

El impacto de los nuevos tipos impositivos del IVA en la agricultura andaluza

Julio Berbel Vecino

José Antonio Gómez-Limón Rodríguez

Universidad de Córdoba

I. INTRODUCCION

El pasado mes de octubre, con motivo de la negociación de los Presupuestos Generales del Estado para 1995, se anunció la voluntad del Gobierno de subir en un 1% los tipos impositivos del IVA a partir del uno de enero pasado. Con ello los tipos quedarán fijados como sigue: tipo normal 16%, tipo reducido 7% y el tipo superreducido en el 4%. Este incremento, según argumentó el Ejecutivo, se ha debido a la necesidad de compensar los ingresos fiscales, tras la disminución, en 1 punto, de las cuotas de la Seguridad social a cargo de las empresas.

Ante este incremento, lo que aquí pretendemos analizar es el impacto que este aumento de la presión fiscal indirecta tiene para el sector agrario andaluz, haciendo un estudio pormenorizado sobre sus repercusiones por provincias.

2. EL IVA EN EL SECTOR AGRARIO

Desde el primero de enero de 1986 tiene vigencia en nuestro sistema tributario el denominado «Impuesto sobre el Valor Añadido». Para España el IVA constituyó, sin duda, un hito importante en su sistema fiscal, dado que supuso la supresión de 24 tributos indirectos que vendría a sustituir la nueva figura impositiva, como resultado de nuestra necesaria armonización en materia fiscal con la Comunidad Europea. Para ello tuvo que recoger la normativa comunitaria dentro de la legislación nacional, a través sobre todo de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y más recientemente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

En ambas leyes se presentan los siguientes regímenes posibles para tributación del IVA de las actividades agrarias:

- a) El **régimen general u ordinario**, aplicable como norma común a las actividades empresariales en general, y que, en síntesis, puede resumirse con la expresión: «IVA ingresado es igual a IVA repercutido menos IVA soportado», siendo de gran rigor formalista y exigiendo el cumplimiento de numerosas obligaciones contables.
- b) El **régimen especial para la agricultura, ganadería y pesca**, caracterizado por su facilidad burocrática. En líneas generales consiste en que el agricultor no carga el IVA al vender, ni tiene obligación de hacer ingresos de IVA. Para resarcirse del IVA soportado, tiene derecho a cobrar a sus clientes una compensación aplicando un porcentaje a tanto alzado del importe de lo vendido, cantidad que hace suya sin ingreso a Hacienda de ningún tipo.
- c) El **régimen simplificado** para determinadas actividades ganaderas, de manera que, al igual que el anterior, los empresarios no estén sometidos a obligaciones registrales tan severas como en el régimen ordinario. Consiste básicamente en ingresos por parte del productor de las cantidades que Hacienda le fija previamente.

De todos ellos el más extendido entre los agricultores españoles (más del 95%) es el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP). Sin duda esta opción se debe a su sencillez administrativa y al recelo tradicional del sector ante cualquier relación con la Administración Tributaria.

De todas maneras, antes de hacer mención explícita de este régimen especial para la agricultura, es interesante hacer referencia al principio fundamental del impuesto. Éste no es otro que el de la *neutralidad frente a la empresa*. A este respecto hay que hacer notar que el IVA es un impuesto al consumo, y que por tanto ha de pagarlo exclusivamente el consumidor final. La empresa sólo tendrá un papel de mero recaudador (repercutido) en la gestión del impuesto, sin que aquélla tenga que hacer ningún ingreso neto a la Hacienda Pública en concepto de IVA.

Este principio de la neutralidad fiscal con respecto al IVA se hace realidad, al menos en su régimen general, gracias a la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por el total de la inversión realizada, tanto en activo fijo como en activo circulante. El problema se plantea con los regímenes especiales, que como el de la agricultura, pretenden compensar las cuotas pagadas en las compras a tanto alzado, imposibilitándose así que esta neutralidad se cumpla de manera exacta. Sin embargo ha de interpretarse que esta filosofía básica de la neutralidad del impuesto debe mantenerse, se tribute por el régimen que sea, intentando siempre que sea el consumidor final el que soporte la carga tributaria.

3. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE IVA EN AGRICULTURA

La entrada en vigor el 1 de enero de 1986 del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) supuso para la empresa española en su conjunto un mayor esfuerzo en cuanto a la gestión contable y administrativa. Estas exigencias administrativas no eran, ni actualmente lo son, asumibles por la mayor parte del sector agrario. Las empresas que componen este sector son normalmente de pequeña dimensión, con una deficiente estructura administrativa y donde apenas se realizan las prácticas contables necesarias para cumplir con las obligaciones formales que requiere la tributación del impuesto por el llamado régimen ordinario.

Con el objeto de posibilitar la aplicación del IVA en el sector agrario, atendiendo a las dificultades que entrañaban las obligaciones formales y registrales del tributo por el régimen ordinario, se introdujo en la normativa española el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP), de acuerdo también con el artículo 25 de la Sexta Directiva comunitaria¹, y tal como lo habían hecho ya la mayoría de países de la CEE.

Este régimen apareció ya recogido en la Ley 30/1985 del IVA (artículos 55 a 58), y sigue actualmente vigente con la nueva Ley 37/1992 (artículos 124 a 134). En ambas legislaciones, este régimen se basa en dos principios fundamentales que conviene tener presentes:

- El primero no es otro que garantizar que este tributo, destinado al consumidor final, mantenga su característica de *neutralidad frente a la empresa*, tal y como ya comentamos, estableciendo para ello un método que permita la compensación de las cargas de IVA soportadas por los agricultores. Para ello se plantea el porcentaje compensación a tanto alzado, que fue fijado desde un principio en el 4%.
- El segundo es facilitar a los titulares de las explotaciones agrarias, ganaderas y pesqueras el cumplimiento de la normativa fiscal, eximiéndoles de obligaciones formales y contables a las que obliga el régimen ordinario. Así este régimen no requiere hacer los cálculos del IVA soportado y el IVA repercutido. El agricultor abonará el IVA correspondiente a los vendedores de los insumos necesarios para su explotación, IVA que recuperará por la aplicación de un porcentaje del 4% a sus ventas, a forma de compensación por el IVA soportado en sus adquisiciones.

1. La *Sexta Directiva* (D(CEE) 77/388, de 17 de mayo de 1977), es en la actualidad la principal norma armonizadora del IVA en la CEE, aunque más recientemente ha sido modificada parcialmente, a través de las directivas número 91/680/CEE (sobre delimitación de la base imponible) y la número 92/77/CEE (sobre armonización de tipos impositivos).

No es este el momento de realizar un análisis jurídico detallado del régimen especial de la agricultura, ya tratado por numerosos autores, entre los que destacamos a Checa (1986) y Sauquillo (1993). Sin embargo conviene aclarar una serie de cuestiones, necesarias para comprender la metodología que posteriormente seguiremos en el análisis cuantitativo.

