de los regímenes especiales regulados en el Título IX LIVA (art. 37 RIVA).

La normativa que regula el régimen simplificado actualmente es la Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 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 (33).

El art. 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) (34), y el art. 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) (35), establecen que 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 se aplicarán a las actividades que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA mantiene la estructura (36) de la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (37) y respeta la Orden HFP/405/2023, de 18 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2022 los índices de rendimiento neto y la reducción general 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 (38).

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se mantienen para el ejercicio 2024 la cuantía de los signos, índices o módulos, así como las instrucciones de aplicación. Asimismo, se establece una reducción del 5 % sobre el rendimiento neto de módulos. Esta medida resulta aplicable a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva.

Con la finalidad de compensar el incremento del coste de determinados insumos, para las actividades agrícolas y ganaderas, se establece para el período impositivo 2024 que el rendimiento neto previo podrá minorarse en el 35 % del precio de adquisición del gasóleo agrícola y en el 15 % del precio de adquisición de los fertilizantes, en ambos casos, necesarios para el desarrollo de dichas actividades. Estas minoraciones ya se aplicaron en 2022 y 2023 (39).

Por último, se mantiene para 2024, debido a las consecuencias de las erupciones volcánicas ocurridas en la isla de la Palma, la reducción especial, que ya se aplicó en 2022 y 2023, para las actividades económicas desarrolladas en dicha isla similar a la establecida para el término municipal de Lorca, a causa del terremoto acontecido en dicho municipio.

3.1. Ámbito subjetivo

El régimen simplificado se aplica, a las personas que cumplan los siguientes requisitos, salvo renuncia en plazo y forma, (art. 122 LIVA):

1) Personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas (40).

2) Que realicen cualquiera de las actividades incluidas en la Orden Ministerial que regula este régimen simplificado, siempre que, no superen los límites establecidos para cada una de ellas por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

3) Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes:

o a) Para el conjunto de sus actividades, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 150.000 euros anuales.

A estos efectos se computará la totalidad de las operaciones, con independencia de que exista o no obligación de expedir factura.

o b) Para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, 250.000 euros anuales.

A estos efectos, solo se computarán las operaciones que deban anotarse en los Libros Registro.

4) Que el volumen de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de todas las actividades económicas desarrolladas, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, no supere los 250.000 euros (IVA excluido). Dentro de este límite se tendrán en cuenta las obras y servicios subcontratados y se excluirán las adquisiciones de inmovilizado.

5) Que ninguna de las actividades que ejerza el contribuyente se encuentre en estimación directa en el IRPF o en alguno de los regímenes del IVA incompatibles con el simplificado. A estos efectos, resultan compatibles las actividades acogidas al REAGP y al régimen especial del recargo de equivalencia.

3.2. Contenido del régimen simplificado

A) Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado determinarán, para cada actividad a que resulte aplicable este régimen especial, el importe de las cuotas devengadas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia, en virtud de los índices, módulos y demás parámetros, así como del procedimiento que establezca el Ministro de Economía y Hacienda (art. 123 LIVA)

Del importe de las cuotas devengadas podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la que el empresario o profesional esté acogido a este régimen.

B) Al importe resultante se añadirán las cuotas devengadas por las operaciones siguientes: 1.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes; 2.º Las operaciones a que se refiere el artículo 84 LIVA y 3.º Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales

C) Del resultado se deducirá el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, elementos del inmovilizado y contratos de arrendamiento financiero con opción de compra

D) La liquidación del impuesto correspondiente a las importaciones de bienes se efectuará con arreglo a las normas generales

3.3. Esquema de Liquidación del Régimen Simplificado

El régimen utiliza un método para la determinación de las cuotas del IVA repercutido similar al de estimación objetiva del IRPF. Consiste en aplicar un índice, denominado «índice de cuota devengada», a los ingresos obtenidos en cada una de las actividades (excluido el IVA, las subvenciones y las indemnizaciones) dando lugar a la «cuota devengada» de la que hay que deducir el importe del IVA soportado correspondiente. Además es deducible el 1% del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación. El resultado es la Cuota Derivada del Régimen Simplificado.

También se deberán conservar los justificantes de los índices aplicados.

Con carácter general, la liquidación del IVA por la realización de cada actividad acogida al régimen especial simplificado resultará de la diferencia entre *cuotas devengadas por operaciones corrientes* y *cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes*, relativas a dicha actividad, con un *importe mínimo* de cuota a ingresar. El resultado será la *cuota derivada del régimen simplificado*, y debe ser corregido, como se indica en el Anexo III de esta Orden, con la adición de las cuotas correspondientes a las operaciones mencionadas en el art. 123.1 B LIVA y la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos (Normas Generales. Apdo. 1. Instrucciones para la aplicación de los Índices y Módulos en el IVA OEHA).

