

TRABAJO EFECTUADO POR:

**ROBERTO ALONSO ALONSO**

*Inspector de Finanzas del Estado*

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
- II. Régimen de los pagos a cuenta.
  - 1. Delimitación de actividades agrícolas y ganaderas.
  - 2. Retenciones sobre rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
    - 2.1. Porcentaje de la retención.
    - 2.2. Base para la retención.

3. Ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
    - 3.1. Base para el ingreso a cuenta.
    - 3.2. Porcentaje del ingreso a cuenta.
  4. Pagos fraccionados.
    - 4.1. Obligados al pago fraccionado.
    - 4.2. Cuantía de los pagos fraccionados.
    - 4.3. Forma y plazos de los pagos fraccionados.
- III. Determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva.
1. Esquema general.
  2. Ingresos computables.
  3. Índices de rendimiento neto aplicables.
  4. Aplicación de índices correctores.
  5. Reducciones en el rendimiento neto por mediar circunstancias extraordinarias.
  6. Reducciones legales en el rendimiento neto por módulos.
  7. Incorporación de determinadas alteraciones patrimoniales.
- IV. Casos prácticos sobre la determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva.

## I. INTRODUCCIÓN

A partir del 1 de enero de 1995, con la entrada en vigor del Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IRPF en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionados (BOE 20-12-1994) y de la Orden de 29 de noviembre de 1994 (BOE 30-11-1994), de módulos para 1995, que incluye en la modalidad de signos, índices o módulos del método de la Estimación Objetiva del IRPF a los agricultores y ganaderos, se produce un cambio importante en el régimen de tributación de éstos por tal Impuesto.

Pues bien, transcurrido ya un año desde dicha inclusión en módulos de agricultores y ganaderos, publicada la nueva Orden de módulos para 1996 (Orden de 28-11-1995) y ante la próxima apertura del período voluntario de declaración del IRPF correspondiente a 1995, consideramos oportuno incidir sobre el régimen de tributación de este sector, abordando el estudio de aquellas cuestiones que singularizan al mismo:

- El régimen de los pagos a cuenta.
- La determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva.

## II. RÉGIMEN DE LOS PAGOS A CUENTA

### 1. Delimitación de actividades agrícolas y ganaderas.

Como novedad a partir del 1 de enero de 1995 el Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IRPF en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionados, establece la obligación de retener o ingresar a cuenta cuando los rendimientos satisfechos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera [art. 43, Uno, e), del Reglamento del IRPF, según redacción dada por el citado R.D. 2414/1994].

La nueva obligación de retener sobre los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas, al igual que la obligación de efectuar ingresos a cuenta cuando la contraprestación sea en especie, si bien es cierto que nace coetánea en el tiempo a la inclusión de este tipo de actividades en el ámbito objetivo de la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, no lo es menos que no aparece ligada a la misma, de tal manera que aquélla se establece cualquiera que sea el régimen de determinación del rendimiento neto que resulte de aplicación: estimación directa o estimación objetiva para signos, índices o módulos.

A efectos de la obligación de retener, señala el nuevo apartado cuatro del artículo 51 del Reglamento del IRPF, se entenderá por actividades agrícolas o ganaderas aquéllas mediante las cuales se obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura, entendiéndose por tales los que exijan darse de alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del IAE. Por tanto, si la obtención de productos naturales va seguida de procesos de transformación, elaboración o manufactura de aquellos que exijan el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del IAE, no estaremos en presencia de una actividad «agrícola o ganadera», sino de una actividad «industrial de transformación, elaboración o manufactura», no existiendo obligación de retener o ingresar a cuenta.

Por otro lado, cuando la obtención de productos naturales, agrícolas o ganaderos, se simultánea con una actividad comercial de venta, entre otros, de aquéllos, estaremos en presencia de un supuesto de «autoconsumo», desarrollándose dos actividades diferenciadas a efectos del IRPF: una actividad agrícola o ganadera (sujeta a retención o ingreso a cuenta) y otra comercial. Pues bien, el «autoconsumo» de productos naturales (aplicación de los mismos a la actividad comercial), valorado a precios de mercado, no estará sujeto a retención ni ingreso a cuenta (no existe contraprestación, ni dineraria ni en especie), sin perjuicio de la procedencia de efectuar, en su caso, pagos fraccionados, como luego se verá.

