

# **El IVA y la agricultura: su problemática en Castilla-La Mancha**

**Alfredo Iglesias Suárez; Sebastián Maso Presas;  
Antonio Olaya Iniesta; Mercedes Sanz Gómez;  
Javier Arenillas Vela e Isidro Picazo Valera**

---

## **1. INTRODUCCIÓN**

---

Desde el primero de enero de 1986, momento en el que se produce el ingreso de España en la CEE, cuenta nuestro Sistema Fiscal con el Impuesto sobre el Valor Añadido, como fórmula para gravar el volumen de ventas o cifra de negocio. Sustituye a veinticuatro figuras tributarias diferentes, entre las que se encuentra el IGTE y el Impuesto de Lujo. Es un impuesto de tipo consumo, carácter general y adaptado a la normativa comunitaria.

Por lo que respecta al Sector Agrario, el IVA presenta algunas novedades que afectan al régimen de aplicación y a la estricta relación del mismo con otros tributos, tal es el caso del IRPF. Nuestro análisis se va a centrar en la repercusión que ha tenido el IVA en el sector agrario de la región de Castilla-La Mancha.

---

## **2. LA APLICACIÓN DEL IVA A LA AGRICULTURA**

---

### **2.1. Aspectos generales**

Desde el primero de enero de 1986, fecha de la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, profundos cambios institucionales y estructurales han sido y están siendo necesariamente adoptados, en aras de la consecución de una auténtica unidad europea. En el campo que este trabajo nos ocupa, la armonización fiscal se plantea como una necesidad urgente y prioritaria en el intento de conseguir unos mercados internacionales que funcionen como los propios nacionales, de tal manera que el sistema fiscal, y más concretamente los instrumentos existentes de que dispone la política impositiva no distorsionen y enmascaren las condiciones normales de competencia de las economías europeas.

El establecimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido se imponía por tanto como un requisito necesario de nuestra integración. El sector agrario dispone de un régimen especial, el denominado «Régimen Especial para la Agricultura, Ganadería y Pesca», suponiendo esto un cambio radical con respecto a la situación existente hasta entonces, pues el IGTE no preveía dicha posibilidad al considerarlos como operaciones no sujetas.

La solución adoptada por el IVA para las actividades agrarias responde a las particularidades relevantes que este sector posee. Concretamente, y como desde la propia Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda se ha apuntado; la justificación de una regulación diferenciada para el sector agrario no está basada en el modo de producción, sino más bien en «factores secundarios relativos al entorno socio-económico en que se desenvuelve este sector».

De forma resumida, podemos enunciar estas características peculiares en los siguientes puntos:

a) La gestión y liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte del sujeto pasivo requiere determinadas obligaciones contables del mismo, lo cual puede suponer serias dificultades al empresario agrícola, debiendo, por tanto, ser tenidas en cuenta por la Administración esta carencia en las prácticas contables.

b) Un aspecto interesante a destacar es el englobado bajo el epígrafe genérico de «factores psicológicos y educacionales», poniendo de manifiesto las dificultades tradicionales en las relaciones entre la administración fiscal y los contribuyentes agrarios, basadas en una más baja renta de estos últimos, ingresos irregulares, menor aprovechamiento de los bienes sociales, etc.

c) Otra causa para el establecimiento de un régimen especial de IVA para el sector agrario está en íntima conexión con el proceso de unificación y de integración de los mercados. Como todos sabemos, el sector agrario es un sector altamente sensible a los cambios en la coyuntura nacional e internacional, no resultando por ello extraño que los países comunitarios hayan adoptado regímenes especiales, buscando de esta forma mecanismos indirectos de protección.

## 2.2. Diferentes opciones

Las actividades del sector agrario en el Impuesto sobre el Valor Añadido pueden estar acogidas a los siguientes regímenes:

- a) Régimen general u ordinario.
- b) Régimen especial para la agricultura, ganadería y pesca.
- c) Régimen simplificado.

De las tres opciones, la segunda es la más aceptada por los contribuyentes del sector agrario y ello se debe fundamentalmente a que es la que mejor contempla las peculiaridades del sector y no genera obligaciones formales. Sin

embargo, esto no impide que algunos agricultores y sobre todo ganaderos opten por el régimen general, pues su estructura administrativa y contable no se lo impide. El régimen simplificado sólo puede aplicarse a la «ganadería» y especialmente a las explotaciones de carácter intensivo.

### 2.3. El régimen especial de agricultura, ganadería y pesca

Su base jurídica se encuentra en las recomendaciones de la Sexta Directriz de la Comunidad Económica Europea, sirviendo este documento de base para la armonización de los Estados miembros.

El régimen especial de agricultura, ganadería y pesca se aplica a las personas o entidades que sean titulares de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas y pesqueras, excluyendo a los propietarios de fincas que las cedan en arrendamiento o en aparcería y los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

La legislación española contempla la posibilidad de que los titulares acogidos al régimen especial puedan renunciar a él, teniendo efectos la renuncia en tanto no sea revocada por el interesado y, en todo caso, durante un período mínimo de tres años.