Tabla 8. Esquema de Liquidación del Régimen Simplificado de IVA.

<p>ESQUEMA DE DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN ORDINARIA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA. (INGRESO A CUENTA = CUOTA TRIMESTRAL DEL 1º, 2º, 3º TRIMESTRE)</p> <p>1. CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES (IVA REPERCUTIDO POR INGRESOS DE LA ACTIVIDAD APLICACIÓN ÍNDICES Y MÓDULOS DATOS BASE 1-1-2016) Nº DE UNIDADES DE MÓDULO EMPLEADAS, UTILIZADAS O INSTALADAS X CUOTA DEVENGADA ANUAL POR UNIDAD = CUOTAS DEVENGADAS POR OPERACIONES CORRIENTES -SUBVENCIONES CORRIENTES O DE CAPITAL,-INDEMINIZACIONES, IVA, RECARGO DE EQUIVALENCIA ----- = CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO</p> <p>2. INGRESO A CUENTA INGRESO A CUENTA = (CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO X % ESTABLECIDO TABLA INSTRUCCIONES MÓDULOS EN CUOTAS TRIMESTRALES)</p>
<p>ESQUEMA DE DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN FINAL DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA. (CUOTA ANUAL DE LA ACTIVIDAD Y CUOTA TRIMESTRAL DEL 4º TRIMESTRE).</p> <p>1. CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO (LA MAYOR DE DIFERENCIA CUOTA DEVENGADA Y SOPORTADA Y CUOTA MÍNIMA) LA MAYOR DE: A) DIFERENCIA ENTRE AL CUOTA DEVENGADA Y LAS CUOTAS SOPORTADAS POR OPERACIONES CORRIENTES. + CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES (IVA REPERCUTIDO POR INGRESOS DE LA ACTIVIDAD APLICACIÓN ÍNDICES Y MÓDULOS DATOS BASE 31-12-2014) — SUBVENCIONES CORRIENTES O DE CAPITAL,-INDEMINIZACIONES, IVA, RECARGO DE EQUIVALENCIA — CUOTAS SOPORTADAS POR OPERACIONES CORRIENTES (IVA SOPORTADO POR GASTOS ACTIVIDAD DATOS BASE</p>

31-12-2014)

— 1 % DE LA CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES POR GASTOS DE DIFÍCIL JUSTIFICACIÓN. = (1% X CUOTA DEVENGADA).

= DIFERENCIA ENTRE LA CUOTA DEVENGADA Y LAS CUOTAS SOPORTADAS POR OPERACIONES CORRIENTES.

B) CUOTA MÍNIMA.

CUOTA MÍNIMA = (CUOTA DEVENGADA POR OPERACIONES CORRIENTES X % ESTABLECIDO EN EL CUADRO DEL MÓDULO)

= **CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO** (LA MAYOR DE DIFERENCIA CUOTA DEVENGADA Y SOPORTADA Y CUOTA MÍNIMA)

2. CUOTA ANUAL DE LA ACTIVIDAD EN RÉGIMEN SIMPLIFICADO

= **CUOTA DERIVADA DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO** (LA MAYOR DE DIFERENCIA CUOTA DEVENGADA Y SOPORTADA Y CUOTA MÍNIMA)

+ AJUSTES ART. 123.1. B. LIVA. **CUOTAS DEVENGADAS POR LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES, LAS OPERACIONES A QUE SE REFIERE EL ART.84.1.1.2 LIVA, LAS ENTREGAS DE ACTIVOS FIJOS MATERIALES Y LAS TRANSMISIONES DE ACTIVOS FIJOS INMATERIALES.**

-AJUSTES ART. 123.1. C. LIVA. **CUOTAS SOPORTADAS POR LA ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE ACTIVOS FIJOS.**

+ AJUSTES POR **OPERACIONES DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO**

— **REGULARIZACIÓN DE CUOTAS SOPORTADAS EN ADQUISICIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN ANTERIORES A 1-1-1998**

= **CUOTA ANUAL DE LA ACTIVIDAD EN RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

3. CUOTA A INGRESAR, COMPENSAR O DEVOLVER EN EL 4º TRIMESTRE

= **CUOTA ANUAL DE LA ACTIVIDAD EN RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