Para evitar dudas, el citado artículo 51, cuatro del Reglamento del IRPF precisa que se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

a) La ganadería independiente, cuya delimitación nos viene dada por el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto de Actividades Económicas correspondientes a la actividad ganadera independiente.

b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones.

Se consideran, pues, trabajos y servicios accesorios todos aquellos que el agricultor o ganadero presta a terceros con los medios que normalmente utiliza en su propia explotación. Ahora bien, solamente se computarán como tales cuando su volumen de ingresos en el año inmediato anterior no hubiera superado el 50 por 100 del volumen total de operaciones de la actividad principal de

obtención de productos naturales, vegetales o animales (explotación agrícola-ganadera propiamente dicha). Si lo facturado por trabajos o servicios a terceros supera dicho porcentaje, éstos perderán el carácter de accesorios a la actividad agrícola o ganadera, constituyendo una actividad diferenciada de prestación de servicios excluida de la obligación de retener e ingresar a cuenta, con una sola excepción: los servicios de cría, guarda y engorde de ganado. Por tanto, con la salvedad señalada:

- Si la prestación de los trabajos o servicios pudiera ser calificada de «accesoria» todos los rendimientos percibidos (tanto los procedentes de los productos naturales como los derivados de la prestación de trabajos o servicios accesorios) se entenderán derivados de una actividad agrícola o ganadera, estando sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- Si la prestación de los trabajos o servicios no pudiera ser calificada de «accesoria», estaremos en presencia de dos actividades: una agrícola o ganadera (sujeta a retención o ingreso a cuenta) y otra de prestación de servicios (no sujeta a retención ni ingreso a cuenta).

c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado, que se van a entender siempre incluidos entre las actividades agrícolas o ganaderas, aunque no tengan carácter accesorio.

Destacar, por su trascendencia, como el tradicional «agrupamiento» de las actividades «agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras» desaparece a partir del 1 de enero de 1995, en que debemos distinguir entre:

- Actividades «agrícolas y ganaderas» sujetas a retención o ingreso a cuenta (y susceptibles de módulos).
- Actividades «forestales y pesqueras», no sujetas a retención o ingreso a cuenta (ni susceptibles de módulos).

## 2. Retenciones sobre rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

### 2.1. Porcentaje de la retención.

Cuando los rendimientos sean «contraprestación» de una actividad agrícola o ganadera, en los términos antes delimitados, el artículo 51, cuatro del Reglamento del IRPF establece los siguientes porcentajes de retención:

- Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por 100.
- Restantes actividades agrícolas o ganaderas: 2 por 100.

El servicio de cría, guarda y engorde de ganado que presta el «integrado» al «integrador» en una explotación en régimen de «ganadería integrada», constituye, como sabemos, actividad agrícola o ganadera sujeta a retención, resultándole de aplicación el tipo general del 2 por 100, en todo caso.

## 2.2. Base para la retención.

El propio apartado cuatro del artículo 51 del Reglamento del IRPF establece como base para la retención «los ingresos íntegros satisfechos», excluyendo de la misma:

- Las subvenciones, corrientes y de capital.
- Las indemnizaciones (entre las que entendemos incluidas las prestaciones de la Seguridad Social agraria por incapacidad).

Tampoco formarán parte de la base de retención, aun cuando tengan la consideración de ingresos de la actividad:

- El autoconsumo, cualquiera que sea su naturaleza: del titular de la actividad y de su unidad familiar o de «aplicación» a actividades diferenciadas (no media contraprestación).
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitos (tampoco media contraprestación).
- La diferencia entre el precio de mercado y lo realmente facturado, cuando se entreguen bienes o se presten servicios a precios notoriamente inferiores a los normales de mercado (por tal diferencia tampoco media contraprestación).

Obviamente tampoco formarán parte de la base de retención las percepciones determinantes de incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos a la actividad agrícola o ganadera, pues, aunque constituyen rendimientos de la actividad, no tienen la consideración de «ingresos».

En el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA sí formará parte de la base para la retención, en cuanto que ingreso de la actividad, la compensación del 4 por 100 que reciba el agricultor o ganadero.

Señalar, por fin, que la exclusión preceptiva de la base de retención de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones se encuentra ligada a la obligación de información que pesa sobre las mismas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del Real Decreto 2414/1994 (MODELO 346, aprobado por Orden de 25-10-1995).