Son consideradas explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas y pesqueras, aquellas que tengan la condición de industrias extractivas. Consecuentemente se excluyen las actividades económicas que supongan someter, total o parcialmente, los productos obtenidos a procesos de elaboración, transformación o manufactura industrial. A estos efectos no se consideran afectadas las manipulaciones propias de la pausterización, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje, descascarado, descortezado, astillado y troceado, así como los procesos propios de desinfección y desinsectación.

Quedarían excluidas las mezclas de productos fuera de la explotación, así como las instalaciones ganaderas de estabulación o no vinculadas a la explotación del suelo, la cría de ganado alimentado con piensos no procedentes de la propia explotación, con proporción mayor del cincuenta por ciento del alimento total que necesita el ganado.

Según el artículo 25 de la Sexta Directriz comunitaria, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, se trata en la práctica de un sistema equivalente al de exención (el agricultor no ha de liquidar e ingresar el IVA por sus ventas y está liberado de las obligaciones formales), en el que el impuesto soportado se estima a tanto alzado aplicando determinados porcentajes sobre las ventas del agricultor. No obstante, no llama la atención no que el sistema especial para la agricultura, a pesar de ser objetivo la norma no se refiera a la deducción o traslación del IVA soportado, sino que alude al «reintegro de las compensaciones».

Veamos, antes de pasar al régimen de compensación, algunos ejemplos posibles de simplificación en la tributación de la producción agraria:

*Caso 1.*—Al empresario B se le aplica un tipo cero (no repercute), o bien se le declara exento.

	<i>Compras</i>	<i>IVA soportado</i>	<i>Total</i>	<i>Ventas</i>
A.....	100.000	12.000	112.000	150.000
B.....	150.000	18.000	168.000	200.000
C.....	200.000	—	200.000	240.000

  

	<i>IVA repercutido</i>	<i>Total</i>	<i>IVA a ingresar</i>
A.....	18.000	168.000	6.000
B.....	—	200.000	—18.000
C.....	28.800	268.800	28.800

El empresario B que no repercute nada, cobra de la Hacienda las 18.000 pesetas soportadas. Las magnitudes globales no varían, pues la Hacienda percibe un ingreso neto de 28.800 pesetas, que equivale a lo soportado por el adquirente final. Respecto a la posición de los empresarios, la única variación es que C ingresará el total repercutido, al no haber soportado repercusión de B.

*Caso 2.*—El empresario B no liquida ni ingresa el IVA, pero traslada hacia adelante el importe soportado por sus compras a A.

	<i>Compras</i>	<i>IVA soportado</i>	<i>Total</i>	<i>Ventas</i>
A.....	100.000	12.000	112.000	150.000
B.....	150.000	18.000	168.000	200.000
C.....	200.000	18.000	218.000	240.000

  

	<i>IVA repercutido</i>	<i>Total</i>	<i>IVA a ingresar</i>
A.....	18.000	168.000	6.000
B.....	18.000	218.000	—
C.....	28.800	268.800	10.800

El caso 1, declara exento al agricultor B, éste podrá prescindir de la base contable de sus ventas, aunque sin embargo para realizar la devolución del IVA soportado, es preciso controlar las compras, y esto puede resultar en la actualidad un problema para una gran mayoría de empresarios agrícolas.

El caso 2, tiene problemas de gestión parecidos al anterior, añadidos al inconveniente de tener que determinar para cada venta el impuesto soportado correspondiente a los elementos incorporados.

Los problemas que acabamos de mencionar parecen resolverse con la

solución contemplada en la Sexta Directriz comunitaria (dando un paso más en la simplificación) y aplicada también al caso español. Su artículo 25.1 faculta para otorgar a los productos agrícolas en determinadas condiciones, «un régimen a tanto alzado que tienda a compensar la carga del impuesto pagado por las compras de bienes y servicios». Con este sistema se persigue que las compensaciones se aproximen lo máximo posible al IVA soportado individualmente. Pero esto es difícil, por no decir prácticamente imposible, ya que la determinación de los tipos a tanto alzado se hace partiendo de macromagnitudes globales, lo que difícilmente va a conducir a que cada agricultor reciba o sea compensado por la cantidad exacta con la que ha sido gravado.

---

### 3. EL IVA EN CASTILLA-LA MANCHA

---

En esta parte del trabajo vamos a intentar analizar algunos aspectos, ventajas e inconvenientes de la incidencia del IVA en el sector agrícola-ganadero de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, poniendo de manifiesto, especialmente, las posibles distorsiones y desigualdades que se producen como consecuencia de la aplicación de la compensación del 4 por 100 en aquellos empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

La mecánica a seguir, consistirá en expresar, en primer lugar, a través de unos datos cuantitativos, la imposibilidad de extrapolar este estudio al resto de España, así como la necesidad de discriminar sus datos y conclusiones entre las propias provincias de Castilla-La Mancha.