La primera hace referencia a la *compensación* que recibe el productor agrario. Sobre ésta merece la pena destacar que se trata de un derecho de éste, y constituirá un nuevo ingreso para éste cada vez que venda sus productos o preste servicios accesorios. Para el adquirente de estos productos y servicios, por el contrario, el pago de esta compensación será una obligación. Una vez satisfecha se considerará como una cuota de IVA soportada, y podrá deducirse en su declaración-liquidación.

La segunda hace mención a que la *aplicación de este régimen es voluntaria*, sin embargo para acogerse a él no es necesario solicitar su inclusión en el mismo, ya que de entrada, todos los titulares de explotación que reúnan los requisitos objetivos y subjetivos necesarios, quedan automáticamente sujetos a él. En caso de renuncia pasará a tributar el IVA por el régimen general, por un período mínimo de cinco años.

Por último deseamos destacar la circunstancia relativas a la *aplicabilidad del régimen especial*, en cuanto a la consideración del sujeto pasivo, es de aplicación a todos los titulares de explotaciones agrícolas, forestales y ganaderas, con la excepción de los siguientes:

- Las sociedades mercantiles.
- Las sociedades cooperativas y sociedades agrícolas de transformación (SAT).
- Cualquier otro sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones supere los 50 millones de pesetas, siempre que no tribute en el IRPF por el sistema de estimación objetiva en la modalidad de signos, índices o módulos.

Para estos sujetos pasivos se supone que tienen capacidad administrativa para la gestión del impuesto por su régimen ordinario, al que se quedan obligatoriamente sujetos.

En lo que respecta a la actividad empresarial, este régimen será aplicable a todas las actividades agrícolas, ganaderas o forestales que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos o explotaciones, con excepción de los siguientes casos:

- Las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo.
- La ganadería no vinculada a las explotación del suelo.
- La transformación industrial de los productos naturales.
- La mezcla de tales productos con otros adquiridos a terceros.

Con esta aproximación al IVA en el sector agrario podemos comprender intuitivamente como aparece el *problema de la neutralidad* del impuesto cuando se aplica el régimen especial para la agricultura, ya que existe la posibilidad de que se presenten, para cada uno de los agricultores a nivel individual, cualquiera de los dos casos siguientes:

- a) Caso en el cual el *IVA soportado es mayor que la compensación a tanto alzado*. Entonces se estará en un caso de **beligerancia fiscal** para estos agricultores, ya que hay una parte del IVA soportado que no es compensada, pagando éste como si fuese consumidores finales.
- b) Caso en el que el *IVA soportado es menor a la compensación a tanto alzado*. Estaremos entonces en una situación de subvención indirecta por parte del Estado o de **proteccionismo fiscal**, ya que aporta una renta a los agricultores que en teoría no les corresponde.

El objeto de este artículo será analizar los problemas que tiene este régimen especial del IVA en cuanto a su neutralidad a nivel cuantitativo. Para ello utilizaremos cifras macroeconómicas, con las cuales conocer si esta falta de neutralidad, a nivel global, se encamina hacia la beligerancia o hacia el proteccionismo fiscal, tanto para el conjunto nacional como andaluz.

4. ANALISIS CUANTITATIVO DE LA NEUTRALIDAD DEL REAGP DEL IVA. METODOLOGIA

Una vez vistos los problemas de neutralidad que plantea el mecanismo de compensación del régimen especial, pero aceptando la realidad de éste, el siguiente paso a dar sería el de investigar si este porcentaje del 4% propuesto por el ejecutivo compensa realmente el IVA soportado por el sector. En definitiva trataremos de calcular el porcentaje de compensación teórico que hubiese supuesto la neutralidad del impuesto para el conjunto de los agricultores en cada uno de los años de estudios. Así podremos observar su evolución a lo largo del tiempo en los distintos casos que se han presentado, y comprobar si este porcentaje se puede considerar neutral o si, por el contrario, se ha encaminado hacia el proteccionismo o hacia la beligerancia fiscal.

Para realizar este estudio nos basaremos en el cálculo de un único porcentaje a tanto alzado a partir de datos macroeconómicos durante el período 1986-1991, siguiendo la técnica propuesta en la Sexta Directiva. Estas reglas para la cuantificación de los porcentajes a tanto alzado de compensación se encuentran el párrafo 3 del artículo 25.2 de la Sexta Directiva. Al respecto cabe reseñar los siguientes dos puntos:

- * *«Estos porcentajes se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos solamente a los agricultores de este régimen en los tres años precedentes».*
- * *«No podrán tener por efecto conceder al conjunto de agricultores a tanto alzado reembolso superiores a las cargas de impuesto soportadas».*

Sin duda el mayor inconveniente que se le puede plantear a este método es el relativo al origen de los datos. Según esta normativa comunitaria, el cálculo del porcentaje tendría que realizarse con cifras macroeconómicas *referidas únicamente a los agricultores acogidos al régimen*. Sin embargo el desconocimiento de las explotaciones que se acogen al REAGP ha hecho imposible hasta el momento conseguir la relación de los insumos agrarios utilizados por estas explotaciones con el correspondiente producto obtenido. Por ello nos es imposible el poder realizar una prorrata que separese, dentro de la diversidad de agricultores, las actividades acogidas y no acogidas a este régimen especial. Sin embargo este problema podemos solventarlo admitiendo la hipótesis que los costes se forman de manera uniforme por unidad de producto, independientemente del régimen fiscal al que estén sujetos. Por ello el porcentaje obtenido sería independiente de los productores englobados en el análisis, incluidos en el REAGP o no.

Este mismo procedimiento suponemos que ha sido el empleado por los legisladores españoles para fijar el valor del 4% en las correspondientes normativas de los años 1985 y 1992.

Por tanto, lo que pretendemos estimar en este apartado es el porcentaje de tanto alzado sobre las ventas que devolvería al conjunto de los agricultores el IVA soportado en la adquisición de sus factores de producción, o lo que es lo mismo, calcular el coeficiente entre la carga fiscal soportada en los insumos y el valor de las ventas fuera del sector. Expresado algebraicamente tendríamos:

$$\text{Porcentaje neutral de compensación} = \frac{\text{IVA soportado en insumos}}{\text{Ventas}}$$

Lógicamente, al afectar todas las ventas del sector por este porcentaje, se

reintegraría a los agricultores la cantidad soportada por el IVA en la adquisición de los inputs.

El análisis a realizar deberá pues, fundamentarse en calcular dos valores: los gastos del sector agrario por consumo de insumos con su correspondiente tipo impositivo de IVA, para así obtener el IVA soportado por éste y las ventas del sector, tal y como se explicitaba en la expresión anterior. Para ello las cifras que utilizaremos para ello serán las macromagnitudes publicadas por el Ministerio de Agricultura y por la Consejería de Agricultura de la Junta de Andalucía.