### 3. Ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

#### 3.1. Base para el ingreso a cuenta.

Con la misma delimitación conceptual de actividades agrícolas y ganaderas establecida, cuando la contraprestación pactada lo sea en especie nace la obligación de efectuar ingresos a cuenta.

Pues bien, por lo que a la base para el ingreso a cuenta se refiere, el apartado dos del artículo 55 del Reglamento del IRPF (cuya única modificación operada por el R.D. 2414/1994 afecta al título del artículo que incluye ex-novo referencia a las actividades empresariales) dispone que para la práctica del ingreso a cuenta «se tomará como valor de la retribución en especie el que resulte de las normas contenidas en el apartado uno del artículo 27 de la Ley del Impuesto».

La valoración de las contraprestaciones en especie en actividades agrícolas y ganaderas, al igual que para los profesionales, es, pues, remitida a las normas sobre valoración que la Ley 18/1991 establece para las retribuciones en especie del trabajo dependiente, en función de los bienes o servicios de que se trate.

Por ello, con la remisión general a dicho precepto efectuada, parece adecuado concluir que, en la gran mayoría de los casos de contraprestación en especie en actividades agrícolas y ganaderas, la valoración para el ingreso a cuenta deberá efectuarse según lo dispuesto en la letra f) del apartado uno del citado artículo 27 de la Ley 18/1991, es decir, por su valor normal en el mercado, dado que las contraprestaciones en especie en este tipo de actividades no adoptarán normalmente ninguna de las fórmulas expresamente recogidas en el artículo 26 de Ley 18/1991.

Por lo demás, sirva aquí lo señalado en un epígrafe precedente sobre la base para la retención sobre rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

#### 3.2. Porcentaje del ingreso a cuenta.

En cuanto al porcentaje del ingreso a cuenta, el apartado uno del antes citado artículo 55 del Reglamento del IRPF dispone que «la cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor el porcentaje que resulte de lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª anterior». Esto nos determina los siguientes tipos para el ingreso a cuenta (coincidentes con los tipos de retención):

- Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por 100.
- Restantes actividades agrícolas y ganaderas: 2 por 100.

## 4. Pagos fraccionados.

### 4.1. Obligados al pago fraccionado.

El Real Decreto 2414/1994 modifica, con efectos a partir del 1 de enero de 1995, el artículo 61 del Reglamento del IRPF, introduciendo una excepción a la regla general de obligados al pago fraccionado.

En efecto, a partir de 1995 los sujetos pasivos que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas, como consecuencia del sometimiento de los rendimientos de ellas derivados a retención o ingreso a cuenta, quedan exceptuados de la obligación de efectuar pagos fraccionados de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1.º Que durante el año natural inmediato anterior, el 70 por 100, al menos, de los ingresos de la explotación agrícola o ganadera, excluidas las subvenciones, corrientes o de capital, y las indemnizaciones, hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta.
- 2.º Tratándose del primer año de ejercicio de la actividad agrícola o ganadera, que durante el propio período trimestral al que se refiere el pago fraccionado el 70 por 100, al menos, de los ingresos de la explotación agrícola o ganadera, excluidas las subvenciones, corrientes o de capital, y las indemnizaciones, hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta.
- 3.º Transitoriamente para 1995 que el 70 por 100, al menos, de los ingresos obtenidos en 1994 procedentes de explotaciones agrícolas o ganaderas hubieran estado sometidas a retención o ingreso a cuenta de haber estado vigentes en dicho ejercicio las normas que establecen tal obligación (disp. trans. única del R.D. 2414/1994). Procederá realizar, pues, un ejercicio de simulación.
- 4.º Establecida la obligación de efectuar pagos fraccionados, deberán presentarse las declaraciones-liquidaciones correspondientes, en la forma y plazos que luego veremos, aun cuando la cuota a ingresar sea de cero pesetas.

Conviene aquí, tal vez, recoger las siguientes consideraciones:

- La excepción a la obligación de efectuar pagos fraccionados se refiere, única y exclusivamente, a los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas, en las condiciones antedichas. Por tanto si un mismo sujeto pasivo desarrolla otras actividades, por ellas sí deberá efectuar pagos fraccionados.
- Salvo para 1995, el porcentaje límite del 70 por 100 se refiere a ingresos que durante el año anterior hayan sido efectivamente objeto de retención o ingreso a cuenta.