A continuación realizaremos un estudio entre el IVA obtenido por los agricultores mediante el régimen de compensación y el IVA soportado en sus adquisiciones en alguno de los subsectores y cultivos más significativos, lo que nos llevará a efectuar comparaciones con otros países comunitarios y a la necesidad de diferenciar, en función de la relación gastos intermedios o de fuera del sector-valor de la producción, tanto en relación a otros países como en relación a los distintos subsectores y cultivos en Castilla-La Mancha.

#### 3.1. Las peculiaridades del Sector Agrario

Castilla-La Mancha constituye, como es sabido, una región en la cual el sector agrario tiene una participación relativa (tanto en lo referente a la población activa como a la renta ganada por este sector), sensiblemente superior a la media nacional, pudiendo hablarse de una cierta especialización de la economía de la región en este sector productivo.

Según estimaciones de la Consejería de Agricultura de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, la producción total agraria regional se elevó en 1985 a 324.414,4 millones de pesetas, distribuidos de acuerdo con los siguientes porcentajes:

<b>Total cereales</b> .....		28,1%
— Cebada.....	15,1%	
— Trigo.....	4,7%	
— Maíz.....	4,6%	
— Otros.....	1,3%	
— Pajas de cereales.....	2,4%	
<b>Total cultivos industriales</b> .....		4,6%
— Remolacha.....	1,2%	
— Girasol.....	2,3%	
— Otros.....	1,1%	
<b>Viñedo</b> .....		11,5%
<b>Aceite de oliva</b> .....		3,1%
<b>Ganado</b> .....		29,7%
— Ovino.....	6,6%	
— Porcino.....	4,8%	
— Leche.....	5,1%	
— Huevos.....	4,1%	
— Vacuno.....	2,6%	
— Otros.....	6,5%	
<b>Sectores y producciones agrupadas</b> .....		23,0%
— Hortalizas.....	9,4%	
— Subsector forestal.....	3,5%	
— Forrajes.....	2,4%	
— Legumbres.....	2,3%	
— Frutales.....	1,2%	
— Tubérculos.....	1,1%	
<b>Total producción agraria</b> .....		100,00

En relación a la media nacional española resultan predominantes a nivel regional las producciones de cereales, especialmente la cebada; de otros sectores, el viñedo, el ovino, y en los cultivos industriales, el girasol.

Muchas de estas producciones son variables de año en año, debido a la agricultura existente (mayoritariamente de secano), altamente sensible a las condiciones climatológicas lo que ejerce notable influencia sobre el agricultor tradicional que ante la incertidumbre, retrasa sus inversiones y se mantiene en una economía primaria, sin decisión para afrontar explotaciones asociativas o una comercialización más agresiva.

Por otra parte, las producciones agrícolas más importantes (en porcentaje) son para las distintas provincias de la región, las siguientes (datos de 1983):

Las cifras del cuadro anterior ponen de relieve que las principales producciones son el vino y subproductos que, en 1983, representaron el 27,3 por 100 del subsector agrícola y el 16 por 100 de la producción final agraria; a continuación figuran los cereales con el 20 y 11 por 100 respectivamente. Todo ello pone de relieve la concentración existente en Castilla-La Mancha, en cuanto al subsector agrícola se refiere, ya que el vino, cereales, hortalizas, cultivos industriales y aceite, representan en torno al 90 por 100 de aquél; estas producciones, dicho sea de paso, son las que más problemas plantea a la política agraria de la CEE, pues existen excedentes en la mayoría de ellas.

	Vino y Subprod.	Cereales	Hortalizas	Cultivos industr. herbác.
Albacete.....	15,8	31,2	14,0	14,3
Ciudad Real.....	49,0	22,3	17,6	29,0
Cuenca.....	12,6	14,8	24,7	40,0
Guadalajara.....	0,2	14,9	3,4	7,4
Toledo.....	22,4	16,8	40,3	9,0
Castilla-La Mancha:				
• % sobre subsector agrícola.....	27,3	20,1	19,7	12,6
• % sobre produc. final agraria...	16,0	11,8	11,5	7,4

  

	Aceite y subprod.	Tubérculos consumo humano	Total
Albacete.....	3,2	27,7	17,9
Ciudad Real.....	37,8	20,5	31,4
Cuenca.....	8,8	10,7	19,0
Guadalajara.....	4,8	20,2	6,4
Toledo.....	45,4	20,9	25,3
Castilla-La Mancha:			
• % sobre subsector agrícola.....	8,6	3,9	92,2
• % sobre produc. final agraria...	5,0	2,3	54,0

Pero es que además, el cuadro anterior referido a las producciones agrícolas más importantes (lo mismo que ocurría con las producciones ganaderas) pone de relieve, en relación directa con la problemática del IVA en Castilla-La Mancha, la imposibilidad de generalizar dicho estudio para la región, puesto que, por ejemplo, no es lo mismo el IVA soportado en la producción agrícola de Albacete, en la que la producción de vino, representa la mitad respecto de la de cereales, que en Ciudad Real, donde la producción de vino es más del doble que la de cereales y ello, con las consecuencias que tiene en cuanto a los porcentajes de gastos intermedios o de fuera de sector con relación al valor de la producción final y también a los inputs con tipos de gravamen en IVA diferentes, que deben soportarse en los diferentes cultivos.