De todas formas, antes de operar con estas cifras, creemos necesario hacer referencia a la metodología que siguen los servicios de estudios a la hora de valorarlas. A este respecto es importante resaltar que todas estas cantidades publicadas están valoradas a precios de mercado, incluyendo por tanto la repercusión fiscal íntegra. Sin embargo, lo que nos interesa ahora son los valores netos, sin cargas fiscales, para posteriormente calcular éstas independientemente. Por este motivo, a la hora de calcular los conceptos que intervienen en el cálculo del porcentaje neutral de compensación (IVA soportado en los insumos y ventas) lo realizaremos del siguiente modo:

- 1^a) El IVA soportado en los insumos lo obtendremos multiplicando el valor ofrecido por el MAPA por el coeficiente $t/(100+t)$, siendo t el tipo impositivo aplicado a cada factor.
- 2^a) El valor de ventas también vendrá dado incluyendo la carga fiscal, por lo que la resultante de esta diferencia sería las ventas «con IVA». Para calcular su valor prescindiendo del gravamen, supondremos que la totalidad de los agricultores están sujetos al REAGP, por lo que aplican a estas ventas el 4% de compensación. Por ello es necesario multiplicarlo por un coeficiente igual a $100/104$ para calcular el valor de ventas «sin IVA» que necesitamos para calcular el porcentaje de compensación.

No cabe duda que con esta última hipótesis estamos infravalorando este concepto de ventas netas. Esto se debe a que en la práctica también existe un pequeño porcentaje de las ventas, que se estiman no supera el 10%, que están sujetas al régimen ordinario. A estas ventas por tanto, y para el período de estudio 1986-1991, en el cual estaba vigente el caso A, se le aplicó un tipo impositivo del 6%. Por tanto, para calcular su valor neto, habría que multiplicar la correspondiente fracción de las ventas totales por un coeficiente de $100/106$. Este cálculo diferenciado de las ventas sometidas a cada uno de los regímenes no hemos podido realizarla porque la Administración no dispone de la información necesaria. Por esta causa, es por tanto probable que los valores obtenidos para aunque *el porcentaje neutral de compensación están levemente sobrevalorados*.

Esta metodología será la que aplicaremos para el cálculo de este porcentaje en cada uno de los seis primeros años de aplicación del IVA en España (1.986-1.991), utilizando estos datos anuales para cada uno de los cinco casos que se han dado en la agricultura española desde la entrada en vigor del IVA²:

CASO A: tipo reducido 6%; tipo general 12% desde el 1-1-86 hasta el 31-12-91.

CASO B: tipo reducido 6%; tipo general 13% desde el 1-1-92 hasta el 31-7-92.

CASO C: tipo reducido 6%; tipo general 15% desde el 1-8-92 hasta el 31-12-92.

CASO D: tipo reducido 6%; tipo general 15% desde el 1-1-93 hasta el 31-12-94.

CASO E: tipo reducido 7%; tipo general 16% a partir del 1-1-95.

(¹) Incluyen nuevos insumos en tipo reducido.

Una vez vistos estos aspectos previos, es el momento del proceso de cálculo realizado para obtener estos porcentajes de compensación neutrales de acuerdo a la hoja de cálculo utilizada, tal y como se exponen en el Cuadro 1.

4.1. Determinación del IVA soportado en los factores productivos del sector agrario.

Los inputs del sector agrario comprenden el trabajo, los consumos intermedios y el capital. A continuación lo que pretendemos es estimar la carga fiscal por IVA en cada uno de ellos:

a) Factor trabajo.

En las explotaciones agrarias el trabajo es llevado a cabo tanto por el propio titular de la explotación como por los empleados a su servicio. En ambos casos, este factor de producción no devenga IVA, por lo que no será necesario incluirlo en cálculo del porcentaje neutral de compensación.

Es necesario señalar que los trabajos contratados que se prestan en estas actividades agrarias (labores, estudios técnicos...), que sí están sujetos al impuesto, se incluyen en las estadísticas oficiales dentro del apartado de «otros gastos».

2. Aunque todos los años tomados para el análisis ocurrieron bajo las circunstancias del denominado «caso A» (tipo normal al 12%), la aplicación del resto de los casos nos servirá para entender cómo la variación de los tipos impositivos pueden afectar la neutralidad del REAGP, supuesto que la asignación de gastos y la obtención de ingresos por las ventas las supongamos homogéneas para todos los años, independientemente del caso realmente presente.

CUADRO 1
HOJA DE CALCULO PARA LA OBTENCION DEL PORCENTAJE NEUTRAL
DE COMPENSACION AL CONJUNTO DEL SECTOR AGRARIO

ANDALUCIA: DATOS CORRESPONDIENTES AL AÑO 1986

<i>Carga fiscal (Millones de ptas.)</i>								
	VALOR		CASO A	CASO B	CASO C		CASO D	CASO E
CONCEPTO	(Millones de ptas.)	TIPO IVA	r=6% g=12%	r=6% g=13%	r=6% g=15%	TIPO IVA	r=6% g=15%	r=7% g=16%
I. VENTAS	563263		541599,0	541599,0	541599,0		541599,0	541599,0
+ PFA	574054							
- Mejoras por cuenta propia	10791							
II. CONS. INTERM.	179453		15389,7	16207,7	17801,0		14075,9	15588,0
+ Semillas y plantones	17631	r	998,0	998,0	998,0	r	998,0	1153,4
+ Piensos	45654	r	2584,2	2584,2	2584,2	r	2584,2	2986,7
+ Fertilizantes	38142	g	4086,6	4388,0	4975,0	r	2159,0	2495,3
+ Energía	23060	g	2470,7	2652,9	3007,8	g	3007,8	3180,7
+ Conservación de maquinaria	30009	g	3215,3	3452,4	3914,2	g	3914,2	4139,2
+ Tratamientos	12313	g	1319,3	1416,5	1606,0	r	697,0	805,5
+ Otros	12644	r	715,7	715,7	715,7	r	715,7	827,2
III. INVERSIONES	37166		3982,1	4275,7	4847,7		4847,7	5126,3
+ Amortizaciones	37166	g	3982,1	4275,7	4847,7	g	4847,7	5126,3
% CARGA FISCAL III/I			2,84%	2,99%	3,29%		2,60%	2,88%
% CARGA FISCAL III/II			0,74%	0,79%	0,90%		0,90%	0,95%
% CARGA FISCAL (II+III)/I !! TANTO ALZADO DE COMPENSACION			3,58%	3,78%	4,18%		3,49%	3,82%

b) Medios de producción.