- No forman parte de la base de cálculo para el límite del 70 por 100 los ingresos por subvenciones, corrientes o de capital, e indemnizaciones sobre bienes de explotación (las indemnizaciones sobre valores del inmovilizado no forman parte de los ingresos).
- Sí forman parte de la base de cálculo para el límite del 70 por 100, además de los ingresos procedentes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (4 por 100 de IVA compensatorio incluido, en su caso): el autoconsumo y las entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito (valoradas a precio de mercado) y la diferencia entre el precio de mercado y lo realmente facturado, cuando se entreguen bienes o se presten servicios a precios notoriamente inferiores a los normales de mercado.
- La regla de excepción a la obligación de efectuar pagos fraccionados se establece con independencia del régimen de determinación del rendimiento neto (estimación directa o estimación objetiva por signos, índices o módulos) por el que haya optado el sujeto pasivo.

#### 4.2. Cuantía de los pagos fraccionados.

##### a) Hasta el 31 de diciembre de 1994.

Los sujetos pasivos que desarrollaron una actividad agrícola o ganadera, ya determinaran su rendimiento neto en el régimen de estimación directa o en la modalidad de coeficientes de la estimación objetiva, debieron efectuar, en todo caso, pagos fraccionados por una cuantía igual al 2 por 100 del volumen de ventas del trimestre natural correspondiente, incluidas las subvenciones corrientes imputables al mismo.

##### b) A partir del 1 de enero de 1995.

Establecida la obligación de efectuar pagos fraccionados, su importe será igual al «2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones», menos las retenciones practicadas e ingresos a cuenta efectuados en el propio trimestre al que se refiere el pago fraccionado.

Del análisis comparativo del texto del artículo 62 del Reglamento del IRPF, antes y después de su modificación por el Real Decreto 2414/1994, se desprenden tres diferencias:

- Se sustituye la expresión «volumen de ventas» por la más amplia «volumen de ingresos», si tenemos en cuenta que el término «ventas» es una especie del género «ingresos».
- Se pasa de incluir junto al «volumen de ventas» a las «subvenciones corrientes», a excluir del «volumen de ingresos» a las «subvenciones de capital y las indemnizaciones».
- Se establece la deducción de las retenciones practicadas e ingresos a cuenta efectuados en el trimestre al que se refiere el pago fraccionado.

Por consiguiente, a partir de 1995 la base para la aplicación del 2 por 100 en la determinación del importe del pago fraccionado, en aquellas actividades agrícolas o ganaderas que tengan la obligación de efectuarlo, incluirá: los ingresos procedentes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (4 por 100 de IVA compensatorio incluido, en su caso); el autoconsumo y las entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitos (valorados a precios de mercado); la diferencia entre el precio de mercado y lo realmente facturado, cuando se entreguen bienes o presten servicios a precios notoriamente inferiores a los normales de mercado; y las subvenciones corrientes. Quedan, como sabemos, excluidos los ingresos por subvenciones de capital y por indemnizaciones sobre bienes de explotación (las indemnizaciones sobre valores del inmovilizado no tienen la consideración de ingresos).

#### 4.3. Forma y plazos de los pagos fraccionados.

Establecida la obligación de efectuar pagos fraccionados, éstos tendrán periodicidad trimestral y deberán presentarse durante los 20 primeros días de los meses de abril, julio, octubre y enero utilizando al efecto el MODELO 130.

### III. DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO EN LA MODALIDAD DE SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

#### 1. Esquema general.

Los sujetos pasivos, personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas, titulares de una explotación agrícola o ganadera acogida a la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, determinarán el rendimiento neto correspondiente a la misma mediante la suma del rendimiento neto que corresponda a cada uno de los «sectores de actividad» considerados, de acuerdo con lo siguiente:

- 1.º Determinación del volumen de ingresos de cada «sector de actividad» (tantos como índices de rendimiento neto resulten aplicables).
- 2.º Determinación del **rendimiento base de la actividad** aplicando al volumen de ingresos de cada «sector de actividad» el «índice de rendimiento neto» correspondiente.
- 3.º Aplicación de los índices correctores procedentes.
- 4.º Aplicación, en su caso, de las reducciones en el rendimiento neto correspondientes a circunstancias o situaciones extraordinarias.

- 5.º Aplicación de las reducciones legales establecidas (art. 13.2 del R.D.-L. 3/1993, art. 1.º de la Ley 42/1994 y art. 20 de la Ley 19/1995).
- 6.º Incorporación de los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de inmuebles, buques y activos fijos inmateriales afectos a la actividad.

