

EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL SECTOR AGRARIO: FUNDAMENTACIÓN Y NECESIDAD DE REVISIÓN

Ana Isabel Batanero Hernán
Programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Sociales de la UNED

Fecha de recepción: 24 de septiembre de 2018
Fecha de aceptación: 12 de noviembre de 2018

RESUMEN: El artículo 130 del Título VII de la Constitución Española, establece que los poderes públicos, por mandato constitucional, tienen que atender a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos, pero con carácter prioritario en la agricultura, la ganadería y la pesca, justificando este carácter por la necesidad “de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”. En este artículo se pretende realizar un análisis de la fiscalidad actual de los sectores de olivicultura y caprino de leche, haciendo una estimación de sus índices de rendimiento neto a partir de los Informes Técnico-Económicos que elabora anualmente el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, de forma que se adapte el sistema de módulos a las modificaciones de carácter estructural, respecto a las variables económicas de los rendimientos sobre los que actúa. El esfuerzo a realizara la hora de contribuir debe corresponderse con la renta obtenida y con la situación socioeconómica de los contribuyentes, es decir, dicha carga fiscal debe estar ajustada a su capacidad económica real, desde el punto de vista de la justicia tributaria. Por todo ello, sería conveniente llevar a cabo una revisión periódica del sistema de módulos agrarios del IRPF, que tenga en cuenta que en la actualidad hay algunos sectores cuya tributación no es proporcional a su rentabilidad real, al margen de reducciones puntuales de carácter temporal debidas principalmente a adversidades climáticas sufridas en ciertas zonas afectadas. Se hace necesario reforzar el sistema de estimación objetiva del IRPF respecto al sector agrario para hacerlo más equitativo, dotándolo de herramientas de control y de revisión, que le permitan adaptarse mejor a las situaciones socioeconómicas de los agricultores y ganaderos en cada momento.

ABSTRACT: The current Spanish Constitution recognizes that the authorities, according to the Constitution, have to pay attention to the modernization and development of all corporate and economy sectors, although the priority will be agricultural, cattle rising and fishing sectors, due to the need of putting on a level the standard of living for Spanish people.

This article tries to analyse the current taxation of the olive growing sector and milk caprine sector, considering and doing an estimation of their level of achievement starting from the annual report provided by the Spanish Agricultural, Fishing and Food Ministry.

Simultaneously this article expects that the System of Modules will adapt the structural changes, concerning the economic variables of the affected achievements. The effort to contribute should be proportional to earned incomes and to socioeconomic position of taxpayer. It means that such tax burden should fit the real purchasing power, since the tax system point of view.

Therefore, it would be convenient a periodic revision of the Personal Income Tax agricultural sectors system. This revision should consider that nowadays some sectors have a taxation out of proportion, related their real profitability, keeping out some provisional reduction on time mainly due to weather severity on some disaster areas. It is needed pay further attention to the objective estimation of the Personal Income Tax concerning the agricultural sector, in order to increase their equitable distribution, providing some tools of control and checking to increase the adaptation of farmers and stockbreeders to the contemporary socioeconomic situation.

KEYWORDS: Agricultural taxation, agricultural modules, agricultural sector, objective estimation, net yield index.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad agraria, módulos agrarios, estimación objetiva sector agrario, índices de rendimiento neto.

SUMARIO: 1. VISIÓN PANORÁMICA DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL SECTOR AGRARIO: LA REDUCCIÓN DEL FRAUDE TRIBUTARIO; 2. ACTUALIZACIÓN DE LOS ÍNDICES DE RENDIMIENTO AGRARIO NETO: ANÁLISIS Y ESTIMACIONES: A. SECTOR DE OLIVICULTURA: B. SECTOR DE CAPRINO DE LECHE; 3. INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LOS ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO DE LA OLIVICULTURA Y CAPRINO DE LECHE; 4. CONCLUSIONES; 5. BIBLIOGRAFÍA

1. VISIÓN PANORÁMICA DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL SECTOR AGRARIO: LA REDUCCIÓN DEL FRAUDE TRIBUTARIO

La Constitución Española, en su artículo 130.1, reconoce las especiales necesidades de fomento y apoyo que presenta el sector primario e impone la obligación a los poderes públicos de promover su modernización y desarrollo. Entre los medios empleados por la Administración para fomentar la actividad agraria se encuentra la política tributaria

En este sentido, el tributo puede actuar promocionando e incentivando ciertas actividades a través de beneficios fiscales, siempre y cuando éste incorpore un índice de capacidad económica y satisfaga los criterios económicos o sociales amparados por la Carta Magna, requisitos ambos que pueden concurrir en los beneficios fiscales al sector primario. Por una parte, el propio artículo 130 de la Constitución¹ reconoce que los niveles de renta de los diferentes sectores económicos deben equipararse (pero en las actividades agrarias se registran niveles inferiores a la media), mientras que, por otra, su finalidad última responde a intereses generales, como son el desarrollo de todos los sectores económicos y los intereses generales, como es la equiparación de la renta².

Con carácter general, por la vía de la imposición tanto directa como indirecta, los diversos países apoyan en mayor o menor medida a ciertos sectores o subsectores económicos, propiciando reformas estructurales, fomentando la actividad de determinados tipos de empresas y en definitiva modificando las condiciones de competitividad de las empresas y sectores.

En el método de estimación objetiva del IRPF la mayoría de los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas se fijaron en 1995, año en que entraron dichas actividades en este

¹El artículo 130 del Título VII, Economía y Hacienda, de la Constitución española, establece 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”.

²En el capítulo 7 del Libro Blanco sobre “La Fiscalidad del sector agrario en España” se afirma que todas las medidas de modificación de la fiscalidad que se puedan adoptar tendrán un claro propósito: encaminar una reforma que modernice las estructuras productivas y equipare las condiciones de vida y trabajo de los profesionales de la agricultura con los de otros sectores de la economía nacional, facilitando, a su vez, las nuevas incorporaciones de mujeres y jóvenes agricultores y su permanencia en las tareas agrícolas.

Este trato diferencial ya se contenía en el Tratado de Roma, que se pronunciaba en el mismo sentido, sobre la necesidad de un trato diferenciado para el medio rural.

sistema de determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices y módulos, a través de la Orden de 29 de noviembre de 1994. Dicha Orden ya establecía la obligatoriedad de actualizar, en función de la evolución experimentada por los factores económicos o de otro tipo que intervengan en la formación del rendimiento neto o cuota a ingresar de las actividades o sectores de actividad, los distintos índices o módulos aplicables.

Este sistema de determinación del rendimiento neto de las pequeñas y medianas empresas de aplicación voluntaria se implantó para el sector agrario con dos claros efectos positivos: la incorporación en cuanto a la declaración de la renta de forma normalizada de todos los activos agrarios, así como un claro incremento de la recaudación tributaria respecto al anterior sistema por coeficientes.

A diferencia de lo que ocurre en los demás sectores de actividades económicas, en el método de estimación objetiva, para el sector agrario, fueron establecidos ciertos índices de rendimiento neto previamente calculados en relación directa con el rendimiento esperado de cada tipo de actividad agrícola, pecuaria, forestal o de pesca.