— **INGRESOS A CUENTA REALIZADOS EN EL EJERCICIO (CUOTAS TRIMESTRALES: 1º, 2º Y 3ºT)**

— **COMPENSACIÓN DE PERÍODOS ANTERIORES**

= **CUOTA A INGRESAR, COMPENSAR O DEVOLVER EN EL 4º TRIMESTRE EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

Fuente: FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. (2016) (41)

El cálculo del índice de rendimiento neto estimado tras la aplicación de los índices según la tabla anterior, se hace en base a la aplicación de la siguiente ecuación:

Tabla 9. **ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO**

$$\text{Índice} = (\text{Producto Bruto} - \text{Gasto}) / \text{Producto Bruto} = -\text{Gastos} / \text{Producto Bruto}$$

Fuente: BATANERO A.I. (2014) (42)

El Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación realiza una serie de estudios sobre la economía de los sistemas de producción, analizando los costes y rentabilidad de diversas actividades agrícolas en varias Comunidades Autónomas, permitiendo de su comparación, extraer la evolución de sus producciones, productividad, rentabilidad y características estructurales de las explotaciones encuestadas.

Los estudios se basan en la muestra de explotaciones de la Red Contable Agraria Nacional (RECAN). La RECAN es una operación estadística que realiza anualmente el MAPA con el objetivo de determinar la estructura técnica del proceso productivo y los resultados económicos de las explotaciones agrarias. Se trata de un instrumento cuyo plan de selección de la muestra, información contable y establecimiento de las tipologías de las explotaciones se rigen por reglamentación comunitaria, consolidándose como la única fuente de microdatos completa en España y armonizada con el resto de los Estados de la Unión Europea.

La población objeto de estudio está formada por las explotaciones agrarias que tienen una Producción Estándar Total (PET) de al menos 8.000 euros (Dimensión Económica), en base a una muestra de cerca de 9.000 explotaciones en todas las Comunidades Autónomas. Los resultados técnico-económicos que ofrece RECAN se obtienen por intervalos de Dimensión Económica (DE) y Orientación Productiva (OTEs) de las explotaciones. Ha sido necesario adaptar la metodología de ECREA con el objeto de poder obtener datos a nivel de cultivo y ganado a partir de la muestra de explotaciones de RECAN.

Tabla 10. Costes y rentas de explotaciones agrarias. Aceituna de almazara secano Nacional año 2021.

Módulos Agrarios

Empresa 00111-MÓDULOS AGRARIOS N.I.F. 12456782 Fecha Datos Noviembre 2006

Clave 1: Agraria o ganadera en rég. esp. A.G.P. 59: Todos los productos

Estimación Objetiva

Subvención	Reducciones	V. Ingresos	Ingresos	Índice	% Ingresos	Cuota
1# 2.586,21	0#	2.586,21	3.879,31			43,44
2# 2.586,21	0#	2.586,21	3.879,31			43,44
3# 2.586,21	0#	2.586,21	3.879,31			43,44
4# 2.586,21	0#	2.586,21	3.879,31			43,44
Año: 10.344,04	0#	10.344,04	15.517,24			962,76

Cuotas I.R.P.F.

V. Ingresos	Liquidación	Retención	Cuota	Ingresos	Índice	Devengada	% Ingresos
1# 2.586,21	2# 51,72		51,72	15.517,24		962,76	
2# 2.586,21	2# 51,72		51,72				3,03
3# 2.586,21	2# 51,72		51,72				3,03
4# 2.586,21	2# 51,72		51,72				3,03
Total Cuotas: 216,86							

Fuente: WOLTERS KLUWER(2024) (46)

Tabla 12. Ampliación de Actividades Agrarias. Estimación Módulos.

Ampliación de Actividades Agrarias Estimación Módulos

Datos generales: Titular 100% 1er Dec. Pagos fraccionados 2.686,00

Clave Activ: Agrícola o ganadera en régimen IVA. Criterio de cobros y pagos: NIF resid. / NIP resid.