En efecto, el suministro al sector agrario requiere una importante industria de fabricación de piensos, la cual genera, a su vez una demanda de maquinaria, materias primas diversas y tecnología. A su vez ello da lugar a una serie de servicios como el de reparación de maquinaria, reparación de construcciones o aprovisionamiento energético. Estos gastos de fuera del sector agrario se distribuyen en Castilla-La Mancha y España según los siguientes porcentajes:

En este cuadro puede observarse ya una desventaja relativa de Castilla-La Mancha con respecto a España y en relación al tema que nos ocupa: los piensos para el ganado, gravados en el IVA al 6 por 100, representan aproximadamente 15 puntos porcentuales menos en Castilla-La Mancha que en España, mientras que la conservación de maquinaria gravada al 12 por 100 de IVA, representa unos 11 puntos porcentuales más en Castilla-La Mancha que en España. La consecuencia inmediata que se extrae de ello es que el IVA sopor-

tado en Castilla-La Mancha, en el sector agrario, es superior al IVA soportado en la totalidad de España con lo que el 4 por 100 de compensación para los agricultores incluidos en el régimen especial agrario va a suponer un grado de protección claramente superior en el resto de España que en Castilla-La Mancha.

	<i>Castilla-La Mancha %</i>	<i>España %</i>
Piensos para el ganado .....	34,6	49,3
Conservación de maquinaria .....	22,5	11,2
Fertilizantes.....	14,0	12,9
Energía.....	13,8	12,1
Reparación de construcciones.....	4,9	5,8
Semillas selectas y plantones.....	3,4	2,9
Otros gastos .....	6,8	5,8
<b>Total.....</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

### 3.2. Consecuencias del Régimen de Compensación en algunos cultivos

Una vez puesto de manifiesto la anterior desventaja a nivel regional, vamos a particularizar el estudio, pero no por provincias, sino por subsectores y cultivos, para determinar en algunos de los más importantes de Castilla-La Mancha, la diferencia entre el 4 por 100 de compensación percibida por el agricultor o ganadero y el IVA soportado por el mismo. De esta manera intentaremos determinar el grado de protección existente en algunos cultivos, comparándolo a efectos ilustrativos con el existente en otros países de la CEE.

Se han considerado los costes normales, excepto para la maquinaria, cuyo coste es distribuido entre los años normales de vida útil. Veamos los cultivos y subsectores considerados.

<i>1.—Cereales de secano (trigo y cebada)</i>	<i>IVA soportado</i>	
— Inputs al 6% .....	3.584 Pts	
• Semillas: 128 Kg. × 28 Pts/Kg.....=	3.584 Pts	215 Pts
— Inputs al 12% .....	26.500 Pts	3.180 Pts
• Abonos: 300 × 30.....=	9.000 Pts	
• Fitosanitarios.....=	1.000 Pts	
• Maquinaria, reparaciones, carburante.....=	16.000 Pts	
<b>Total IVA soportado .....</b>		<b>3.395 Pts</b>

2.—Maíz		IVA soportado	
— Inputs al 6% .....	18.000 Pts	1.080 Pts	
• Semillas: 30 Kg. × 600 Pts/Kg.....=	18.000 Pts		
— Inputs al 12% .....	110.000 Pts	13.200 Pts	
• Abonos: 1.400 × 30.....=	42.000 Pts		
• Fitosanitarios.....=	15.000 Pts		
• Secado.....=	14.000 Pts		
• Maquinaria, reparaciones, carburante.....=	3.900 Pts		
<b>Total IVA soportado .....</b>		<b>14.280 Pts</b>	

3.—Viñedo		IVA soportado	
— Inputs al 6% .....	0 Pts	0 Pts	
— Inputs al 12% .....	13.724 Pts	1.646 Pts	
• Fitosanitarios.....=	3.550 Pts		
• Maquinaria, reparaciones y carburantes .....	10.224 Pts		
<b>Total IVA soportado .....</b>		<b>1.646 Pts</b>	

4.—Olivar		IVA soportado	
— Inputs al 6% .....	0 Pts	0 Pts	
— Inputs al 12% .....	7.620 Pts	914 Pts	
• Fitosanitarios.....=	500 Pts		
• Maquinaria, reparaciones, carburante.....=	7.120 Pts		
<b>Total IVA soportado .....</b>		<b>914 Pts</b>	