De todo ello resulta el siguiente esquema para la determinación del rendimiento neto:

Volumen de ingresos	
x Índice de rendimiento neto	
<hr/>	
=	RENDIMIENTO BASE DE LA ACTIVIDAD
x Índices correctores	
<hr/>	
=	RENDIMIENTO NETO CORREGIDO
(-) Disminuciones de patrimonio por causas excepcionales en elementos patrimoniales afectos a la actividad (excepto inmuebles, buques y activos fijos inmateriales)	
(-) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	
<hr/>	
=	RENDIMIENTO NETO POR MÓDULOS
(-) Reducciones legales establecidas	
<hr/>	
=	RENDIMIENTO NETO REDUCIDO
+/-) Saldo neto de incrementos, no exentos por reinversión, y disminuciones de patrimonio derivadas de inmuebles, buques y activos fijos inmateriales afectos a la actividad.	
<hr/>	
	RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD

## 2. Ingresos computables.

Son ingresos computables sobre los que deberá girar el «índice de rendimiento neto» correspondiente:

1. La totalidad de los ingresos procedentes de la enajenación de bienes o de la prestación de servicios, objeto de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, 4 por 100 de compensaciones por IVA recibidas incluidas cuando se tribute en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

2. El valor de mercado de los bienes o servicios, objeto de la actividad, destinados al autoconsumo del titular o de cualquier otro miembro de su unidad familiar.

También se incluirá entre los ingresos, en concepto de autoconsumo, el valor de mercado de los bienes «aplicados» o «entregados» a otras actividades empresariales desarrolladas por el sujeto pasivo.

**1**

**Ejemplo:**

Determinar las actividades empresariales desarrolladas, a efectos de aplicar la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, en cada uno de los supuestos que se recogen a continuación:

- a) Persona física que adquiere terneros y los ceba, destinando parte de ellos a la venta y parte a ser sacrificados y vendidos en una carnicería de la que es titular el mismo sujeto pasivo.
- b) Persona física titular de una granja (epígrafe IAE 041.2), que además tiene que darse de alta en el epígrafe 663.1 por vender toda su producción en régimen de venta ambulante.

**Solución:**

- a) Esta persona física realiza dos actividades empresariales independientes:
  - Ganadería, sometida a estimación objetiva por signos, índices o módulos a partir de 1995, salvo renuncia o exclusión. Por tal actividad determinará su rendimiento neto aplicando el índice correspondiente al volumen total de ingresos, entre los que computará el autoconsumo, valorado a precios de mercado, correspondiente a la entrega de reses sacrificadas a su otra actividad de venta al por menor de carne.
  - Venta al por menor de carne, actividad igualmente en módulos, salvo renuncia o exclusión. Por esta actividad determinará su rendimiento neto aplicando los módulos correspondientes exclusivamente a los datos de la misma.
- b) En este segundo caso planteado el sujeto pasivo desarrolla también dos actividades empresariales independientes: una ganadera y otra de venta al por menor fuera de establecimiento permanente, ambas en módulos a partir de 1995, salvo exclusión o renuncia.

En la actividad de ganadería se determinará el rendimiento neto aplicando el índice correspondiente sobre el volumen total de ingresos que, en este caso, será el valor de mercado de la producción ganadera (precio normal de venta de ganadero a comerciante).

3. El valor de mercado de los bienes o servicios, objeto de la actividad, cedidos a terceros de forma gratuita o sin contraprestación.

4. La diferencia entre el valor de mercado y el precio de cesión de los bienes o servicios, objeto de la actividad, entregados a terceros a precios notoriamente inferiores a los normales de mercado.

5. Las cantidades percibidas de las compañías de seguros en virtud de siniestros ocasionados en los productos objeto de la explotación.

6. Las prestaciones de la Seguridad Social Agraria en los supuestos de incapacidad transitoria del titular o titulares de la explotación. Su imputación a cada «sector de actividad» exigirá el correspondiente prorrateo.

7. Las subvenciones, tanto corrientes como de capital, percibidas en el ejercicio (o por el no ejercicio) de la actividad, tan frecuentes y cuantitativamente importantes en el sector agrícola-ganadero. Su imputación tendrá lugar de acuerdo con las normas señaladas en el Impuesto sobre Sociedades.