Prod. Y. Propias	Y. Arrendadas	R. Neto Previo
1 1.000,00		126,00
2 1.000,00		126,00
3 3.000,00		380,00
4 7.000,00		1.316,00
5 4.000,00		800,00
6 12.700,00		3.902,00
7 2.000,00		520,00
8 15.000,00		4.700,00
9 1.500,00		512,00
10 10.000,00		3.380,00
11 3.000,00		860,00
12 2.300,00		971,00
13 2.700,00		1.274,00
14 1.500,00		840,00
16 1.500,00		620,00
Total: 68.300,00		29.563,00

Índices correctores:

- Por utilizar sólo medios de producción ajenos: 6,75
- Por utilizar personal asalariado (Sueldos):
- Por cultivos realizados en tierras arrendadas:
 - Por pensos adquiridos o terceros en más del 50 %: 6,95
 - Por actividades de agricultura ecológica: 6,80
- Por cultivo en tierras de regadío (% r/ R. Neto): 68,00
- Por tener rendimiento neto mínimo inferior a 9.447,91 €: 0,00
- Determinadas actividades forestales:

Cálculo rendimiento neto:

R.N. módulos:	14.144,58	R.N. actividad:	10.077,95
Reduc. 5%:	707,23		
Diferencia:	13.437,35	Red. 30% DT25:	10.077,95
Reduc. 25%:	3.959,32	R.N. reducido:	10.077,95
Gastos ext.:		R.N. TOTAL:	10.077,95

Fuente: WOLTERS KLUWER(2024) (47)

Tabla 13. Desglose de producto.

Desglose por Producto

Prod./Grupo	Ingresos	% Arrend.	Índice	Rendimiento
(5) Cereales	5.000,00	0,25	1.200,00	
(12) Raíces- tubérculos	1.100,00	0,37	497,00	
(13) Plantas textiles	1.300,00	0,42	546,00	
(6) Tabaco	1.700,00	0,26	442,00	
(9) Uva de mesa	1.600,00	0,32	512,00	
(15) Trabajos prestados por agricultores	1.500,00	0,56	840,00	
(3) Agricultura	1.000,00	0,13	130,00	
(10) Otras actividades ganaderas	9.000,00	0,32	2.880,00	
(4) Act. forestales prod. +30 años	3.000,00	0,13	390,00	
(8) Act. forestales prod. -30 años	7.000,00	0,26	1.820,00	
(6) Cereales (transformación)	6.000,00	0,36	2.160,00	
(12) Raíces- tubérculos... (transf.)	1.200,00	0,47	564,00	
(13) Plantas textiles (transf.)	1.400,00	0,52	728,00	
(3) Agricultura (transformación)	2.000,00	0,23	460,00	
(10) Otras act. ganaderas (transf.)	1.000,00	0,42	420,00	
(4) Resto act. forestales (transf.)	4.000,00	0,23	920,00	
(8) Act. forest prod.-30 años (transf.)	8.000,00	0,36	2.880,00	

Fuente: WOLTERS KLUWER(2024) (48)

3.5. Ventajas e inconvenientes del Régimen Simplificado.

El Régimen Simplificado de IVA presenta unas ventajas para el sector agrario por (49) :

- a) La simplicidad del sistema inicial pero que se ha convertido en un sistema complicado.
- b) La rigidez en la aplicación de unos índices fijos que se ha tratado de corregir por distintos mecanismos que analizan la estructura de costes de las explotaciones, circunstancias excepcionales, que originan gastos extraordinarios, y otras circunstancias personales como los jóvenes agricultores y nueva instalación.
- c) La reducida presión fiscal indirecta ya que el agricultor se ha liberado de la mayoría de las obligaciones formales de la estimación directa.
- d) La obtención de rentas fiscales de las bases imponibles estimadas son inferiores, que resultarían de la estimación directa, para casi todas las actividades agrarias.
- e) La variabilidad de los resultados obtenidos evidencia, por otra parte, una gran heterogeneidad en el tratamiento fiscal de las distintas

actividades.

El Régimen Simplificado de IVA presenta unos inconvenientes para el sector agrario

- A) Las continuas peticiones de reducción de los índices de rendimiento neto al amparo DE la normativa fiscal fundamentadas en circunstancias excepcionales como inundaciones, sequías, grandes disminuciones de los precios percibidos, o aumentos de

los precios pagados, que se resuelven con reducción de los índices, con carácter general y otras con carácter sectorial o zonal

B) La imposibilidad de compensación de pérdidas de los contribuyentes ya que la reducción de los índices de rendimiento neto, incluso cero, lo que permiten es la reducción a cero de las bases imponibles de las actividades afectadas

C) La magnitud del límite de actividades para acogerse al régimen de estimación objetiva; basado en la justicia tributaria

IV. CONCLUSIONES

PRIMERA. El art. 130 de la Constitución Española establece un reconocimiento constitucional de fomento de la modernización y desarrollo del sector primario. Así reza el art. 130 CE: «Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles».