5.—Remolacha		IVA soportado	
— Inputs al 6% .....	12.000 Pts	720 Pts	
• Semillas.....=	12.000 Pts		
— Inputs al 12% .....	94.000 Pts	11.280 Pts	
• Abonos.....=	30.000 Pts		
• Fitosanitarios.....=	12.000 Pts		
• Recolección .....	40.000 Pts		
• Maquinaria y reparaciones.....=	12.000 Pts		
<b>Total IVA soportado .....</b>		<b>12.000 Pts</b>	

6.—Girasol		IVA soportado	
— Inputs al 6% .....	1.800 Pts	108 Pts	
• Semillas.....=	1.800 Pts		
— Inputs al 12% .....	11.000 Pts	1.320 Pts	
• Alquiler cosechadora.....=	4.000 Pts		
• Maquinaria, reparaciones y carburante .....	7.000 Pts		
<b>Total IVA soportado .....</b>		<b>1.428 Pts</b>	

7.—Girasol (regadío)		IVA soportado	
— Inputs al 6% .....	3.480 Pts	210 Pts	
• Semillas.....	3.500 Pts		
— Inputs al 12% .....	24.050 Pts	2.886 Pts	
• Abonos.....	8.600 Pts		
• Fitosanitarios.....	2.950 Pts		
• Alquiler cosechadora.....	4.800 Pts		
• Maquinaria, reparaciones y carburantes.....	7.770 Pts		
<b>Total IVA soportado .....</b>		<b>3.096 Pts</b>	
8.—Carne de ovino (estimación por oveja madre y año)		IVA soportado	
— Inputs al 6% .....	5.450 Pts	327 Pts	
• Valor del pienso.....	5.250 Pts		
• Productos sanitarios.....	200 Pts		
— Inputs al 12% .....	100 Pts	12 Pts	
• Esquileo.....	100 Pts		
<b>Total IVA soportado .....</b>		<b>339 Pts</b>	

Una vez determinados los IVAs soportados en los cultivos y subsectores considerados, vamos a compararlos con los IVAs obtenidos a través del régimen de compensación, estimando una producción media de kilogramos/hectárea y un valor o precio medio de pesetas/kilogramo. Así tendremos:

	Producción (Kg./Ha.)	Valor (Pts./Kg.)
Cereales secano.....	2.000	25 00
Maíz .....	10.000	23,50
Viñedo.....	3.500	12
Olivar.....	800	35
Remolacha .....	35.000	6,50
Girasol (secano).....	625	51
Girasol (regadío).....	2.100	51
Carne ovino (1 cordero).....	15 Kg.	500

Y multiplicando producción por valor producción por 4 por 100 de compensación, comparamos:

	IVA comp.	IVA soportado (por Ha.)	Diferenc.
Cereales secano.....	2.000	3.395	-1.395
Maíz .....	9.400	14.280	-4.480
Viñedo .....	1.680	1.646	+34
Olivar.....	1.120	914	+206
Remolacha.....	9.100	12.000	-2.900
Girasol (secano).....	1.275	1.428	-153
Girasol (regadío).....	4.284	3.096	+1.188
Carne ovino (1 cordero).....	300	339	-39

Estos cálculos aproximados ponen de manifiesto la desventaja de los agricultores con cultivos mayoritarios de cereales (especialmente de regadío) y remolacha con respecto al diferencial entre IVA soportado y compensado. No podía ser de otra forma dada la mayor proporción que dichos cultivos soportan de inputs gravados al 12 por 100.

### 3.3. Estudio comparativo entre países de la CEE y entre distintos cultivos de Castilla-La Mancha

Del análisis anterior, se desprende la conveniencia de diferenciar a efectos comparativos, entre los diversos países y entre los distintos subsectores agrarios en función de la importancia de la relación gastos intermedios-valor producción. En esta línea, la relación gastos intermedios-valor producción, en diferentes países comunitarios era, en el año 1983, la siguiente:

% Gastos intermedios/Valor producción	
Alemania .....	56
Francia.....	45
Italia .....	31
Holanda.....	52
Bélgica.....	58
Reino Unido .....	56
Irlanda.....	48
Dinamarca.....	57
Grecia.....	24
España.....	46

FUENTE: C. MORIENTE; N. LÓPEZ DE LORA y F. J. SIMÓN: *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 23 (1985).

En lo que se refiere a la relación gastos intermedios-valor producción, para cada subsector en Castilla-La Mancha, podemos señalar como cantidades aproximadas para los subsectores y cultivos antes considerados, los siguientes:

Trigo.....	60%
Maíz.....	62%
Viñedo .....	27%
Olivar.....	27%
Remolacha.....	48%
Girasol (secano).....	38%
Girasol (regadío).....	25%
Carne ovino .....	63%

En general, son aquellos subsectores o cultivos con una relación o porcentaje más elevado los que se encuentran en peor situación al soportar unos inputs más elevados y cuyos IVAs, desde luego, no son recuperados total-

mente a través de la compensación del 4 por 100. Una rápida conclusión que se deriva de estas cifras, es la lógica y evidente necesidad de que los países diferencien los IVAs que cargan en sus productos agroalimentarios y la compensación que se paga a los agricultores y ganaderos por la venta de sus productos, debido a la distinta relación gastos intermedios-valor producción, y a la necesidad de proteger o fomentar determinados cultivos.