Un problema que puede plantearse, habida cuenta, como veremos, que se establecen «índices de rendimiento neto» diferentes en función de los productos obtenidos, es el de cómo imputar aquellas subvenciones no vinculadas directamente a un determinado tipo de cultivo, como pueden ser las subvenciones de retirada de tierras de la producción o de abarbecamiento.

Un criterio de imputación que puede utilizarse, sin perjuicio de las peculiaridades que pudieran derivarse de la normativa reguladora de cada subvención en particular, será el siguiente:

- Si la subvención se concede por interrupción de cultivo y está destinada a compensar los ingresos dejados de percibir, se imputará como ingresos del tipo de cultivo que se venía realizando en ese terreno.
- Si no hay vinculación con una producción concreta, el importe percibido se distribuirá proporcionalmente entre los demás cultivos que el agricultor realice, acumulándose al resto de ingresos derivados de cada uno de ellos.

Cuando la entrega de bienes o prestación de servicios, objeto de la actividad, se realice mediante una contraprestación no dineraria, en especie, se computará como ingreso el valor de mercado de los bienes o derechos recibidos más el ingreso a cuenta que preceptivamente debe haberse realizado, en su caso.

En ningún caso se computará entre los ingresos el importe derivado de la transmisión de elementos patrimoniales, bienes o derechos, afectos a la actividad, generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio (se entiendan éstos incluidos o no en el rendimiento neto derivado de la aplicación de los módulos), ni cualquiera otra percepción determinante de alteraciones patrimoniales, como indemnizaciones derivadas de elementos patrimoniales.

### 3. Índices de rendimiento neto aplicables.

La cuantificación del **rendimiento base de la actividad**, tratándose de explotaciones agrícolas o ganaderas, se lleva a cabo multiplicando el volumen total de ingresos, determinado tal como veíamos en el epígrafe precedente, por el «índice de rendimiento neto» que corresponda al tipo de actividad, o mejor, en función del producto obtenido, habiéndose fijado los siguientes índices:

ACTIVIDAD	ÍNDICE RENDIMIENTO NETO	
	1995	1996 (*)
– Ganadera de explotación de ganado porcino de carne y avicultura. ..	0'12	0'12
– Agrícola dedicada a la obtención de cereales y leguminosas y ganadera de explotación de ganado bovino de carne. ....	0'24	0'24
– Agrícola dedicada a la obtención de uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos y productos del olivo y ganadera de explotación de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados. ....	0'30	0'30
– Agrícola dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados y ganadera de explotación de ganado ovino de leche y caprino de leche. ....	0'35	0'35
– Agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles, tabaco y uva de mesa y ganadera de explotación de ganado bovino, ovino de carne y caprino de carne. ....	0'40	0'40
– Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos y servicios de cría, guarda y engorde de ganado. ..	0'55	0'55

(\*) Las únicas modificaciones que introduce la Orden de Módulos para 1996 en este punto se refieren a la actividad ganadera de cría de conejos (cunicultura) que pasa del «índice de rendimiento neto» 0'30 en 1995 al 0'24 en 1996, y a la actividad agrícola dedicada a la obtención de hongos para el consumo humano que pasa del «índice de rendimiento neto» 0'35 en 1995 al 0'30 en 1996.

Las Órdenes de Módulos recogen, en NOTAS, una amplia relación de productos en cada grupo de actividad, siendo de destacar que a los ingresos procedentes de actividades no comprendidas específicamente en alguno de los grupos se les aplicará el siguiente «índice de rendimiento neto»:

- Actividades ganaderas no contempladas expresamente: 0'30.
- Actividades agrícolas no contempladas expresamente: 0'35.

En todo caso, cuando el desarrollo de la actividad agrícola o ganadera, a la que resulte de aplicación la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo empresarial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los sujetos pasivos podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos aplicables, por razón de tales circunstancias, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1. El sujeto pasivo deberá presentar, aportando las pruebas que estime oportunas, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan tales eventos, un escrito ante la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria indicando:

- Las circunstancias excepcionales concurrentes.
- Las indemnizaciones a percibir, en su caso (seguros, etc.).

2. Acreditada la efectividad de las alteraciones, el Administrador o Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente acordará, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha de presentación del escrito de solicitud, la denegación o la concesión de las reducciones en los signos, índices o módulos que estime procedente, indicando, en este último caso, el período de tiempo al que se extiende su aplicación.