SEGUNDA. El sector agrario está sujeto a los riesgos climáticos, del mercado y la variación de los precios. La presión fiscal trata de ajustar la renta real obtenida por los agricultores tras incidencias climatológicas: sequía, pedrisco, lluvias torrenciales, vientos fuertes y otros desastres naturales.

TERCERA. La Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) establece beneficios fiscales en las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes agrarios y permutas voluntarias en el ITPYAJD pues facilita el acceso a la propiedad. El arrendamiento mejora la competitividad de las explotaciones agrarias, aumenta su dimensión y garantizará su viabilidad.

La Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (LMEA) dispuso beneficios fiscales para préstamos, transmisión de explotación, explotación bajo una sola linde, transmisión parcial de explotaciones y fincas rústicas, permutas de fincas rústicas, inscripción registral y amortización del inmovilizado material de explotaciones asociativas en Actos Jurídicos Documentados del ITPYAJD .

CUARTA. Los sujetos pasivos del sector primario son los agricultores que pueden acogerse a los siguientes regímenes en el IVA: a) Régimen General (RG); b) Régimen Simplificado (RS) y c) Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) según la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

QUINTA. Estos regímenes fiscales del IVA pretenden sobre todo reducir las obligaciones formales y facilitar la incorporación al sistema fiscal al mayor número de explotaciones agrarias.

El Régimen General del IVA supone el cumplimiento de obligaciones formales y registrales estrictas. Las pequeñas y medianas empresas suelen acogerse al Régimen Especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca (REAGP), porque reducen las obligaciones formales y fiscales a su mínima expresión. Lo mismo sucede en el Régimen Simplificado (RS).

El Régimen Especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca (REAGP), establece una compensación a cobrar por los agricultores. El régimen simplificado requiere realizar declaración.

SEXTA. El Régimen simplificado (RS) y el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) están coordinados con el método de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La renuncia de alguno de ellos conlleva la exclusión de dicho método y al revés. Por eso no se puede compatibilizar el Régimen General con el Régimen Simplificado y con el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca.

SÉPTIMA. El elemento diferenciador para la agricultura en el IRPF y en el IVA en el método de estimación objetiva de las rentas consiste en el cálculo del porcentaje del valor de la producción, específico para cada producto. Este método es incompatible con el régimen de estimación directa, y su renuncia conlleva la renuncia al REAGP, siendo el elegido por alrededor de un millón de declarantes.

OCTAVA. El 84% de agricultores se acogen al Régimen Especial de la Agricultura, la Ganadería y la Pesca (REAGP en 2020, porcentaje muy similar en los últimos cuatro años. El 10 % son empresarios personales que se acogen al Régimen General (RG). El 3 % son empresas societarias acogidas al Régimen General (RG) y el 3 % al Régimen Simplificado (RS) en el 2020.

Sin embargo, la importancia económica, medida como el volumen de ventas sujeta a los distintos regímenes, pone de manifiesto que es el Régimen General, y dentro de éste las empresas societarias, las que aportan un mayor porcentaje sobre el total, en 2020 fue del 52,1%, mientras que en número éstas sólo representaron el 3% de los empresarios societarios agrarios adscritos al Régimen General (RG) y otro 3 % al Régimen Simplificado (RS) de estimación objetiva y 10 % al Régimen General (RG) de empresas personales.

NOVENA. El Régimen Simplificado de IVA presenta unas ventajas para el sector agrario por:

- a) La simplicidad del sistema inicial pero que se ha convertido en un sistema complicado.
- b) La rigidez en la aplicación de unos índices fijos que se ha tratado de corregir por distintos mecanismos que analizan la estructura de costes de las explotaciones, circunstancias excepcionales, que originan gastos extraordinarios, y otras circunstancias personales como los jóvenes agricultores y nueva instalación.
- c) La reducida presión fiscal indirecta ya que el agricultor se ha liberado de la mayoría de las obligaciones formales de la estimación directa.
- d) La obtención de rentas fiscales de las bases imposables estimadas son inferiores, que resultarían de la estimación directa, para casi todas las actividades agrarias.
- e) La variabilidad de los resultados obtenidos evidencia, por otra parte, una gran heterogeneidad en el tratamiento fiscal de las distintas actividades.