Igualmente, como ocurre en varios países comunitarios, es lógico diferenciar el IVA dentro de cada país como instrumento para el desarrollo agrario y, buscando distintos grados de protección según el subsector que se pretende fomentar y, en función, de la relación gastos intermedios-valor producción de cada subsector. Así, por ejemplo, Italia mantiene seis tipos en el régimen general y tres en el de compensación, altos en los productos que necesita (14 por 100 para vacuno, porcino y leche fresca) y bajos en los que puede exportar con ventaja (2 por 100 para cereales, legumbres frescas y secas, etc.).

Es ésta, una política de protección de los países hacia sus productos agroalimentarios e, indirectamente, hacia los agricultores y ganaderos, los cuales, como consecuencia y en cualquier caso, reorientarán sus producciones hacia los subsectores que cada país considere más adecuado. Esta política de protección y fomento, se puede medir de la siguiente forma:

1.—Consideremos los porcentajes de utilización de los distintos factores en los diferentes países en función de los consumos realizados, con lo que obtendremos el tipo medio de IVA pagado a los factores. De diversos estudios, se pueden obtener los siguientes resultados:

Alemania.....	11,94
Francia.....	9,80
Italia.....	4,67
Holanda.....	9,24
Bélgica.....	9,12
Reino Unido.....	1,39
Irlanda.....	1,28
Dinamarca.....	22,00
España.....	10,60

Igualmente, podemos considerar los porcentajes de utilización de los distintos factores o inputs, en los diferentes subsectores, en función de los consumos realizados, con lo que obtendremos el tipo medio de IVA pagado a los factores. En Castilla-La Mancha, podemos considerar como resultados aproximados los siguientes:

Cereales secano.....	11%
Maíz.....	10,9%
Viñedo.....	12%
Olivar.....	12%
Remolacha.....	11,3%
Girasol (secano).....	11,4%
Girasol (regadío).....	11,2%
Ovino.....	6,1%

Como conocemos la relación gastos intermedios-valor producción para cada país, podemos multiplicar dicho porcentaje por el tipo medio pagado a los factores en cada país, obteniendo así la tasa o tipo teórico de IVA soportado en la producción. Esta tasa teórica, la comparamos con la tasa real aplicable en el régimen de compensación para los distintos países (obtenida ponderando la producción obtenida de cada producto con el porcentaje de compensación existente), obteniendo así el grado de protección o recuperación del IVA soportado, bajo la hipótesis de que toda la producción vendida, se somete o pasa por el régimen de compensación. Así, para distintos países:

	<i>Tasa media pagada a factores (1)</i>	<i>Tanto por uno gastos intermedios a valor producción (2)</i>	<i>Tasa teórica IVA soportado en producción (3) = (2) × (1)</i>
Alemania.....	11,94	0,56	6,73
Francia.....	9,80	0,45	4,45
Italia.....	4,67	0,31	1,44
Holanda.....	9,24	0,52	4,80
Bélgica.....	9,12	0,58	5,28
Reino Unido.....	1,39	0,56	0,77
Irlanda.....	1,28	0,48	0,61
Dinamarca.....	22,00	0,57	12,54
España.....	10,60	0,46	4,87

	<i>Tasa real aplicable régimen compensación (4)</i>	<i>Grado protección con 100% de recuperación (5) = (4)/(3)</i>
Alemania.....	8,05	120%
Francia.....	2,96-3,82	66%-86%
Italia.....	6,00	419%
Holanda.....	5,04	113%
Bélgica.....	6,10	115%
Reino Unido.....	1,09	141%
Irlanda.....	2,00	303%
Dinamarca.....	21,00	168%
España.....	4,00	82%

Y en lo que se refiere a los distintos subsectores de Castilla-La Mancha considerados:

	<i>Tasa media pagada a los factores (1)</i>	<i>Tanto por uno gastos intermedios o valor producción (2)</i>	<i>Tasa teórica IVA soportado en producción (3) = (2) × (1)</i>
Cereales secano.....	11	0,60	6,60
Maíz.....	10,9	0,62	6,75
Viñedo.....	12	0,27	3,24
Olivar.....	12	0,27	3,24
Remolacha.....	11,3	0,48	5,42
Girasol (secano).....	11,4	0,38	4,33
Girasol (regadío).....	11,2	0,25	2,80
Ovino.....	6,1	0,63	3,84

  

	<i>Tasa real aplicable en régimen compensación (4)</i>	<i>Grado protección con 100% de recuperación (5) = (4)/(3)</i>
Cereales secano.....	4	60,6%
Maíz.....	4	59,2%
Viñedo.....	4	123%
Olivar.....	4	123%
Remolacha.....	4	73%
Girasol (secano).....	4	92%
Girasol (regadío).....	4	142%
Ovino.....	4	104%

La última consideración a realizar sería la conveniencia de diferenciar entre los subsectores en función de la posibilidad de vender el producto con el reintegro de las compensaciones. Así, la facultad de exigir el reintegro de las compensaciones es, en muchas ocasiones, muy difícil, si no imposible en muchos productos agroalimentarios en los que el IVA se soporta totalmente por el productor, creándose mercados sumergidos y paralelos.