De modo que para el sector agrario, el sistema de módulos resulta mucho más transparente que para los sectores no agrarios. Ello es debido a que, a diferencia de éstos, se obliga a los contribuyentes a declarar los ingresos obtenidos en el ejercicio de la actividad agraria y hay que recordar, que la modificación del régimen de estimación objetiva tiene su origen en de la voluntad de la lucha contra el fraude, manifestada reiteradamente; por tanto, podemos considerar que a diferencia de lo que pueda ocurrir en el resto de sectores, en el agrario las posibilidades de cometer fraude se reducen considerablemente.

Como afirma L.M. MULEIRO PARADA “la determinación objetiva que se refiere a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales presenta una característica singular que la diferencia del régimen de determinación objetiva previsto para el resto de las actividades económicas, pues los índices en este supuesto concreto se aplican sobre el volumen de ingresos de la actividad. Esto supone que detrás de la aplicación de los índices de rendimiento neto, existen unos porcentajes que el legislador considera como rendimiento medio de la actividad económica correspondiente, por lo que se trata de un régimen de estimación objetiva a *forfait*. Aunque existen unos índices que funcionan como medios de determinación de la base imponible, tales instrumentos se aplican sobre el volumen de ingresos de la actividad económica desarrollada y en la medida en que se toman en consideración los ingresos, el régimen no es indiciario y se acerca más a un régimen de determinación directa simplificada”³.

En las actividades agrarias existe obligación de retener cuando los rendimientos satisfechos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera, a diferencia de la mayoría del resto de actividades empresariales en las que no existe dicha obligación y, por tanto, indudablemente tienen mayor facilidad para la evasión fiscal.

Como destaca el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación “con carácter general, el sistema tributario aplicable al sector agrario venía siendo, a partir de la reforma de 1977, el mismo que se aplicaba al resto de los sectores económicos. Sin embargo, desde entonces, se han introducido modificaciones en el régimen fiscal agrario, para acomodarlo a la realidad específica del sector. El objetivo principal de estas modificaciones es el de incorporar de forma creciente el sector agrario al sistema tributario facilitando y simplificando las obligaciones formales en su tratamiento fiscal”⁴.

Este método asegura una simplificación en las normas de determinación del rendimiento neto estableciendo obligaciones contables y registrales asumibles, tan necesarias en sectores como el agrario, que cuenta con unas limitaciones evidentes.

Entre las obligaciones de llevanza de libros-registros, los agricultores y ganaderos acogidos al régimen de estimación objetiva deben llevar obligatoriamente el Libro de Ventas e Ingresos, donde, al margen de los ingresos por ventas, deben incluirse las subvenciones e

³ L.M. MULEIRO PARADA, “La paulatina reforma de los módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Revista de Contabilidad y Tributación* número 400. Centro de Estudios Financieros, SL, 2016, p. 68.

⁴ AgrInfo-Enfoque. Núm. E3. “Fiscalidad Agraria y Pesquera”. Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente. www.mapama.gob.es, 2007.

indemnizaciones que reciban. En suma, este método ejerce un control total del volumen de ingresos (evitando así el fraude fiscal prácticamente en su totalidad), a diferencia de lo que ocurre con la gran mayoría de las actividades empresariales, que no están sujetas a retención y no tienen la obligación de llevar este Libro de Ventas e Ingresos.

En este sector, si el volumen de los rendimientos íntegros del agricultor o ganadero supera una determinada magnitud, tal y como se analiza más adelante, dichas actividades quedan excluidas de la aplicación de este método de estimación objetiva, por lo que la forma de determinación de la base imponible del IRPF está ideada para pequeños empresarios, como son algunos agricultores y ganaderos.

Según los últimos datos publicados en 2015, se acogen a este método de estimación objetiva 958.684 agricultores y ganaderos y optan por el régimen especial simplificado del IVA en 2015, un número 18.851 de este mismo sector, de un total de 255.196 contribuyentes del régimen especial⁵.

Parece, en buena lógica, necesario revisar los índices de rendimiento neto de la estimación objetiva para el sector agrario, al menos bienalmente, para adaptarlos a la realidad del sector. En la actualidad esto no se lleva a cabo, sino se reiteran los índices aplicados en años anteriores.

En este punto, una fórmula óptima de actualizar bienalmente tales índices y módulos sería recurrir a los Informes Técnico-Económicos elaborados cada año por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, a través de la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación, ya que proporciona datos relativamente actualizados para poder realizar las estimaciones.

Habría que comparar la situación actual de algunos de los sectores agrarios, con situaciones pasadas que sirvieron como referencia para fijar sus índices de rendimiento neto en 1995.

El período de tiempo establecido como período objeto de estudio es el comprendido entre 1995 (año en que se incluyeron por primera vez las actividades agrarias en el método de estimación objetiva por signos, índices y módulos) y 2014 (últimos datos disponibles a través de los Informes Técnico-Económicos).

Estimamos los índices de rendimiento neto de dos sectores representativos, como son el de olivicultura y el de caprino de leche, mediante una fórmula de cálculo y a partir de la información necesaria obtenida de los Informes Técnico-Económicos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (en adelante MAPA).

Hacemos especial énfasis en la situación del sector agrario español en 2014-15, régimen de estimación objetiva aplicado en la actualidad y a la necesidad de realizar actualizaciones, al menos bienales, de los índices de rendimiento neto de los diferentes sectores. Aconsejamos esta periodicidad dado que en un período de dos años no suelen producirse cambios sustanciales en los rendimientos y, por otro parte, así el MAPA contaría con un margen prudente para la debida actualización de sus datos.

En las actividades agrarias no hay una especial incidencia del fraude fiscal, pues desde que éstas se incluyeron en el régimen de estimación objetiva, están sujetas a un porcentaje de retención (que es del 2%, excepto para actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, que es de un 1%). En las actividades agrarias, frente al resto de actividades acogidas a estimación objetiva, sí se tributa en función de las rentas obtenidas por el contribuyente, ya que se aplica un porcentaje a los ingresos reales obtenidos.

Dicho porcentaje es diferente para cada actividad dependiendo del conjunto en que se encuentre; para el ejercicio 2018⁶ estos grupos son los siguientes:

⁵Estadística por partidas AEAT del IRPF e IVA. www.agenciatributaria.es, 2016.

⁶ Recogidos en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 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.