Estos medios de producción, también denominados consumos intermedios en la nomenclatura comunitaria, quedan recogidos para el caso nacional en la Cuenta de Producción de los «Anuarios de Estadística Agraria» del M.A.P.A. bajo el epígrafe número 4 de «Gastos de fuera del Sector Agrario» y han sido ampliados a partir de datos tomados de «La agricultura, la pesca y la alimentación española en 1992» publicado por el M.A.P.A. Desglosados comprenden:

- 1.- *Semillas selectas y plantones*
- 2.- *Piensos*
- 3.- *Fertilizantes*
- 4.- *Energía* (carburantes, electricidad...)
- 5.- *Conservación de maquinaria* (neumáticos, lubricantes, reparaciones...)
- 6.- *Tratamientos fitosanitarios y zoonosanitarios*
- 7.- *Otros gastos*³

De forma similar se ha actuado para las cifras autonómicas andaluzas, tanto globales como provinciales, siendo los datos de partida las macromagnitudes publicadas por la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía en su publicación anual titulada «*Estadísticas Agrarias y Pesqueras de Andalucía. 92*».

Los tipos impositivos aplicados a cada uno de estos insumos ha sido cambiante para cada uno de los casos que pretendemos analizar. Estas modificaciones las podemos considerar de dos tipos:

- a) Cambios del valor del porcentaje. Así por ejemplo el tipo ordinario ha sido incrementando del 12%, al 13%, posteriormente al 15% y por último esta previsto que suba hasta el 16%. Por el contrario el tipo reducido ha permanecido más estable en el 6% para los cuatro primeros casos, aunque tiene previsto aumento al 7% a primeros de años.

3. Según las «*Cuentas del sector agrario*» editadas por el M.A.P.A. durante el decenio 1976-1986 el agua de riego ha significado aproximadamente el 90% del total de dichos «otros gastos», por lo que se ha decidido asignar el tipo reducido de IVA como valor suficientemente aproximado y coherente.

- b) Cambios en la consideración del bien en cuanto al tipo a aplicar. Así merece la pena destacar el cambio introducido con la Ley del IVA de 1992. A partir de su entrada en vigor en 1993, los fertilizantes, los tratamientos fitosanitarios y algún otro input agrario pasaron de tributar del tipo normal al tipo reducido. Esta circunstancia, como luego analizaremos tuvo una profunda repercusión sobre el sector, rebajando la presión fiscal sobre el conjunto del sector agrario.

Para conocer el valor exacto de cada partida, para cada uno de los períodos estudiados, nos remitimos a las indicaciones de la hoja de cálculo del CUADRO 1.

c) Inversiones.

El determinar las inversiones en el sector agrario es uno de los problemas más difíciles dentro de la contabilidad agraria. Siguiendo las pautas de este método, basado en datos macroeconómicos del *Anuario de Estadística Agraria* del M.A.P.A. y de *Estadísticas Agrarias y Pesqueras de Andalucía. 92*, se considerará como la parte de las inversiones que cada año se van gastando en el sector el concepto de «*amortizaciones*» de la cuenta de producción, ya que como es sabido las amortizaciones cuantifican el consumo anual de los bienes de capital fijo como consecuencia del desarrollo del proceso productivo⁴.

Para todos los casos este concepto ha tributado al tipo normal, que dependiendo de los casos varía del 12% al 16%.

4.2. Determinación de las ventas del sector agrario.

Para determinar las ventas del sector agrario que pueden ser gravadas con el impuesto podemos hacerlo restando a la **Producción Final Agraria (PFA)** las mejoras por cuenta propia y ajustes:

Ventas = PFA - mejoras por cuenta propia y ajustes.

Hay que comentar que el autoconsumo es considerado por el Reglamento vigente el IVA como gravable, y por tanto se incluye entre las ventas del sector como si fuera una venta del agricultor a sí mismo.

4. Como solución alternativa a las amortizaciones, en un principio se planteó la posibilidad de utilizar los datos del MAPA sobre inversiones anuales en el sector, deduciendo los bienes inmuebles. Sin embargo la imposibilidad de disponer de estos datos a nivel andaluz y la necesidad de homogeneidad metodológica, al igual que su carácter estimativo, nos han hecho optar por escoger las amortizaciones para el análisis.

5. RESULTADOS DEL ANALISIS PARA ESPAÑA Y ANDALUCIA.

5.1. España.

Un resumen de los resultados obtenidos con la metodología descrita en el apartado precedente se presenta en el Cuadro 2. De éste se deduce en primer lugar que en el período 1986-1991, durante el cual estuvo vigente el **caso A**, ha existido una beligerancia fiscal contra el agricultor, al menos en términos globales. Para este caso, el porcentaje a tanto alzado neutral a aplicar debería haber sido del 4,44%, cifra claramente superior al 4% propuesto por el Gobierno como compensación.

El **caso B** se deduce que la implantación del tipo medio del 13% vigente desde el 1/1/92 al 31/7/92 supuso un incremento de la presión fiscal en 0,22 puntos. De esta forma el impuesto intensificó su posición beligerante para el conjunto de los agricultores, ya que el porcentaje de compensación debería haberse fijado en el 4,66%, y no permanecer en el 4% como ocurrió realmente.

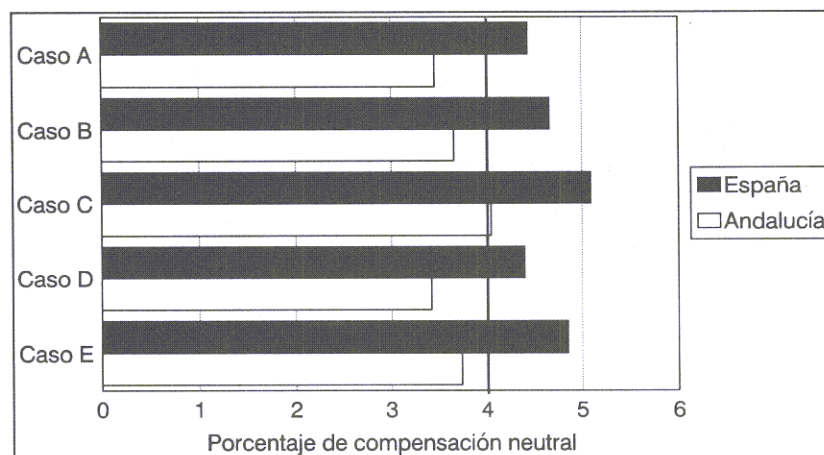
En el **caso C**, (1/8/92 a 31/12/92) al considerar un tipo medio del 15%, es evidente que la carga fiscal siguió aumentando notablemente, de tal modo que el porcentaje a tanto alzado neutral subió 0,65 puntos con respecto al caso A. Por la misma razón que en el caso precedente, la compensación porcentual debería haberse elevado hasta el 5,09% para no perder su neutralidad, pero en la práctica permaneció en el 4%.