De esta manera habría que diferenciar los subsectores e, incluso, dentro de éstos, aquellos productores con cultivos pocos intensivos y poca capacidad comercial de aquellos otros que venden a organismos de regulación o a industrias agrarias de cierta importancia. Y también los agricultores agrupados que consiguen una mayor capacidad comercial para sus productos, mejores condiciones de financiación y mayores posibilidades de almacenamiento de productos.

---

## 4. EL IVA Y EL ACTA ÚNICA EUROPEA

---

### 4.1. Planteamiento

La entrada en vigor del «Acta Única Europea» en 1992, pretende como objetivo final, la consecución de un mercado único, sin fronteras dentro de la Europa de los doce. Desde una óptica fiscal esto se traduce en el mantenimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido como figura central de la imposición indirecta; aunque introduciendo la variante del país de origen en lugar de la del país del destino actual. Esto equivale a que las operaciones de exportación deberán gravarse en el país productor y no en el comprador como ocurre actualmente. Para conseguir culminar el proceso de armonización del IVA en 1992, es preciso que los países miembros de la Comunidad Económica Europea adopten la estructura de su respectivo IVA al proyecto de directiva presentado por A. Cockfield, comisario responsable del área fiscal en la CEE, y aprobado por la Comisión.

Las líneas de actuación respecto al IVA, según el proyecto «Cockfield» son las siguientes:

1.—Reducir a dos el número de tipos de gravamen, suprimiendo el tipo incrementado o superior.

2.—Los nuevos tipos de gravamen estarán dentro de los límites siguientes: 4 y 9 por 100 el reducido y 14 y 20 por 100 el general.

3.—También se señala la necesidad de que las variaciones de los tipos de gravamen entre los diferentes países comunitarios no debe superar el 5 por 100.

4.—Los regímenes especiales, y especialmente el que se aplica a las pequeñas empresas, va a experimentar algún cambio como consecuencia de la entrada en vigor de la 22 directiva, que afectan en el caso de España y obviamente también en la de Castilla-La Mancha al Impuesto que grava la Renta de las Personas Físicas, y más estrictamente al sistema de pagos fraccionados. Las modificaciones son:

a) *Franquicia general*, hasta un volumen de ventas anual de 10.000 ecus (1.450.000 pesetas aproximadamente).

b) *Franquicia voluntaria*, desde 10.000 a 35.000 ecus de ventas anuales (4.100.000 pesetas aproximadamente).

c) *Régimen simplificado*, desde 35.000 a 150.000 ecus (21.000.000 de pesetas aproximadamente) de volumen de ventas anual.

Por lo que respecta a España y obviamente a Castilla-La Mancha también, la entrada en vigor de la directiva «Cockfield» y las otras medidas mencionadas, supondría en principio un incremento de la presión final, que podría situarse entre 2 y 2,5 puntos. Para que el aumento no sea superior es preciso que la reducción del 33 al 18 por 100 (tipo normal previsible), debe de compensarse a efectos recaudatorios con el aumento del tipo general del 12 al 18 por 100 y la reducción del número de operaciones sometidas al tipo bonificado.

Además la entrada en vigor de la directiva «Cockfield» puede suponer para España algunas dificultades adicionales, que no sólo afectarían al IVA y a los Impuestos Especiales, sino también al nivel de suficiencia (recaudación) y equidad del sistema impositivo.

No obstante estar de acuerdo en líneas generales con el Proyecto de Directiva, nos parece oportuno desde la óptica española ampliar el período de adaptación a la mencionada normativa que se pretende finalice en 1992, pues se trata de un período de tiempo relativamente corto, dada la envergadura de los problemas que plantea alcanzar la homogeneidad relativa en los tipos de gravamen del IVA.

#### 4.2. Referencias al Sector Agrario en Castilla-La Mancha y conclusiones

Respecto del Sector Agrario conviene señalar, que no es previsible a corto plazo el IVA experimente importantes modificaciones; sin embargo, desde el horizonte de 1992, hay que precisar que la estructura técnica legal del impuesto va a experimentar algunos cambios, que se centrarán en los siguientes aspectos:

1.—En relación con la tasa de compensación se prevé su aumento al 6 o 6,5 por 100, debido a dos circunstancias:

- a) La elevación del tipo general del 12 al 18 por 100; y
- b) La reducción en el número de operaciones sujetas al tipo reducido, que en el caso de los agricultores, significa que el IVA soportado por las semillas y abonos pasa del 6 y 12 por 100 al 18 por 100.