El Régimen Simplificado de IVA presenta unos inconvenientes para el sector agrario:

- a) Las continuas peticiones de reducción de los índices de rendimiento neto al amparo DE la normativa fiscal fundamentadas en circunstancias excepcionales como inundaciones, sequías, grandes disminuciones de los precios percibidos, o aumentos de los precios pagados, que se resuelven con reducción de los índices, con carácter general y otras con carácter sectorial o zonal.
- b) La imposibilidad de compensación de pérdidas de los contribuyentes ya que la reducción de los índices de rendimiento neto, incluso cero, lo que permiten es la reducción a cero de las bases imposables de las actividades afectadas.
- c) La magnitud del límite de actividades para acogerse al régimen de estimación objetiva; basado en la justicia tributaria.

DÉCIMA. Los sectores agrícolas están sufriendo situaciones adversas por la ausencia de rentabilidad por los altos costes de producción y el hundimiento de los precios de los productos en el mercado.

Con la crisis económica derivada de la pandemia, guerra de Ucrania, de Oriente Medio ha provocado la subida de los precios de la energía y combustibles lo que ha conllevado la subida de precios de los productos agrícolas en los mercados.

Es necesario llevar a cabo una reforma del método de módulos agrarios del IRPF e IVA adaptada a la realidad del sector agrario español, una mejora de la Política Agrícola Común y una protección de los productos agrícolas comunitarios y españoles frente a la entrada de productos no comunitarios.

Sería conveniente ajustar a la realidad económica actual que recoge los costes y rentas de explotaciones agrarias del Informe de la Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística de la Subsecretaría del Ministerio de Agricultura a los módulos agrarios de la Orden del Ministerio de Hacienda. Sería interesante una mejora de coordinación entre el Ministerio de Agricultura y el Ministerio de Hacienda para la consecución del principio tributario de neutralidad y equidad.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). *Coordinación e incompatibilidad de los regímenes especiales en IRPF-IVA 2024*. AEAT. Madrid. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Empresas_y_profesionales/Empresarios_individuales_y_profesionales/I.V.A./coordinacion.pdf

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). *Tipos de IVA 2024*. AEAT. Madrid, 2024. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/IVA/IVA_reperc/Tipos_IVA_2024.pdf,

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). *Manual de IVA, 2023*, AEAT, Madrid, 2023. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2023/capitulo-07-fiscalidad-pymes-regimen-simplificado/ambito-aplicacion-regimen-simplificado.html>

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). *Manual Práctico IVA 2023. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, 2023*. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2022/capitulo-06-regimenes-especiales-iva/regimen-especial-agricultura-ganaderia-pesca.html>

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), AEAT, Madrid, 2024. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G418.shtml>

AYUDA PYMES .¿Cuántos Autónomos hay en España? Disponible en: <https://ayudatpymes.com/gestron/cuantos->

BATANERO HERNÁN, A. I. «Revisión del sistema de tributación por módulos agrarios». *Crónica Tributaria*, num. 152/2014, 2014, Madrid.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. *Economía del Sector Público. Fórmulas, Esquemas, Resúmenes y Gráficas*. Dykinson, Madrid, 2012.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L.: «Fiscalidad de la energía eólica marina en España», en OLIVARES A. (Dir.): *Derecho y Economía Azul. Desafíos para su implementación*. Aranzadi. 2023.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L.: «La aplicación de la Inteligencia Artificial en la Agencia Tributaria», en MARCOS CARDONA, M., SELMA PENALVA, V.: *El fraude fiscal en un entorno de digitalización*. Ediciones Laborum S.L, Murcia, 2023.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L.: «La lucha contra el fraude fiscal desde el punto de vista de la Inteligencia Artificial», en PITA GRANDAL A. MALVÁREZ PASCUAL L. A., RUIZ HIDALGO C. (Dires.): *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*. Editorial Aranzadi. Pamplona. 2023.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. *Practicum Fiscal. Teoría, Práctica, Fórmulas y Esquemas*, Dykinson, Madrid, 2016.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. «Un nuevo ajuste a los autónomos con los módulos del IRPF», El Adelantado de Segovia, publicado el 31-12-2023.

LEFEBVRE. *Memento Fiscal 2023*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2023.

MARTÍN GARCÍA. M. «El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias». *Revista española de estudios agrosociales y pesqueros*, núm. 189, 2000.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. *El Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural*, MAPA, Madrid, 2003.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE. *Fiscalidad Agraria y Pesquera en España, Análisis y prospectiva*. Publicaciones de la SGAPC, Núm. Septiembre 2016.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE *Medidas fiscales para los regadíos*. MAPA. Madrid, 2023.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. *Memoria anual 2022 Agricultura, Pesca y Alimentación en España*. MAPA. Madrid, 2023.

MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. Subdirección General de Análisis, Coordinación y Estadística. Subsecretaría. Ministerio de Agricultura. *Resultados técnico-económicos de Olivar y viñedo 2021. ECREA 2.0*. MAPA. Madrid, 2023.

OCDE-FAO. *Perspectivas Agrícolas 2023-2032*, OCDE-FAO. 2023.

PATÓN GARCÍA, G. *Fiscalidad agraria: especial referencia a OCDE y España*, Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF Núm. 34, Diciembre 2012.

WOLTERS KLUWER. *Cómo informar los rendimientos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en régimen de estimación objetiva por módulos*. A3Responde.

WOLTERS KLUWER. Disponible en: <https://a3responde.wolterskluwer.es/documentos/a3asesor-ren/rendimientos-de-actividades-agricolas-ganaderas-forestales-modulos.html>

WOLTERS KLUWER. *Módulos Agrarios*. 2024. A3Responde, WOLTERS KLUWER. Disponible en: <https://a3responde.wolterskluwer.es/documentos/a3asesor-eco/modulos-agrarios.html>

(1)

Grupo de Investigación UNIR: Derecho, Sostenibilidad y Nuevas Tecnologías. Proyecto propio de Investigación UNIR 2022: «La adaptación normativa para la neutralidad climática. Caso de estudio: el nuevo régimen jurídico para la energía eólica marina en España (BLUE ENERGY)», Referencia B0036, del Programa de financiación de proyectos propios de investigación UNIR 2022-2024.

- (2) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- (3) MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. *El Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural. La Fiscalidad del sector agrario en España*. MAPA, Madrid, 2003, pp.-403-413. Disponible en: <https://www.mapa.gob.es/es/ministerio/servicios/informacion/plataforma-de-conocimiento-para-el-medio-rural-y-pesquero/biblioteca-virtual/libros-blancos/agricultura-t1.aspx>.
- (4) Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-16257>
- (5) Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de las cooperativas (LRFCA). Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-30735>
- (6) OCDE-FAO: *Perspectivas Agrícolas 2023-2032*. Disponible en: <https://www.oecd.org/publications/ocde-fao-perspectivas-agricolas-22184376.htm>,
- (7) MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE: *Fiscalidad Agraria y Pesquera en España, Análisis y prospectiva*. Publicaciones de la SGAPC, Número septiembre 2016. P-1.
- (8) FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. *Economía del Sector Público. Fórmulas, Esquemas, Resúmenes y Gráficas*. Dykinson, Madrid, 2012, pp. 118-119.
- (9) MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE (2016). *Fiscalidad Agraria y Pesquera en España, Análisis y prospectiva*. Publicaciones de la SGAPC, Número septiembre 2016. P 1,
- (10) FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. «Fiscalidad de la energía eólica marina en España», en OLIVARES A. (Dir.): *Derecho y Economía Azul. Desafíos para su implementación*, Aranzadi, Pamplona, 2023, pp.387-431.
- (11) Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPAJD), Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1993-25359>
- (12) Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD). Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-15071>
- (13) Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-16257>
- (14) MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. *El Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural, La Fiscalidad del sector agrario en España*. MAPA, Madrid, 2003, pp. 403-413.
- (15) Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>
- (16) Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925>
- (17) FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. *Practicum Fiscal. Teoría, Práctica, Fórmulas y Esquemas*. Dykinson. Madrid. 2016, p. 695.
- (18) MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE. *Fiscalidad Agraria y Pesquera en España, Análisis y prospectiva*. Publicaciones de la SGAPC, Número septiembre 2016, p. 1.
- (19) AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). *Coordinación e incompatibilidad de los regímenes especiales en IRPF-IVA*, 2024. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Ficheros/Empresas_y_profesionales/Empresarios_individual_es_y_profesionales/I.V.A./coordinacion.pdf
- (20) MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. Informe Anual de Indicadores Agricultura, Pesca y Alimentación 2022. Fiscalidad Agraria. MAPA. Madrid, 2023, p. 284.
- (21) MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. Informe Anual de Indicadores Agricultura, Pesca y Alimentación 2022. Fiscalidad Agraria. MAPA. Madrid, 2023, p. 290.
- (22) AYUDA PYMES .¿Cuántos Autónomos hay en España? . Disponible en: <https://ayudatpymes.com/gestron/cuantosautonomos-hay-en->