CUADRO 2
**PORCENTAJES A TANTO ALZADO EN ESPAÑA DURANTE EL PERIODO
 1986-1991, CALCULADOS CON DATOS MACROECONOMICOS**

	1986	1987	1988	1989	1990	1991	Media 86-91
CASO A	4,61%	4,50%	4,35%	4,35%	4,38%	4,46%	4,44%
CASO B	4,84%	4,72%	4,57%	4,56%	4,60%	4,68%	4,66%
CASO C	5,28%	5,15%	4,98%	4,98%	5,02%	5,10%	5,09%
CASO D	4,54%	4,44%	4,31%	4,33%	4,37%	4,42%	4,40%
CASO E	5,01%	4,90%	4,75%	4,77%	4,82%	4,88%	4,85%

Este resultado de clara beligerancia del REAGP determinó la imperiosa necesidad de una revisión del tipo de tanto alzado, o bien la modificación de los tipos de insumos agrarios. Esta segunda opción fue la elegida por el Gobierno para intentar solucionar esta situación tan desfavorable para el sector agrario. Para ello el ejecutivo disminuyó los tipos de diversos insumos (fertilizantes, herbicidas, plásticos de uso agrícola...), que del tipo general del 15% pasaron a estar sujetos al 6% por la nueva Ley 37/1992. Esto implica, para el **caso D**, una clara disminución de la presión fiscal sobre el sector agrario español, llevándolo a niveles inferiores incluso a la dada en el caso A más favorable. Respecto al caso inmediatamente precedente («C») se bajan 0,69 puntos. A pesar de ello, el porcentaje de compensación el 4% fijado por el Gobierno ha continuado siendo beligerante para el conjunto de los agricultores nacionales, ya que el porcentaje neutral quedó fijado en el 4,40%.

GRAFICO 1
PORCENTAJE A TANTO ALZADO MEDIO PARA ESPAÑA Y ANDALUCIA
(1986-1991). DISTINTOS CASOS.

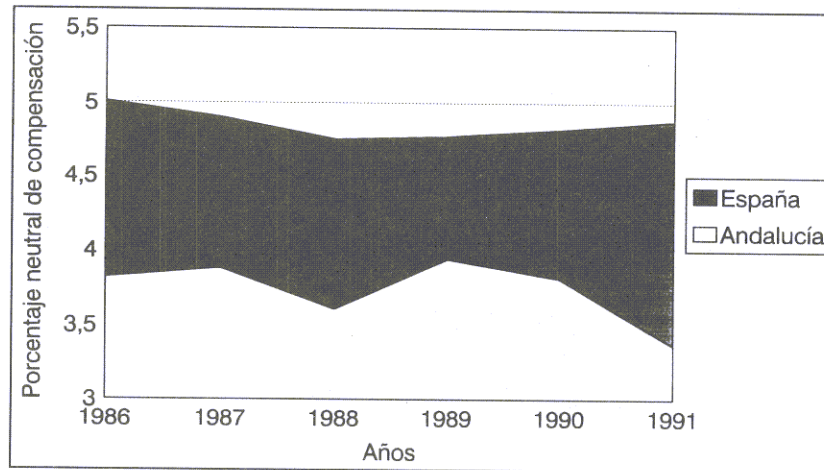


Por último, el **caso E**, que estará presente a partir de primeros de enero (tipo normal al 16% y tipo reducido al 7%) hará que el REAGP se vuelva aún más beligerante para la agricultura nacional, con un considerable incremento de la presión fiscal. De esta manera el porcentaje neutral de compensación pasará a estar en el 4,85%. Esto significa pues una pérdida de renta el sector del 0,45% de sus ventas totales con respecto a la situación anterior, lo que equivale aproximadamente a 15 mil millones de pesetas anuales.

En cuanto a la evolución temporal del porcentaje de compensación, si consi-

deramos tan sólo el caso E, tal y como muestra el Gráfico 2, se aprecia una gran estabilidad, con escasas diferencias de un año a otro. Tan sólo se observa una leve tendencia a la baja en los tres primeros años de estudio, para en los tres siguientes apuntar una tendencia ascendente igualmente suave. Esta estabilidad la podemos asociar principalmente a la propia naturaleza de los datos. Al tratarse de datos macroeconómicos a gran escala, las diferencias regionales tienden a compensarse. Así, cada año, zonas de buena climatología y buenos rendimientos se ven equilibrados con zonas con peor año climatológico, haciendo que el resultado global se mantenga bastante constante.

GRAFICO 2
PORCENTAJE A TANTO ALZADO MEDIO PARA ESPAÑA Y ANDALUCIA
(1986-1991). CASO E.



5.2. Andalucía.

Siguiendo un método de cálculo similar al caso español, se han obtenido los valores del porcentaje a tanto alzado que se exponen resumidos a continuación en el Cuadro 3.

Ante estos resultados la primera conclusión que obtenemos es clara: el REAGP para el conjunto de nuestra región es claramente proteccionista. Sólo para el caso C, y no para todos los años, el porcentaje a tanto alzado neutral es inferior al 4% que ha determinado el Gobierno. Esto implica que para Andalucía la compensación debería ser inferior a la nacional, para con ello mantener la neutralidad.

CUADRO 3
**PORCENTAJES A TANTO ALZADO EN ANDALUCIA DURANTE EL PERIODO
 1986-1991, CALCULADOS CON DATOS MACROECONOMICOS**

	1986	1987	1988	1989	1990	1991	Media 86-91
CASO A	3,58%	3,63%	3,30%	3,64%	3,50%	3,13%	3,46%
CASO B	3,78%	3,83%	3,49%	3,85%	3,70%	3,31%	3,66%
CASO C	4,18%	4,24%	3,86%	4,25%	4,09%	3,66%	4,05%
CASO D	3,49%	3,54%	3,31%	3,60%	3,48%	3,09%	3,42%
CASO E	3,82%	3,88%	3,61%	3,94%	3,81%	3,37%	3,74%

Las causas de esta diferencia no son otras que las generadas por las características propias de la agricultura andaluza. En esta Comunidad, si la comparamos con el conjunto nacional, hay una fuerte presencia de una agricultura intensiva en el empleo del factor trabajo, tanto por el tipo de cultivos (olivar, remolacha, algodón, horticultura,..) como por la menor capitalización que el campo tiene en muchas de nuestras comarcas (falta de mecanización). Al no devengar IVA la abundante mano de obra, y al soportar un menor IVA por parte de los escasos bienes de capital, resulta que el total del IVA soportado en los factores de producción es sensiblemente menor a la media nacional (ver Gráfico 1).