2.—Nueva configuración del régimen simplificado ampliando su campo de aplicación.

3.—Posibilidad de que las exportaciones agrícolas y ganaderas de cierta dimensión, se ubiquen en el régimen general, reduciendo quizá las obligaciones formales.

Desde la óptica particular de Castilla-La Mancha, hay que observar, primeramente, las características peculiares que presenta el Sector Agrario, así como, en la medida de lo posible, intentar homologar la situación del sector con el resto de países de la CEE:

1.—Castilla-La Mancha, región especializada en el sector agrícola-ganadero, tiene una desventaja relativa con respecto al resto de España en lo que se refiere a la diferencia entre el IVA soportado y el obtenido por compensación en el régimen especial de agricultura, ya que es proporcionalmente menos intensiva en los inputs que soportan un tipo de gravamen del 12 por 100.

2.—Los agricultores con cultivos mayoritarios de cereales (especialmente de regadío) y remolacha, son los que resultan más perjudicados con el régimen especial de agricultura, dentro del estudio realizado. Ello debería plantear la conveniencia de renunciar formalmente a dicho régimen, aún con las desventajas administrativas que para el agricultor, conlleva el régimen general.

3.—En general, son aquellos cultivos con un porcentaje gastos intermedios-valor producción superior a la media nacional (46 por 100) los que no recuperan a través del mecanismo de la compensación del 4 por 100 la totalidad del IVA soportado en su producción.

4.—Los países comunitarios protegen, fomentan y dirigen los distintos subsectores y cultivos diferenciando los IVAs que cargan en sus productos agroalimentarios y estableciendo un régimen de compensación que permite a los agricultores recuperar con creces el IVA soportado en su producción. Solamente Francia establece unos tipos de compensación que no aseguran un mínimo del 100 por 100 de protección frente a los IVAs soportados.

5.—Frente a los datos anteriores, España aparece con sólo un 82 por 100 de protección frente a los IVAs soportados y, siempre bajo la hipótesis de que toda la producción vendida se somete o pasa por el régimen de compensación.

6.—En lo que se refiere a los distintos subsectores y cultivos de Castilla-La Mancha que han sido considerados, solamente el ovino, el viñedo, el olivar y especialmente el girasol de regadío, aparecen con unos porcentajes de protección superiores al 100 por 100. La protección frente a los IVAs soportados es por tanto, tanto en términos generales, como considerando los cultivos en particular, muy inferior a la que existe en otros países de la CEE.

7.—Es indudable que no toda la producción vendida pasa por el régimen de compensación, bien por la práctica imposibilidad para agricultores con poca capacidad comercial, bien como medio para evitar reflejar rendimientos en el IRPF o en el Impuesto sobre sociedades, dada la dificultad de control fiscal de este sector económico, especialmente en el régimen especial de agricultura. Ello, no obstante, no desvirtúa totalmente el análisis realizado, pero es indudable que en lo que se refiere al grado de protección existente, trae como consecuencia inmediata, que éste debe ser necesariamente menor.

**BIBLIOGRAFÍA**

- ALBI IBÁÑEZ, J. J.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y RUBIO GUERRERO, J. J. (1988): *Nuevas reformas fiscales. Una experiencia para España*, Ed. Instituto de Estudios Económicos.
- BASTANTE JIMÉNEZ, V. (1985): *Guía práctica del IVA*, Ed. Tecnos, Madrid, 304 págs.
- BRIZ DE LABRA, R. (1985): «Los regímenes especiales del IVA en los países de la Comunidad Económica Europea», *Hacienda Pública Española*, núm. 96, págs. 279-301.
- BURGIO, M. (1985): «El Sistema Fiscal Europeo», *Información Comercial Española*, págs. 627-628.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1984): *Los regímenes especiales en el impuesto sobre el valor añadido*, Ed. Universidad de Extremadura, Cáceres.
- GARCÍA AZCÁRATE, T. (1986): «El Impuesto sobre el Valor Añadido y la agricultura española: Unos primeros resultados», *Hacienda Pública Española*, núm. 99, págs. 131-141.
- GARCÍA MARTÍN, J. A. (1985): *El IVA y las Actividades Agrarias*, Ed. IEF, Madrid, 142 págs.
- GOBERNADO SÁNCHEZ, L. F. (1986): «Régimen especial de la Agricultura», en *El IVA en el sistema tributario español*.
- Revista Carta Tributaria* (1987): números 58 y 59, donde vienen los proyectos de Directivas que afectan al IVA e Impuestos Especiales.
- Secretaría General del Parlamento Europeo (1986): *Acta Única*, Luxemburgo.
- SOLANA GONZÁLEZ, G. (1988): *Los tipos impositivos en el IVA Comunitario*, Ed. IEF, Madrid, 183 págs.
- VARIOS AUTORES (1986): «El IVA en el sistema tributario», *Hacienda Pública*, 2 vols., 1634 págs.