<i>Actividad</i>	<i>Índice de rendimiento neto</i>
<i>Actividad dedicada a la obtención de remolacha azucarera y ganadera de explotación de ganado porcino de carne, de ganado bovino de carne, de ganado ovino de carne, de ganado caprino de carne, avicultura y cunicultura</i>	0,13 <i>(Si hay transformación, elaboración o manufactura: 0,23)</i>
<i>Actividad forestal con un “período medio de corta superior a 30 años</i>	0,13 <i>(Si hay transformación, elaboración o manufactura: 0,23)</i>
<i>Actividad ganadera de explotación de ganado bovino de leche</i>	0,20
<i>Actividad agrícola dedicada a la obtención de cereales, cítricos, frutos secos, horticultura, patata, leguminosas, uva para vino de mesa sin denominación de origen, productos del olivo y hongos para el consumo humano y ganadera de explotación de ganado porcino de cría, de ganado bovino de cría, de ganado ovino de leche, de ganado caprino de leche y apicultura</i>	0,26 <i>(Si hay transformación, elaboración o manufactura: 0,36)</i>
<i>Actividad forestal con un “período medio de corta igual o inferior a 30 años</i>	0,26 <i>(Si hay transformación, elaboración o manufactura: 0,36)</i>
<i>Actividad agrícola dedicada a la obtención de arroz, uva para vino de mesa con denominación de origen, oleaginosas y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados y forestal dedicada a la extracción de resina</i>	0,32 <i>(Si hay transformación, elaboración o manufactura: 0,42)</i>
<i>Actividad dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, algodón, frutos no cítricos, tabaco, otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados y servicios de cría, guarda y engorde de cualquier tipo de ganado.</i>	0,37 <i>(Si hay transformación, elaboración o manufactura: 0,47)</i>
<i>Actividad dedicada a la obtención de plantas textiles y uva de mesa, actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales</i>	0,42 <i>(Si hay transformación, elaboración o manufactura: 0,52)</i>
<i>Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales</i>	0,56

Fuente: elaboración propia a partir de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre.

Por lo tanto, en el sector agrario la renta percibida por el contribuyente sí es relevante para la determinación de la cuota.

Es importante resaltar el papel estratégico que tiene el sector agrario en España, no sólo en términos de producción económica, dada su contribución a la seguridad alimentaria con un

suministro de alimentos sanos y de calidad, sino fundamentalmente porque es una pieza esencial para la vertebración del territorio nacional, proporcionando servicios y hábitat claves para la conservación de la biodiversidad y, a mayor abundamiento al proporcionar empleo a lo largo del territorio evitando así la despoblación de muchas comarcas. Si a esto unimos la debilidad económica sempiterna de este sector –con un rendimiento inferior al de otros sectores– dada su enorme dependencia de las condiciones atmosféricas, se justifica sobradamente la existencia de un trato diferenciado para el sector agrario, que encuentra su apoyo en la propia Constitución y en la normativa de la Unión Europea.

El sector agrario es también valor de gran futuro, extremo que ya se apreció con claridad durante los Pactos de la Moncloa, cuando se definió el sector agrario como sector estratégico y de futuro⁷.

Como ya hemos señalado, el método objetivo de estimación ha ido implantándose en el sector agrario, al suponer una simplificación del cálculo del rendimiento neto a efectos del IRPF, al limitarse a un porcentaje de los ingresos reales (valor de venta de los productos más el importe de ciertas subvenciones ligadas a cada uno de ellos) y, finalmente, porque en este régimen se reducen exigencias y requisitos formales.

Es decir, se tributa aplicando un porcentaje sobre los ingresos de la actividad agraria (tanto ingresos por ventas como por subvenciones).

En los últimos años, más del 90% de los empresarios agrarios se han acogido al sistema de módulos⁸, principalmente dada la mencionada simplificación de las obligaciones formales exigidas y las considerables limitaciones existentes, en este sentido, para las pequeñas explotaciones del campo.

El sistema de estimación objetiva, bien acogido por los agricultores, inicialmente sólo contemplaba su aplicación para los productos estrictamente agrícolas o ganaderos, sin embargo, se han ido incorporando a lo largo de los años otras actividades, como las forestales, el turismo rural, la artesanía, las actividades recreativas o de ocio y la transformación, elaboración o manufactura de los productos primarios.

Por otro lado, hay que destacar que el IRPF, a través de diferentes órdenes ministeriales⁹ de reducción de los índices de rendimiento neto, ha sido con frecuencia un instrumento de alivio de diversos tipos de daños catastróficos en el sector agrario. La publicación anual de dichas órdenes para paliar los daños, recogen una pluralidad de reducciones de los índices de rendimiento neto de la estimación objetiva del IRP. Sin embargo, no hay que olvidar que estas reducciones son circunstanciales (normalmente aplicables únicamente para uno o dos años) y atendiendo exclusivamente adversidades climáticas o situaciones muy concretas de ese ejercicio (heladas, pedrisco, sequía, etc.).

La experiencia acumulada aconseja sucesivas reformas en este método, para adaptarlo a la realidad económica del sector. Concursas nuevos problemas a los que hay que ir aportando soluciones legales innovadoras¹⁰.

Sabido es que, en la actualidad, varios de los sectores agrícolas y ganaderos están en crisis, desde el lácteo hasta el cerealista, pasando por el vino, el aceite, las frutas y hortalizas, el ovino o el porcino; presentan una ausencia de rentabilidad originada por una profunda crisis de mercado con precios hundidos y costes de producción disparados.

En definitiva, y conforme a lo anteriormente expuesto, podría señalarse que, dentro de la estimación objetiva, la agricultura constituye un supuesto específico, ya que sigue el criterio de índices de rendimiento neto (previamente calculados que están en relación con el rendimiento esperado de cada actividad agrícola, ganadera y forestal) y no específicamente de módulos

⁷ Así lo calificó Ramón Tamames. Catedrático de Estructura Económica. Cátedra Jean Monet de la Unión Europea. www.mapama.gob.es/ministerio/pags/Biblioteca/fondo/pdf/14252_17

⁸ “Peligra la tributación en módulos de las sociedades civiles agrarias”. *Diario de Sevilla*. AGR Andalucía. 2015.

⁹ Para 2017: Orden HFP/335/2018, de 28 de marzo. Para 2016: Orden HFP/377/2017, de 28 de abril. Para 2015: Orden HAP/663/2016, de 4 de mayo.

¹⁰ La mayoría de las explotaciones agrarias tributan en IRPF, no obstante, para un mejor análisis de las modificaciones introducidas en la última reforma del Impuesto sobre Sociedades consultar M. CRESPO, 2016.

objetivos. Así, la propia Administración, al estar dichos ingresos sujetos a retención, conoce las ventas y las subvenciones percibidas, lo que hace que su actividad, desde el punto de vista tributario, a la vez que es sencilla en cuanto a la gestión, también está controlada respecto a su contribución.

Por otro lado, las negociaciones de la Mesa de Fiscalidad Agraria, creada al amparo del acuerdo firmado el 7 de diciembre de 2005, en la que representantes del Gobierno español y del sector agrario y formada por las principales Organizaciones Profesionales Agrarias y los Ministerios de Economía y Hacienda y de Agricultura, Pesca y Alimentación, están prácticamente paralizadas. Esta mesa sería el foro ideal donde plantear la necesidad de revisar cada sector de forma individual para ajustar los índices de rendimiento neto en estimación objetiva del IRPF a la situación económica actual de cada sector.

Resulta preceptivo comparar la actual coyuntura del sector agrario tanto con situaciones pasadas que sirvieron de referencia para fijar módulos agrarios, como con los últimos datos disponibles de las principales variables económicas de cada sector.

Si nos centramos en los datos reflejados en los Informes Técnico-Económicos de explotaciones agrícolas y ganaderas elaborados por la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, para dos sectores concretos, como son el de la olivicultura y el del caprino de leche, cuyos últimos informes se han realizado en 2014, vamos a comprobar si para los ejercicios 2015, 2016, 2017 y 2018 se ha realizado algún ajuste para conseguir la necesaria adaptación a la situación real de dichos sectores.