El resultado es que el cociente que utilizamos para el cálculo del porcentaje es menor a nivel andaluz que a nivel nacional. Algebráicamente esta circunstancia se podría expresar como:

$$\frac{\text{IVA soportado España}}{\text{Ventas España}} > \frac{\text{IVA soportado Andalucía}}{\text{Ventas Andalucía}}$$

Manteniendo estas diferencias con los porcentajes nacionales, que oscilan entre los 0,75 puntos, el porcentaje neutral de compensación a nivel andaluz ha ido evolucionando de igual manera con los cambios acaecidos. Así se observa como del **caso A** al **B**, éste se incrementó del 3,46% al 3,66%. Posteriormente siguió creciendo con el **caso C** hasta superar el 4% fijado por el Gobierno, concretamente el 4,05%, siendo este caso el único en el que el régimen especial fue beligerante para nuestra región. Con la nueva Ley del IVA de 1992 y los cambios en los tipos aplicados a diversos insumos agrarios (fertilizantes, plásticos...), el porcentaje a tanto alzado disminuyó considerablemente, llegando al 3,42% (**caso D**).

Esta clara situación proteccionista en la que actualmente nos encontramos va a variar considerablemente con los tipos previstos para 1995. Así, este incremento de los tipos va a repercutir en el sector agrario andaluz subiendo el porcentaje de compensación neutral hasta el 3,74% (**caso E**). Por tanto este régimen sigue suponiendo una subvención al sector, si bien en menor media en que lo era antes.

Con esta subida de 0,32 puntos con respecto a la situación anterior, la agricultura andaluza sufrirá una pérdida de renta, o mejor dicho, dejará de ganar injustificadamente, casi 3 mil millones de pesetas.

Si realizamos el análisis de la evolución temporal de los resultados de Andalucía, considerando tan sólo el caso E (ver Gráfico 2), podemos afirmar que mientras a nivel nacional se mantenían unos valores bastantes estables, para Andalucía el porcentaje de compensación varía significativamente de unos años a otros. Esta circunstancia se debe al gran peso que tienen los cultivos de secano y la irregularidad del olivo (vecería). Así, los años bondadosos climatológicamente, con grandes cosechas (mayor volumen de ventas), hacen que este porcentaje neutral baje (p.e. el año 1988 ó 1991), mientras que los años secos (1987 ó 1989) la escasez de las cosechas hace que éste suba por encima de la media. De todas maneras, como se observa en este mismo gráfico, incluso en lo peores años, se mantienen diferencias superiores a la 70 centésimas con respecto a este mismo porcentaje a nivel nacional.

6. RESULTADOS A NIVEL PROVINCIAL

En cuanto al estudio por provincias, la primera consideración a realizar es la heterogeneidad de los resultados obtenidos (ver Cuadro 4).

En cuanto el efecto de los distintos casos presentados desde la entrada en vigor del IVA, su evolución es comparable a lo ocurrido para el conjunto español o andaluz, por lo que no entraremos en más detalles.

Esta circunstancia demuestra, tal y como afirmábamos en el Capítulo anterior, que la generalidad de la compensación a tanto alzado provoca situaciones extremadamente injustas, tanto de índole proteccionista como beligerante. Según esto, y analizando el caso E, podemos dividir nuestra región en tres tipos de provincias en función de la media que este porcentaje adquiere (ver Gráfico 3):

- I.- **Provincias donde el 4% de compensación es beligerante**, donde podemos incluir a *Sevilla y Córdoba*.
- II.- **Provincias donde el 4% de compensación es proteccionista**, donde se incluyen *Almería, Cádiz, Huelva, Jaén y Málaga*.

CUADRO 4
PORCENTAJES A TANTO ALZADO EN LAS PROVINCIAS ANDALUZAS
DURANTE EL PERIODO 1986-1991, CALCULADOS CON DATOS
MACROECONOMICOS

	1986	1987	1988	1989	1990	1991	Media 86-91
C A S O A							
Almería	2,28%	2,31%	2,94%	2,60%	2,78%	2,75%	2,61%
Cádiz	2,42%	2,87%	2,73%	2,90%	2,69%	2,78%	2,73%
Córdoba	4,55%	3,99%	4,38%	4,39%	4,49%	3,55%	4,22%
Granada	4,30%	3,62%	3,69%	3,74%	3,71%	3,94%	3,83%
Huelva	3,67%	3,32%	3,08%	3,19%	3,20%	3,20%	3,28%
Jaén	2,54%	2,92%	1,64%	2,81%	2,35%	1,99%	2,38%
Málaga	2,72%	2,54%	2,66%	2,61%	3,01%	2,76%	2,72%
Sevilla	5,03%	5,48%	4,57%	4,85%	4,73%	4,05%	4,78%
C A S O B							
Almería	2,38%	2,42%	3,09%	2,73%	2,92%	2,89%	2,74%
Cádiz	2,56%	3,03%	2,88%	3,07%	2,84%	2,94%	2,89%
Córdoba	4,82%	4,23%	4,63%	4,64%	4,76%	3,76%	4,47%
Granada	4,58%	3,84%	3,92%	3,96%	3,93%	4,18%	4,07%
Huelva	3,84%	3,46%	3,22%	3,33%	3,35%	3,32%	3,42%
Jaén	2,68%	3,09%	1,74%	2,97%	2,48%	2,11%	2,51%
Málaga	2,86%	2,68%	2,80%	2,75%	3,19%	2,90%	2,86%
Sevilla	5,33%	5,81%	4,84%	5,15%	5,02%	4,29%	5,07%
C A S O C							
Almería	2,59%	2,63%	3,38%	2,99%	3,20%	3,16%	2,99%
Cádiz	2,82%	3,33%	3,18%	3,40%	3,14%	3,24%	3,18%
Córdoba	5,35%	4,70%	5,12%	5,14%	5,28%	4,16%	4,96%
Granada	5,10%	4,26%	4,37%	4,41%	4,36%	4,64%	4,52%
Huelva	4,17%	3,75%	3,49%	3,59%	3,65%	3,57%	3,70%
Jaén	2,96%	3,42%	1,93%	3,27%	2,74%	2,33%	2,78%
Málaga	3,14%	2,94%	3,08%	3,02%	3,53%	3,18%	3,15%
Sevilla	5,92%	6,45%	5,37%	5,73%	5,58%	4,77%	5,64%