- (23) MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. Informe Anual de Indicadores Agricultura, Pesca y Alimentación 2022. Fiscalidad Agraria. MAPA. Madrid, 2023, p. 291.
- (24) MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. Informe Anual de Indicadores Agricultura, Pesca y Alimentación 2022. Fiscalidad Agraria. MAPA. Madrid, 2023, p. 289.
- (25) MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. Informe Anual de Indicadores Agricultura, Pesca y Alimentación 2022. Fiscalidad Agraria. MAPA. Madrid, 2023, p. 291.
- (26) FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. *Practicum Fiscal. Teoría, Práctica, Fórmulas y Esquemas*, Dykinson, Madrid. 2016, p. 726.
- (27) AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). *Tipos de IVA 2024*. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/IVA/IVA_reperc/Tipos_IVA_2024.pdf
- (28) MINISTERIO DE AGRICULTURA, ALIMENTACIÓN Y MEDIO AMBIENTE. *Fiscalidad Agraria y Pesquera en España, Análisis y prospectiva*. Publicaciones de la SGAPC, Número septiembre 2016, p. 5.
- (29) FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. *Practicum Fiscal. Teoría, Práctica, Fórmulas y Esquemas*. Dykinson. Madrid. 2016.
- (30) AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). *Manual Práctico IVA 2023*. Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, 2024.
- (31) LEFEBVRE. *Memento Fiscal 2023*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2023, p. 1511.
- (32) AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) *Presentación del inventario de existencias por inicio o cese de actividad sujeta a regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*, AEAT, Madrid, 2024. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientooini/G418.shtml>
- (33) Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2024 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: Disponible en: https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/822686-orden-hfp-1359-2023-de-19-dic-desarrolla-para-el-ano-2024-el-metodo-de-estimacion.html
- (34) 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. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>
- (35) Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925>
- (36) MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. *Memoria anual 2022 Agricultura, Pesca y Alimentación en España*. MAPA. Madrid, p. 390.
- (37) Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 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. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2022-20025>
- (38) Orden HFP/405/2023, de 18 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2022 los índices de rendimiento neto y la reducción general 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: Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2023-9955
- (39) GARCÍA DE PABLOS, J. F. «Un nuevo ajuste a los autónomos con los módulos del IRPF», El Adelantado de Segovia, 31-12-2023.
- (40) AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT). *Manual de IVA*, 2023, AEAT, Madrid, 2023. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2023/capitulo-07-fiscalidad-pymes-regimen-simplificado/ambito-aplicacion-regimen-simplificado.html>
- (41) FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. *Practicum Fiscal. Teoría, Práctica, Fórmulas y Esquemas*. Dykinson. Madrid. 2016, p. 801.
- (42) BATANERO HERNÁN, A. I. «Revisión del sistema de tributación por módulos agrarios». *Crónica Tributaria*, num. 152/2014, 2014, p. 63.
- (43)

- (44) FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L.: «La lucha contra el fraude fiscal desde el punto de vista de la Inteligencia Artificial», en PITA GRANDAL A. MALVÁREZ PASCUAL L. A., RUIZ HIDALGO C. (Dires.): *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*. Editorial Aranzadi. Pamplona. 2023, p. 263 y 265.
- (45) FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L.: «La aplicación de la Inteligencia Artificial en la Agencia Tributaria», en MARCOS CARDONA, M., SELMA PENALVA, V.: *El fraude fiscal en un entorno de digitalización*. Ediciones Laborum S.L, Murcia, 2023, p. 50-51.
- (46) WOLTERS KLUWER. *Módulos Agrarios*. 2024. *A3Responde*, WOLTERS KLUWER. Disponible en: <https://a3responde.wolterskluwer.es/documentos/a3asesor-eco/modulos-agrarios.html>
- (47) WOLTERS KLUWER. *Cómo informar los rendimientos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en régimen de estimación objetiva por módulos*. *A3Responde*, WOLTERS KLUWER Disponible en: <https://a3responde.wolterskluwer.es/documentos/a3asesor-ren/rendimientos-de-actividades-agricolas-ganaderas-forestales-modulos.html>
- (48) WOLTERS KLUWER. *Cómo informar los rendimientos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en régimen de estimación objetiva por módulos*. *A3Responde*, WOLTERS KLUWER . Disponible en: <https://a3responde.wolterskluwer.es/documentos/a3asesor-ren/rendimientos-de-actividades-agricolas-ganaderas-forestales-modulos.html>
- (49) MARTÍN GARCÍA. M. «El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias». *Revista española de estudios agrosociales y pesqueros*, núm. 189, 2000, págs. 49-78