Para ello es necesario estimar, mediante datos actualizados de producción bruta y costes medios disponibles, los índices de rendimiento neto del régimen de estimación objetiva del IRPF para los dos sectores agrarios mencionados. De este modo será posible evaluar si los aplicados actualmente se corresponden o no con su realidad económica.

2. ACTUALIZACIÓN DE LOS ÍNDICES DE RENDIMIENTO AGRARIO NETO: ANÁLISIS Y ESTIMACIONES

La necesidad de actualización de determinados índices de rendimiento agrario neto se fundamenta en principios constitucionales de justicia fiscal que no pueden ser obviados, ya que son plenamente aplicables y reconocidos en el artículo 31.1 de la Constitución.

En este trabajo hemos estimado los índices de rendimiento neto para los sectores de olivicultura y caprino de leche, grupos cuyas circunstancias se han alterado profundamente desde 1995 y reclaman una necesaria reforma. En los últimos años no han sido objeto de revisión y son núcleos representativos desde el punto de vista de la Producción de la Rama Agraria (formada por la Producción Final Vegetal y por la Producción Final Ganadera).

Los datos de partida de la investigación son los facilitados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA), que a través de la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación confecciona análisis sobre los resultados técnico-económicos de las explotaciones agrícolas y ganaderas de las distintas CCAA, recogidos en la base de datos: Análisis de la economía de los sistemas de producción (AESP). En particular profundizan en materia de costes y rentabilidad de diversos cultivos y actividades ganaderas en varias CCAA.

Empleamos los últimos estudios sobre resultados técnico-económicos de explotaciones agrarias publicados (elaborados con datos de 2014, últimos disponibles a la fecha de conclusión de este trabajo).

Estos trabajos constituyen un valioso instrumento para comparar los resultados técnico-económicos alcanzados por distintas explotaciones, con similares estructuras productivas, permitiendo analizar las diferencias de rentabilidad obtenidas por la misma actividad, desarrolladas con distintas tecnologías.

La integración de esta información a escala autonómica y nacional, permite estudiar las características estructurales de las explotaciones agrarias y su incidencia en los costes de

producción y rentabilidad. Para las estimaciones de estos índices, no se olvida que la aplicación informática permite analizar cada uno de los factores intervinientes en los sistemas de producción, determinar el resultado económico de las explotaciones homogéneas y evaluar los costes de producción de cada uno de los cultivos.

En el cálculo de los márgenes y costes de producción, los gastos directos del *cultivo*: suministros (semillas, fertilizantes, productos fitosanitarios y otros), maquinaria y mano de obra contratadas específicas, no presentan problemas, ya que se atribuyen en su totalidad a dicho cultivo. Sin embargo, en el punto relativo a los costes generales de mano de obra, maquinaria empleada y gastos indirectos, a los diversos cultivos de la explotación, concurren ciertas desviaciones y dificultades para su apreciación.

Los criterios establecidos para el reparto de estos costes se basan en dos variables que definen la importancia de cada cultivo dentro de la explotación: superficie y producto bruto. De la misma manera, en la determinación de los costes de producción, los gastos directos de cada *ganado* en suministros (cultivos para el ganado, pastos, rastrojeras y montaneras, forrajes y subproductos, piensos, productos zoonosanitarios, compras de animales para cebo, otros suministros y reemplazo), así como la maquinaria y mano de obra contratadas específicamente, no presenta ningún conflicto, ya que se atribuyen en su totalidad al ganado correspondiente. Sin embargo, para atribuir los costes de mano de obra asalariada y maquinaria generales de la explotación, así como para los gastos indirectos pagados y calculados para cada uno de los ganados, nos encontramos con notables dificultades.

En los informes citados, la selección de las explotaciones colaboradoras se ha efectuado de tal forma que su superficie y sus sistemas de producción sean representativos de las comarcas en que se encuentran.

Nuestro objetivo es adecuar el módulo aplicable a la realidad de los dos sectores representativos, a la rentabilidad de las explotaciones agrícolas y ganaderas. Para ello se han considerado los costes de producción de cada uno de los sectores estudiados, eliminando los gastos que suponen otros costes indirectos, los cánones de arrendamiento y las amortizaciones, que poseen un tratamiento diferenciado en el cálculo del módulo.

Estimamos los índices de rendimiento neto de cada sector mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Índice} = \frac{\text{Producto Bruto} - \text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}} = 1 - \frac{\text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}}$$

Donde:

$$\text{Producto bruto} = \text{Total Producto bruto de la actividad} + [(\text{Ingresos actividad}/\text{Ingresos totales}) * \text{subvenciones desacopladas}^{11}]$$

La información recogida para algunos sectores de los Informes Técnico-Económicos del MAPA, está referida a Orientaciones Técnico-Económicas (OTE), es decir, está referida a explotaciones

¹¹ Se entiende por ayudas desacopladas las desvinculadas totalmente a la producción, habiéndose asignando unos derechos de pago a cada agricultor en función de un período de referencia. En la Reforma de la PAC de 2003, España optó por un desacoplamiento parcial de las ayudas, de tal forma que una parte importante quedó desacoplada y otra acoplada al mantenimiento de la actividad. Este nuevo modelo, el régimen de pago único, comenzó a aplicarse en España progresivamente a partir del año 2006.

dedicadas a más de un producto, pero la Unión Europea, define esta clasificación, según la importancia relativa del margen bruto estándar de cada actividad productiva, que siempre debe ser superior a los dos tercios del margen bruto estándar total.

Hay que señalar que, en el estudio por OTE, que es el que vamos a utilizar para hacer las estimaciones, las subvenciones desacopladas (aquellas desvinculadas de la producción, fundamentalmente constituidas por la ayuda del régimen de pago único), en todos los sectores agrícolas se han repartido en proporción a los ingresos de cada actividad productiva sobre los totales de cada explotación, incrementando el producto bruto en dicha cuantía.

$$\text{Gastos} = \text{Coste de producción completo}^{12} - \text{Otros costes indirectos} - \text{Canon de arrendamiento} - \text{Amortizaciones}$$

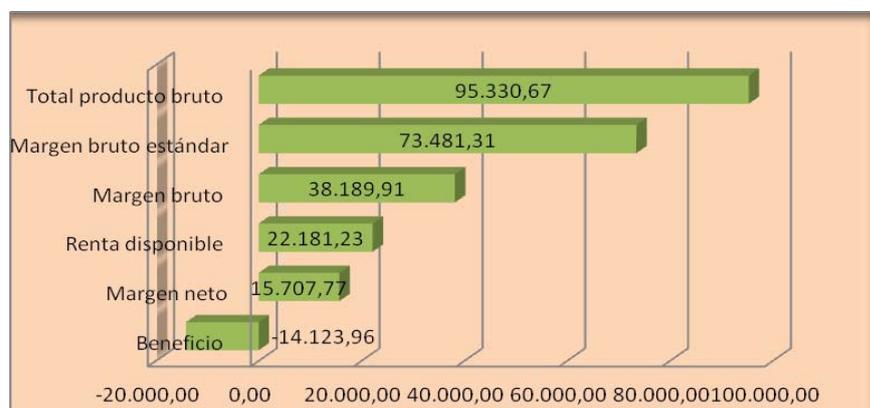
A. Sector de olivicultura

Los datos del estudio de las 49 explotaciones representativas dedicadas a la olivicultura (29 de Andalucía, 15 de Castilla La Mancha y 5 de Extremadura) se representan en las figuras 1 y 2 siguientes.

Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 31.252,69 €/U.T.A., siendo superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20 €.

En la figura 1 se describen los resultados económicos del sector de olivicultura, cuyas magnitudes más características son; el total producto bruto, el margen bruto estándar, el margen bruto, la renta disponible, el margen neto y el beneficio.

Figura 1: Resultados económicos del sector de olivicultura en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

El total producto bruto es la suma de los ingresos de productos, más las subvenciones y las indemnizaciones y otros ingresos. El margen bruto estándar es el margen bruto menos el total de costes directos (que son el coste de semillas y plantas, de fertilizantes, de productos fitosanitarios y de otros suministros).

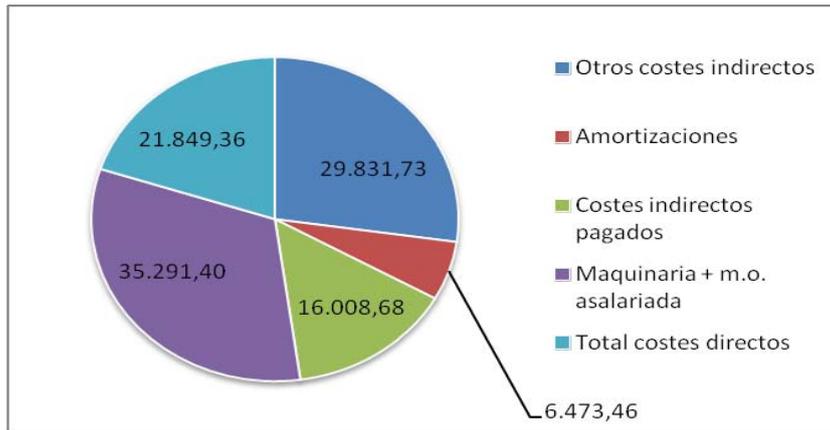
Por otro lado, el margen bruto es igual al margen bruto estándar menos la maquinaria y el coste de la mano de obra asalariada. En cambio, la renta disponible es el margen bruto descontando los costes indirectos pagados. El margen neto es la renta disponible menos las amortizaciones.

¹² El coste de producción completo es la suma del total costes directos más maquinaria y mano de obra asalariada, más los costes indirectos pagados (ejemplo cargas sociales), más amortizaciones y más otros costes indirectos.

Y, por último, el beneficio es el margen neto menos otros costes indirectos (como es la renta de la tierra, los intereses de otros capitales propios y la mano de obra familiar). Como podemos contrastar en la figura 1, para el sector de la olivicultura el total producto bruto por explotación es de 95.330,67 euros, en cambio el beneficio es negativo (-14.123,96 euros).

En la figura 2 se puede apreciar la composición de los costes totales de la actividad de olivicultura, que como evidenciamos el mayor porcentaje es el de la maquinaria y mano de obra asalariada y, el menor, el de las amortizaciones.

Figura 2: Principales variables del sector de olivicultura en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El cálculo del índice de rendimiento neto estimado según los datos de la tabla 1, se elabora atendiendo a la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Índice} = \frac{\text{Producto Bruto} - \text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}} = 1 - \frac{\text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}}$$

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
95.330,67

El producto bruto se calcula sumando los ingresos de producto, más las subvenciones, indemnizaciones y otros ingresos.

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
21.849,36	12.306,34	22.985,06	16.008,68	6.473,46	29.831,73	109.454,63

Resultando el siguiente índice de rendimiento neto estimado:

$$\text{Índice estimado} = \frac{95.330,67 - 73.149,44}{95.330,67} = 0,2327$$

Lo que quiere decir que, con los datos aportados por el MAPA, habría de aplicarse un 23,27% al producto bruto de la actividad, es decir, de cada 100 euros recibidos, deberían tributar 23,27 euros.

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	AMORTIZACIONES (C)	GASTOS (A-B-C)
109.454,63	29.831,73	6.473,46	73.149,44

B. Sector de caprino de leche

En este estudio se analizan los resultados técnico-económicos obtenidos en 2014 de 86 explotaciones de ganado caprino de leche situadas en Andalucía (48), Castilla La Mancha(2), Castilla y León (7), Extremadura (6) y Murcia (23).

Los datos del estudio de las 86 explotaciones representativas dedicadas al caprino de leche se representan en las figuras 3 y 4 siguientes.

Teniendo en cuenta las Unidades de Trabajo Año (U.T.A.) por explotación, resultan unas rentas del trabajo (beneficio + costes de mano de obra y cargas sociales) de 59.080,64€/U.T.A., resultando ser superiores a la renta de referencia del año 2015, fijada por el Ministerio en 28.051,20€.

En la figura 3 se representan los resultados económicos del sector de caprino de leche, cuyas magnitudes más representativas son el total producto bruto, el margen bruto estándar, el margen bruto, la renta disponible, el margen neto y el beneficio.

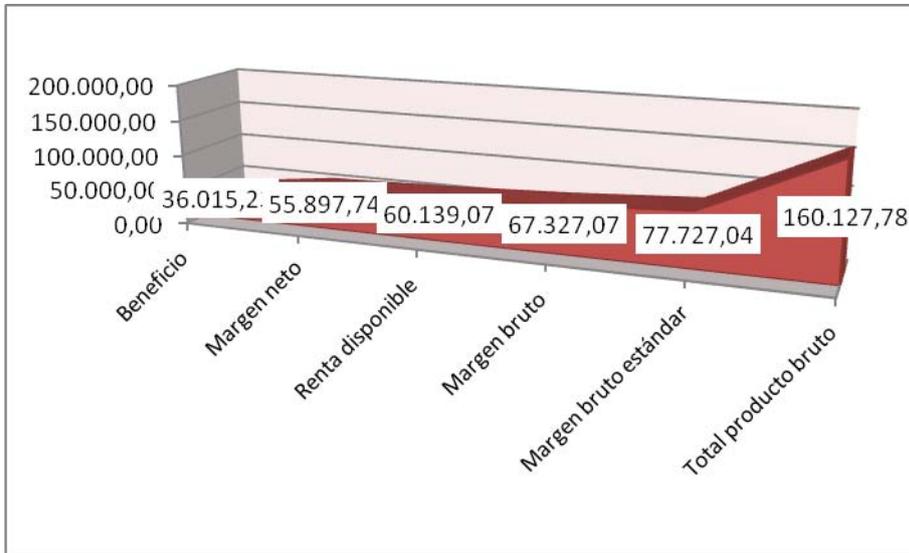
El total producto bruto es la suma de los ingresos de productos, más las subvenciones y las indemnizaciones y otros ingresos. El margen bruto estándar es el bruto menos el total de costes directos (que son el coste de semillas y plantas, de fertilizantes, de productos fitosanitarios y de otros suministros).