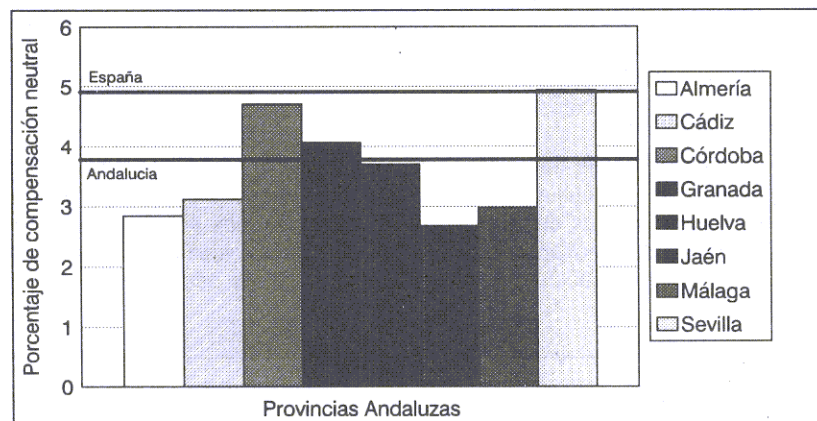
CASO D							
Almería	2,27%	2,29%	2,96%	2,53%	2,72%	2,68%	2,57%
Cádiz	2,54%	2,99%	2,90%	3,11%	2,78%	2,91%	2,87%
Córdoba	4,57%	4,11%	4,54%	4,53%	4,54%	3,68%	4,33%
Granada	4,42%	3,61%	3,57%	3,55%	3,51%	3,71%	3,73%
Huelva	3,81%	3,40%	3,19%	3,24%	3,26%	3,26%	3,36%
Jaén	2,55%	3,01%	1,70%	2,93%	2,45%	2,10%	2,46%
Málaga	2,70%	2,54%	2,69%	2,64%	2,97%	2,76%	2,72%
Sevilla	4,51%	4,93%	4,37%	4,73%	4,59%	3,93%	4,51%
CASO E							
Almería	2,51%	2,53%	3,25%	2,79%	2,99%	2,96%	2,84%
Cádiz	2,76%	3,26%	3,14%	3,37%	3,03%	3,17%	3,12%
Córdoba	4,98%	4,46%	4,93%	4,92%	4,94%	4,00%	4,71%
Granada	4,78%	3,94%	3,89%	3,88%	3,84%	4,06%	4,07%
Huelva	4,19%	3,76%	3,52%	3,58%	3,58%	3,61%	3,71%
Jaén	2,79%	3,27%	1,85%	3,19%	2,67%	2,28%	2,68%
Málaga	2,97%	2,79%	2,95%	2,89%	3,25%	3,02%	2,98%
Sevilla	4,97%	5,43%	4,78%	5,15%	5,01%	4,29%	4,94%

III.- Provincias donde el 4% de compensación no es proteccionista ni beligerante. Granada sería la única que se encontraría en dicha zona intermedia, próxima a la neutralidad del Régimen.

Las causas de estas diferencias interprovinciales podemos buscarlas en los diferentes tipos de cultivos que se realizan en cada una de ellas. De hecho, se han realizado estudios que demostraban cómo las diferentes orientaciones productivas de las provincias son decisivas para la determinación de este porcentaje a tanto alzado de compensación (Juliá y Del Campo, 1993 y Gómez-Limón y Berbel, 1994).

Así se observa cómo las provincias más cerealistas (Córdoba y Sevilla) son las que tienen porcentajes de compensación más elevados, ya que estos cultivos tienen una estructura de costes que lo hacen beligerante frente al REAGP (gran consumo de factores productivos al tipo normal: maquinaria, carburante..., y unas ventas con poco valor añadido).

GRAFICO 3
**PORCENTAJE A TANTO ALZADO MEDIO PARA LAS DISTINTAS PROVINCIAS
 DE ANDALUCIA (1986-1991). CASO E.**



En el otro extremo tenemos a Jaén y Almería, con los porcentajes más bajos, por debajo del 3%, aunque por motivos diferentes. Así, en la primera provincia la producción predominante es el olivar, cultivo extensivo (poco consumo de insumos) y gran utilización de mano de obra (que no devenga IVA). Ambas circunstancias hacen que la estructura de coste del conjunto del sector agrario jienense se vea netamente favorecido por el REAGP. En Almería, por el contrario, se desarrolla una agricultura basada en la horticultura intensiva, con gran consumo de factores productivos, pero con un elevado valor añadido (gran valor de sus ventas), que da como resultado un comportamiento igualmente proteccionista del régimen especial.

El resto de las provincias, con producciones equilibradas, se sitúan en posiciones intermedias.

En cuanto a su evolución a lo largo del período, para cada una de las provincias, tal y como se observan en los Gráficos 4 y 5, podemos obtener la misma conclusión que antes: la existencia de una gran heterogeneidad tanto en la magnitud de éste como en su evolución. La razón es lógicamente la misma; la importancia decisiva de los distintos sistemas de producción empleados.

Cabe destacar que si bien la mayoría de las provincias sigue una evolución similar a la del conjunto regional (dependiendo del régimen de lluvias de ese año), hay diferencias notables de unas a otras. Entre ellas cabe destacar:

- **Jaén**, que muestra unas oscilaciones notablemente superiores al resto de región. Esto está provocado por las grandes variaciones que tiene su PFA como consecuencia de la vecería del olivar. Así años de grandes producciones de aceituna (1986, 88, 90 y 91) vienen sucedidos por años de menores cosechas (1987 y 89). Esta circunstancia, por la enorme importancia que tiene este cultivo en el conjunto de la producción provincial, es capaz de modificar de forma significativa el cociente entre ventas y cargas fiscales sobre los insumos que determina el porcentaje de compensación.
- **Almería y Málaga** tienen una evolución contraria a la del conjunto de Andalucía, debido más a problemas de mercado que a oscilaciones fuerte de la producción. Los cultivos hortícolas predominantes en estas provincias normalmente mantienen rendimientos constantes, siendo los precios de estos cultivos especulativos los causantes mayores de las variaciones de su PFA.

7. CONCLUSIONES

El análisis crítico del Régimen Especial de IVA de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) ha puesto de manifiesto que existen posibilidades de mejorar su gestión. Hasta el momento éste se ha basado en la existencia de un porcentaje único de tanto alzado de compensación (4%) fijado por la Ley 37/1992 del IVA y que intenta resarcir al agricultor del IVA soportado en sus compras. La aplicación de este porcentaje libera al agricultor pequeño y mediano de las obligaciones contables que implican el régimen general de IVA obligatorio en casi todos los sectores de la economía y para los agricultores que superan una dimensión económica.

Una vez establecido el régimen vigente en España, el objetivo de este trabajo ha sido analizar, a nivel nacional y de la Comunidad Andaluza, cuál ha sido en el pasado reciente y en la actualidad el carácter del REAGP en cuanto a la neutralidad fiscal.

Se ha utilizado una metodología que permite analizar los efectos cuantitativos de la normativa llegando a las conclusiones:

a) A nivel nacional

- a.1.- La evolución de los tipos impositivos del IVA durante los últimos años, subiendo el tipo medio del 12% al 13% primero, y posteriormente al 15%, hizo que el REAGP pasase a ser un régimen globalmente beligerante para el sector agrario.