Por otro lado, el margen bruto es igual al bruto estándar menos la maquinaria y el coste de la mano de obra asalariada. En cambio, la renta disponible es el margen bruto descontando los costes indirectos pagados.

El margen neto es la renta disponible menos las amortizaciones.

Y, por último, el beneficio es el margen neto menos otros costes indirectos (como es la renta de la tierra, los intereses de otros capitales propios y la mano de obra familiar). Como podemos apreciar en la figura 3, para el sector de caprino de leche el total producto bruto por explotación es de 160.127,78 euros, en cambio el beneficio es positivo (36.015,23 euros).

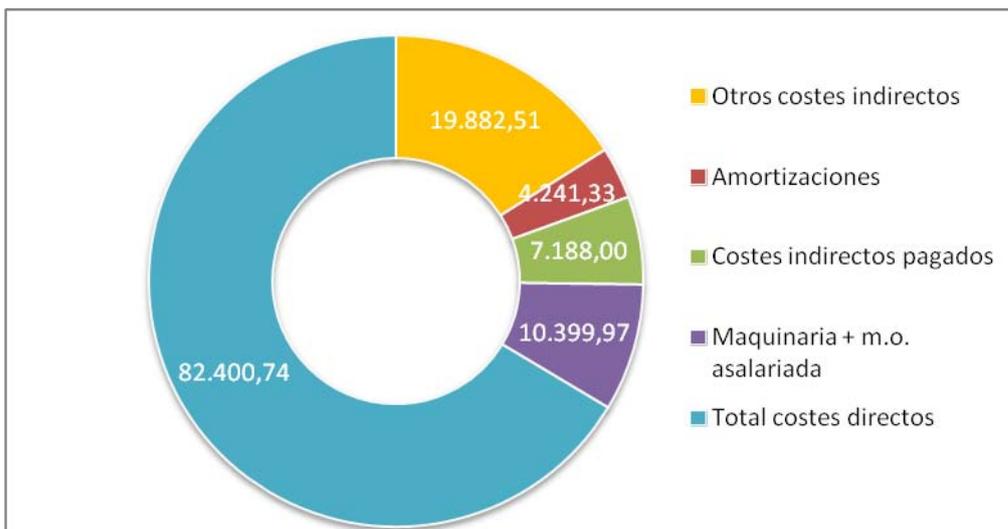
Figura 3: Resultados económicos del sector de caprino de leche en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

La figura 4 se destina a la composición de los costes totales de la actividad de caprino de leche. El mayor porcentaje es el del total de costes directos (semillas, fertilizantes, productos fitosanitarios, otros suministros, pastos, rastrojeras y montaneras, forrajes y subproductos, concentrados, productos zoonosanitarios, otros suministros para el ganado y cebo para animales) y el menor el de las amortizaciones.

Figura 4: Principales variables del sector de caprino de leche en 2014



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO ESTIMADO:

El cálculo del índice de rendimiento neto estimado según los datos de la tabla 2, se hace de conformidad a la siguiente fórmula:

$$\text{Índice} = \frac{\text{Producto Bruto} - \text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}} = 1 - \frac{\text{Gastos}}{\text{Producto Bruto}}$$

El producto bruto se calcula sumando los ingresos de producto, más las subvenciones, indemnizaciones y otros ingresos.

PRODUCTO BRUTO ACTIVIDAD
160.127,78

COSTES DIRECTOS	MAQUINARIA	M. OBRA ASALARIADA	COSTES INDIRECTOS PAGADOS	AMORTIZAC	OTROS COSTES INDIRECTOS	COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO
82.400,74	5.539,61	4.860,36	7.188,00	4.241,33	19.882,51	124.112,55

COSTE DE PRODUCCIÓN COMPLETO (A)	OTROS COSTES INDIRECTOS (B)	CANON ARRDTO. (C)	AMORTIZACIONES (D)	GASTOS (A-B-C-D)
124.112,55	19.882,51	703,99	4.241,33	99.284,72

$$\text{Índice estimado} = \frac{160.127,78 - 99.284,72}{160.127,78} = 0,3800$$

Lo que quiere decir que, con los datos aportados por el MAPA, se debería aplicar un 38% al producto bruto de la actividad, es decir, de cada 100 euros recibidos, deberían tributar 38 euros.

3. INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS DE LOS ÍNDICES DE RENDIMIENTO NETO DE LA OLIVICULTURA Y CAPRINO DE LECHE

Los resultados que se han obtenido en las estimaciones de los índices de rendimiento neto de los dos sectores analizados, en las diferentes CCAA, utilizando los datos económicos del ejercicio 2014 (últimos disponibles), se reflejan en la tabla 3:

Tabla 3: resultados de las estimaciones

SECTOR	CCAA	Estimación del IRN 2014
<i>OLIVICULTURA</i>	Andalucía, Castilla La Mancha y Extremadura	0,2327
<i>CAPRINO DE LECHE</i>	Andalucía, Castilla La Mancha, Castilla y León, Extremadura y Murcia	0,3800

Fuente: Elaboración propia.

La tabla 4 recoge las diferencias entre los índices de rendimiento neto estimados y los actuales para los dos sectores objeto de estudio (para facilitar la comparación, se han aproximado a dos decimales).

Tabla 4: comparación entre los irn aplicados en 2014 y los irn estimados para dicho ejercicio

<i>SECTOR</i>	<i>IRN 2014</i>	<i>Estimación del IRN 2014</i>	<i>DIFERENCIA</i>
<i>OLIVICULTURA</i>	0,26	0,23	0,03
<i>CAPRINO DE LECHE</i>	0,26	0,38	-0,12

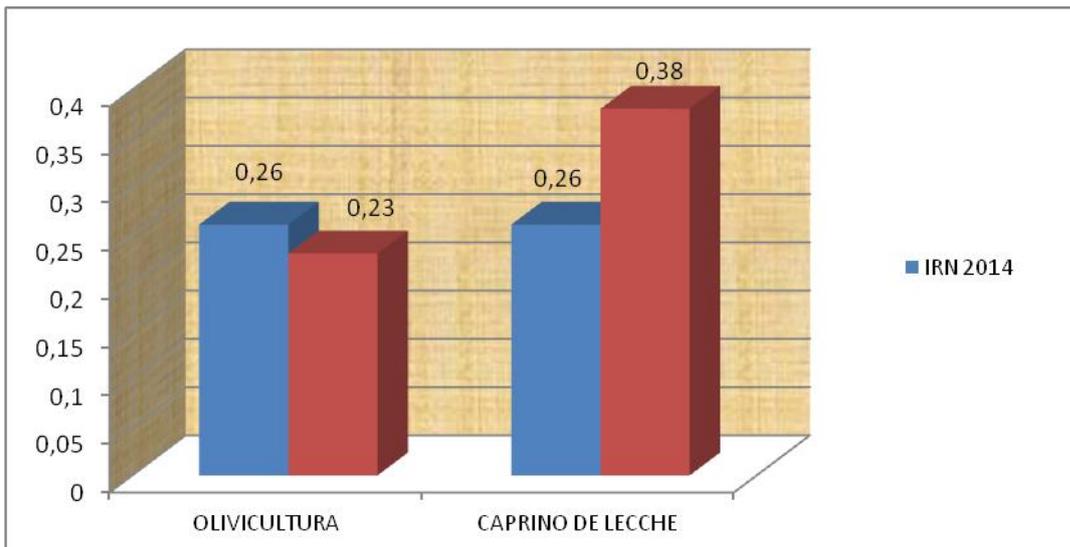
Fuente: Elaboración propia.

Por tanto, para el sector de olivicultura se ha estimado un índice de rendimiento neto del 0,23 cuando en realidad se está aplicando el 0,26. Por tanto, está tributando por un 26% de los ingresos, mientras que, según las estimaciones, debería hacerlo por el 23%. Como hemos dicho, este porcentaje se aplica sobre el producto bruto o volumen total de ingresos de la actividad para calcular el rendimiento neto previo. En definitiva, están pagando un 3 % en exceso.

Respecto al sector del caprino de leche, se ha estimado un índice de rendimiento neto del 0,38; por el contrario, la tributación es de un 0,26, por lo que este sector está pagando un 12% menos de lo estimado según los datos proporcionados por el MAPA.

En suma y como podemos apreciar en la figura 5, atendiendo a los resultados de las estimaciones de los índices de rendimiento neto de los dos sectores, para el sector de olivicultura el índice aplicado es superior al estimado, por lo que debería ajustarse a la baja, es decir, aplicar una reducción, mientras que en el ganado caprino de leche, el índice estimado es superior al aplicado en 2014, por lo que el índice a aplicar debería ajustarse al alza, incrementando dicho índice, siempre partiendo de la situación de los sectores en el año 2014 y tomando como base la información desprendida de los Informes Técnico-Económicos facilitados por la Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Figura 5: IRN de olivicultura y de caprino de leche estimados y aplicados en 2014



Fuente: Elaboración propia.

Como estas estimaciones están basadas en los resultados técnico-económicos del ejercicio 2014, sería recomendable elaborarlas anualmente para poder analizar la tendencia de los resultados de cada sector, y actualizar las modificaciones de los índices de rendimiento neto de los sectores en cuestión.

En la siguiente tabla se evidencia la evolución de los índices de rendimiento neto de los dos sectores analizados desde 2014 a 2018.

Tabla 5: evolución de los irn de los dos sectores objeto de estudio

SECTOR	INR 2014	Estimación del IRN 2014	INR 2015	INR 2016	INR 2017	INR 2018
OLIVICULTURA	0,26	0,23	0,26	0,26	0,26	0,26
CAPRINO DE LECHE	0,26	0,38	0,26	0,26	0,26	0,26

Fuente: Elaboración propia.

La escasa rentabilidad del sector de olivicultura se desprende de los datos reflejados en los Informes Técnico-Económicos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Sin embargo, podemos afirmar que desde 2015 hasta la actualidad no se han hecho ajustes con carácter permanente en el índice de rendimiento neto para adaptarlo a la realidad económica de dicho sector. Las órdenes que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF para dichos ejercicios han sido publicadas sin las debidas adaptaciones de los índices necesarios para compensar las pérdidas o los menores beneficios y lograr mayor equidad.

En idéntica línea, aunque en este caso en sentido contrario, el sector de ganado caprino de leche, ha tributado por debajo de lo que le correspondería atendiendo a los principios tributarios de justicia y equidad social, por lo que habría que haber propuesto para este sector, durante el ejercicio 2014, una revisión al alza, que tampoco se ha realizado desde 2015.

Por tanto, se recomienda hacer estas estimaciones de forma continuada y periódica para que las estimaciones realizadas se adecúen a la capacidad económica real de cada ejercicio.

4. CONCLUSIONES

La fiscalidad agraria, y en concreto el régimen de estimación objetiva del IRPF, no puede mantenerse ajeno a las dificultades por las que atraviesan los distintos sectores agrarios.

Los diferentes resultados anuales de los informes técnico-económicos del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación deben plasmarse en la tributación real del sector, actualizando los índices de rendimiento neto de cada sector, por ser éstos los mejores indicadores de su rentabilidad.

Según se desprende del estudio de estos dos sectores, los índices de rendimiento neto no se han ajustado a su realidad económica, ya que no se han producido las necesarias adaptaciones capaces de compensar las pérdidas o los menores beneficios, o en su caso, los mayores beneficios a una mayor tributación.

Resulta preceptiva la revisión periódica de la fiscalidad agraria que, al margen de reducciones por adversidades climáticas, permita a los agricultores y ganaderos hacer frente a la carga impositiva establecida. Debe extraerse la información de los Informes Técnico-Económicos realizados por el MAPA para hacer las estimaciones de los índices de rendimiento neto de los distintos sectores agrarios, al igual que hemos hecho en el presente trabajo para la olivicultura y el caprino de leche.

Para ello sería conveniente establecer un marco de interlocución y negociación sobre fiscalidad agraria, acorde a las necesidades y objetivos de un sector estratégico, como es el agrario, para evaluar preventivamente los acontecimientos del grupo, sus problemas y soluciones potenciales.

Dada la existencia de la Mesa de Fiscalidad Agraria, habría de retomarse su actividad, celebrando reuniones periódicas y más aún en períodos de crisis como el actual.

Con los años, el régimen de determinación objetiva ha ocupado un lugar cada vez más relevante en el seno de nuestro ordenamiento tributario en general y en el sector agrario en particular, por lo que, más que estudiar propuestas sobre la supresión del sistema de módulos agrarios, en este trabajo apostamos por reforzarlo, haciéndolo más equitativo, dotándolo de herramientas de control y revisión que le permitan adaptarse con más flexibilidad y fiabilidad a las circunstancias socioeconómicas de agricultores y ganaderos.

5. BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2016*.

F. ALONSO FERNÁNDEZ, “Problemas de la tributación de la ganadería”. *Lecturas sobre Fiscalidad Agraria. Instituto de Estudios Fiscales*. Madrid, 1985; Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, 2003.

L.M. ALONSO y M. CASANELLAS, “La Fiscalidad de la pequeña empresa agropecuaria”. *Jornada Temática sobre la “Fiscalidad en el sector agrario”. Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural*, 2003.

J.M. BENGOCHEA SALA, *Exclusión del “sistema de módulos” en IRPF e IVA*. Claves Prácticas. Francis Lefebvre, 2014.

F.J. BRAÑA, N. ALONSO, C. CRUZADO, S. DÍAZ DE SERRALDE y J.M. MOLLINEDO, *Qué hacemos por una fiscalidad justa y suficiente que acabe con el fraude y la elusión en el pago de los impuestos*. Ediciones Akal, S.A, 2014.