GRAFICO 4
EVOLUCION DEL PORCENTAJE A TANTO ALZADO PARA LAS PROVINCIAS OCCIDENTALES DE ANDALUCIA (1986-1991). CASO E.

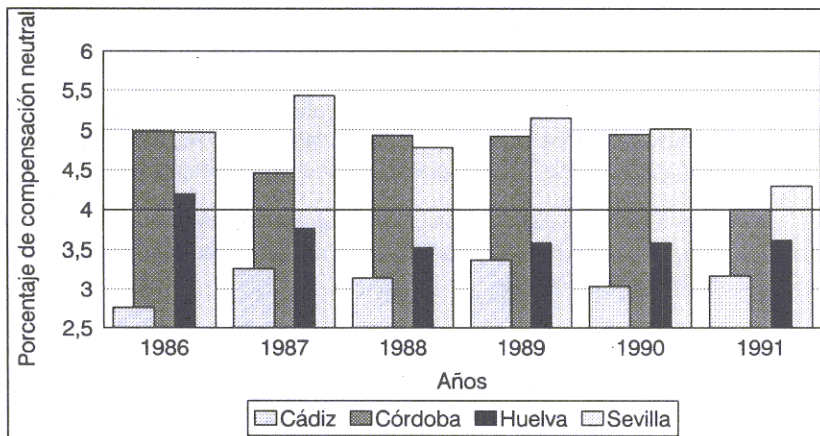
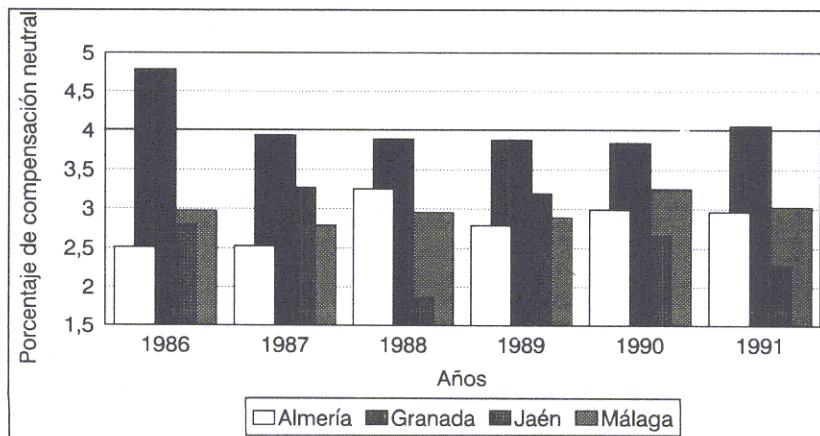


GRAFICO 5
EVOLUCION DEL PORCENTAJE A TANTO ALZADO PARA LAS PROVINCIAS ORIENTALES DE ANDALUCIA (1986-1991). CASO E.



- a.2.– Con la nueva Ley del IVA, el gobierno admitió implícitamente esta beligerancia surgida durante 1992. Para corregir dicha situación en la nueva legislación ha cambiado los tipos impositivos aplicables a los insumos agrarios, restableciendo así parcialmente la neutralidad de este régimen, haciendo que el porcentaje a forfait neutral pasase a ser perfectamente neutral (caso D).
- a.3.– Con el último cambio previsto, correspondiente al denominado caso E, la subida de tipos prevista para 1995 hará que el REAGP vuelva a ser beligerante con el sector agrario nacional en su conjunto.
- a.4.– En cuanto a la evolución temporal del porcentaje neutral de compensación, se puede observar como a nivel nacional éste permanece aproximadamente constante.

b) A nivel andaluz

- b.1.– A nivel de esta Comunidad Autónoma se observa la misma evolución en cuanto a la neutralidad del régimen especial que a nivel nacional para los distintos casos, pero siempre manteniendo unos porcentajes neutrales sensiblemente inferiores, permaneciendo dicha diferencia en torno al medio punto. Por este motivo el REAGP nunca ha sido globalmente beligerante para Andalucía, ni siquiera en el caso más desfavorable ocurrido durante el segundo semestre de 1992 (caso C).

Esta diferencia puede entenderse como consecuencia de la estructura de costes de las principales producciones andaluzas, con gran intensidad en el uso de la mano de obra y menor utilización del capital, al menos si lo comparamos con el conjunto nacional.

- b.2.– En cuanto a la evolución temporal del porcentaje de compensación, se desvela como para Andalucía éste sufre grandes oscilaciones de un año a otro. Esta circunstancia creemos que es debida a la gran variabilidad que tienen las ventas del sector. Esto es provocado por la influencia decisiva de los cultivos de secano, los cuales, pendientes de la bondad climatológica, padecen grandes oscilaciones en los rendimientos de un año a otro. Así durante los años lluviosos las ventas son cuantiosas, y por tanto la cantidad ingresada por los agricultores en concepto de compensación del IVA son elevadas (porcentaje neutral bajo). Por el contrario, en años atmosféricamente peores, al ser las cosechas menores, se hace necesario una compensación porcentualmente mayor (porcentaje neutral alto).

c) A nivel provincial

- c.1.**– A este respecto la única consideración a destacar es la heterogeneidad de los resultados. Esta se debe en gran parte a la diversidad de orientaciones productivas. Esto hace que en cada provincia la estructura de costes el sector agrario sean muy diferentes, y que esta circunstancia se traduzca en un porcentaje neutral de compensación distinto.

BIBLIOGRAFIA

- CHECA, C. (1986) *Los regímenes especiales de liquidación del IVA*. Granada. Ed. Comares.
- GÓMEZ-LIMÓN, J. A.; BERBEL, J. (1994) «Un Análisis microeconómico del REAGP en España y Andalucía». *Investigación Agraria: Economía*. Vol. 9, nº 2. pp. 183-197.
- JULIÁ, J. F.; DEL CAMPO, F. J. (1993) «Una aproximación cuantitativa a la neutralidad del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA». *Investigación Agraria: Economía*. Vol. 8, nº 1. pp. 123-139.
- JULIÁ, J. F.; DEL CAMPO, F. J. (1994) *El IVA en las explotaciones citrícolas de la Comunidad Valenciana*. Valencia. Ed. Conselleria d'Agricultura, Pesca i Alimentació.
- JUNTA DE ANDALUCÍA (1994) *Estadísticas Agrarias y Pesqueras en Andalucía 1992*. Sevilla. Ed. Servicio de Estudios Consejería de Agricultura y Pesca.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (1993) *La Agricultura, la Pesca y Alimentación Españolas en 1992*. Madrid. Ed. Secretaría General Técnica.
- SAUQUILLO, J. L. (1993) «La Fiscalidad Agraria». *El Boletín*. nº 3. pp. 6-16.