- J. BURGOS BELASCOAIN, El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Hacia una figura tributaria más justa y eficiente”. *75 años de Política Económica Española*. ICE. N° 826, 2005.
- CABALLERO SÁNCHEZ Y GARCÍA DE CASTRO, “La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n 1 206, 1990.
- J.E. CAMARENA GUTIÉRREZ, “La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Documento N° 18/2009, 2009.
- E. CASQUET MORATE y J.A. GÓMEZ-LIMÓN, “La aplicación del IRPF a la actividad agraria. Comparación cuantitativa de los sistemas de Estimación Directa y de Estimación Objetiva por Módulos”. *Investigación agraria. Producción y protección vegetal*. Universidad de VALLADOLID, 2001.
- E. CASQUET MORATE, E. y J.A. GÓMEZ-LIMÓN, *Aplicación de la fiscalidad agraria en Castilla y León ¿Proteccionismo o beligerancia fiscal?*, Departamento de Economía Agraria. Universidad de VALLADOLID, 2000.
- M. CRESPO GARRIDO, *Novedades de la actual regulación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Lex Nova- Thomson Reuters, 2016.
- CISS. Prontuario Fiscal. Grupo WoltersKluwer, 2017.
- DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA (01-07-2012). Comisión Europea. *Directrices de la UE aplicables a las ayudas estatales en los sectores agrícolas y forestales y en las zonas rurales de 2014 a 2020*.
- J.M. DÍAZ-ARIAS, *Signos, índices o Módulos: IRPF (1992) IVA (1996)*. Nilo Industria Gráfica, 1996.
- B. DÍAZ LÓPEZ, “Hacienda endurece el acceso al régimen de módulos”. *Cinco Días*, 26 de enero de 2006.
- DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO. MINISTERIO DE JUSTICIA. *El principio de Igualdad en la Constitución Española*. Madrid, 1991.
- V. ENCISO DE YZAGUIRRE y C. ROCHE LÓPEZ, “Fiscalidad y desarrollo rural en España. Los beneficios fiscales en el mundo rural español”. *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n° 55, 2006.
- J.M. GARCÍA DE FRANCISCO, *Ahorro, financiación y fiscalidad en el sector agrario*. Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, 2011.
- J. GARCÍA MAGÁN, *Métodos de estimación objetiva de bases fiscales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2007.
- C. GARCÍA NOVOA, “Luces y sombras del régimen de estimación objetiva por módulos”. *Curso de Introducción al Sistema Impositivo Estatal*. Ed. Ceura. Universidad de Santiago de Compostela, 2008, p. 7.
- J.F. JULIÁ IGUAL y S. MARÍ VIDAL, “Las especialidades tributarias para la determinación de la renta en la actividad agraria. La función de neutralidad-precio como instrumento de análisis”. *Spanish Journal of Agricultural Research*, N° 2, 2003.
- J.F. JULIÁ IGUAL y S. MARÍ VIDAL, *Modelos de medición de la eficiencia tributaria de los regímenes especiales en la imposición sobre la actividad agraria*. Departamento de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia, 2002.
- J.F. JULIÁ IGUAL y S. MARÍ VIDAL, “La neutralidad fiscal de las especialidades tributarias en la determinación de los rendimientos netos de las actividades agrarias”. *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, n° 197, 2002, pp. 30 y 31.

- S. MARÍ VIDAL y E. CAMPOS CAMPILLO, *La decisión fiscal del agricultor: estimación directa frente a estimación objetiva. Análisis de neutralidad tributaria*. Departamento de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia, 2014.
- S. MARÍ VIDAL, *Informe sobre la neutralidad del régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el caso de la producción de ovino*, Departamento de Economía y Ciencias Sociales. Universidad Politécnica de Valencia, 2006.
- M. MARTÍN GARCÍA, “El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias”. *Revista española de estudios Agrosociales y pesqueros*. Nº 189, 2000.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN. Mesa redonda sobre: “Nuevos escenarios para el sector agrario”. *Premio ICAM 2015*, 2015.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN, *Análisis de la Economía de los Sistemas de Producción (AESP)*. Encuesta de Superficies y Rendimientos de Cultivos (ESYRCE). Subdirección General de Análisis, Prospectiva y Coordinación, 2014. Madrid.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN, “La Fiscalidad del sector agrario en España”. *AgroInfo-Enfoque*. Número E3, 2007.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN, *La Fiscalidad del sector agrario en España*. Capítulo 7 del Libro Blanco de la Agricultura y Desarrollo Rural, 2003.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN, *Lecturas sobre Fiscalidad Agraria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1985.
- M. MONTALVO SANTAMARÍA, J. SANCHO CALABUIG y E. LÓPEZ-NAVARRO MARTÍNEZ-CARBONELL, *Los Nuevos Métodos de Estimación Objetiva del IRPF y el Régimen Simplificado del IVA*, Colección Textos Legales. Grupo Editorial Siete, 1993.
- L.M. MULEIRO PARADA, L. M. “La paulatina reforma de los módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 400. Centro de Estudios Financieros, 2016.
- L.M. MULEIRO PARADA, “La tributación de los rendimientos de actividades agrarias en el IRPF”. *Crónica Tributaria* Núm. 156/2015, pp. 153-173.
- L.M. MULEIRO PARADA, “Principio de legalidad tributaria y determinación objetiva”, *Instituto de Estudios Fiscales*. Doc. Nº 30/09, 2009, pp. 339 y 342
- L.M. MULEIRO PARADA, *La determinación objetiva: IRPF e IVA*, Marcial Pons, 2009.
- A. NAVARRO FAURE, “La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia Tributaria”. *Palau* 14. Nº 21, 1993, pp. 90.
- C. PALAO TOBOADA, “La estimación objetiva singular”, *REDF*, 2, 1974.
- C. PAREJA-OBREGÓN RUANO, *Fiscalidad Agraria*. “Los módulos en el sector agropecuario”, 1996.
- J. PÉREZ ARRAIZ, *Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución española*. Universidad del País Vasco, 2005.
- G. PRIMITIVO BORJABAD, *El empresario agrario individual en España*, Universidad de Lleida, 2000.
- J.A. PUELLES PÉREZ, “La Fiscalidad de la empresa agropecuaria *Jornada Temática sobre la “Fiscalidad en el sector agrario”*. Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural”. Universidad Complutense de Madrid 2003.
- R. RODRÍGUEZ MORENO y R. BRIZ LABRA, *Lecturas sobre Fiscalidad Agraria*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 1985.

F. ROMERO GARCÍA, M. REQUEJO BOHÓRQUEZ, L.J. DO CAMPO SCHROEDEL, A. MAS ORTIZ y F. J. CINTADO CANTO, *La fiscalidad de la Agricultura y la Ganadería*. CISS. Grupo WolkersKluwer, 2007.

R. VALLEJO POUSADA, *Reforma Tributaria y Fiscalidad sobre la agricultura en la España Liberal, 1845-1900*. Prensas Universitarias de Zaragoza, 2001.

A. VAQUERO GARCÍA, “Valoración del método de estimación objetiva en el IRPF ¿es necesaria una reforma?”. *Revista Crónica Tributaria* número 159/2016, 2016.

I. VIANA SUSPERREGUI, *Fiscalidad Agraria: Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*. Universidad Pública de Navarra, 2014.

Webgrafía

www.administracion.gob.es (Septiembre 2015).

www.agenciatributaria.es (Julio 2017).

www.eurlex.europa.eu (Mayo 2015).

www.europarl.europa.eu (Enero 2016).

www.ine.es (Abril 2017).

www.mapama.gob.es (Mayo 2018).

www.mineco.es (Marzo 2016).

www.minhap.gob.es (Febrero 2017).