Si en el plazo de dos meses la Administración no hubiera resuelto expresamente la petición, ésta se entenderá desestimada (R.D. 803/1993, de 28 de mayo).

El artículo 28, cuatro, 1 del Reglamento del IRPF, por su parte, establece que «cuando el desarrollo de actividades empresariales a las que resulte de aplicación esta modalidad se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos». Pues bien, el artículo 7.º del Real Decreto-Ley 4/1995, de 12 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los efectos producidos por la sequía, haciendo remisión a este precepto, anuncia, para las explotaciones agrarias y las zonas a que se refiere el artículo 1.º del citado Real Decreto-Ley, una reducción de los «índices de rendimiento neto» establecidos por la Orden de 29 de noviembre de 1994.

Delimitados los ámbitos territoriales afectados por la sequía mediante Orden de 30 de junio de 1995 (posteriormente ampliados por Orden de 13-10-1995), es una Orden de 29 de diciembre de 1995, por la que se da cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 7.º del Real Decreto-Ley 4/1995 citado, quien fija los «índices de rendimiento neto» definitivamente aplicables durante 1995 para las explotaciones agrícolas y ganaderas desarrolladas en aquéllos. A saber:

ACTIVIDAD	ÍNDICE RENDIMIENTO NETO	
	GENERAL	SEQUÍA
– Ganadera de explotación de ganado porcino de carne y avicultura. .	0'12	0'12
– Agrícola dedicada a la obtención de cereales y leguminosas y ganadera de explotación de ganado bovino de carne. ....	0'24	0'153
– Agrícola dedicada a la obtención de uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos y productos del olivo y ganadera de explotación de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados. ....	0'30	0'24
– Agrícola dedicada a la obtención de raíces, tubérculos, forrajes, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros apartados y ganadera de explotación de ganado ovino de leche y caprino de leche. ....	0'35	0'284
– Agrícola dedicada a la obtención de plantas textiles, tabaco y uva de mesa y ganadera de explotación de ganado bovino, ovino de carne y caprino de carne. ....	0'40	0'328
– Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos y servicios de cría, guarda y engorde de ganado. ..	0'55	0'55

Cuando la explotación agrícola o ganadera se desarrolle sólo en parte dentro de los ámbitos territoriales afectados por la sequía, según las Órdenes de 30 de junio y de 13 de octubre de 1995 citadas, los «índices de rendimiento neto» reducidos operarán únicamente sobre los ingresos que procedan de dichos ámbitos territoriales.

#### 4. Aplicación de índices correctores.

El denominado **rendimiento base de la actividad** resultante de aplicar el «índice de rendimiento neto» procedente en función del tipo de producto obtenido de la explotación al volumen de ingresos generado, podrá ser corregido de acuerdo con los siguientes coeficientes, que se aplicarán necesariamente en el orden en el que se citan, para determinar el **rendimiento neto corregido**.

### 1.º Utilización exclusiva de medios de producción ajenos.

Aquellas explotaciones agrícolas o ganaderas que utilicen **exclusivamente** medios de producción ajenos podrán beneficiarse de un índice corrector (reductor) del 0'75, salvo en los casos de aparcería y figuras similares.

Aunque no se aclara qué debe entenderse por «medios de producción ajenos», consideramos que con tal expresión se excluye de la aplicación de este índice corrector por la utilización de mano de obra y de cualquier bien propios (trabajo y capital propios) con una sola excepción, las tierras de cultivo.

Se exige la «utilización exclusiva» de medios de producción ajenos, lo que parece impedir que el empresario desarrolle cualquier tipo de trabajo en la explotación, si se quiere que opere este índice corrector.

Por figuras similares a la aparcería, entendemos que la norma se refiere a las distintas modalidades y variedades regionales o comarcales de aparcería, tales como la mediaría, masovería, mampostería, terraje, el contrato de plantación a medias, etc.

### 2.º Utilización de personal asalariado.

Cuando, no resultando de aplicación el índice corrector anterior, se emplee en la explotación personal asalariado, se aplicará el índice corrector (reductor) que corresponda de la siguiente tabla:

PORCENTAJE DE COSTES DE PERSONAL SOBRE VOLUMEN TOTAL DE INGRESOS	ÍNDICE CORRECTOR
Entre el 10'01% y el 20% .....	0'90
Entre el 20'01% y el 30% .....	0'85
Entre el 30'01% y el 40% .....	0'80
Más del 40% .....	0'75

Como costes de personal tomaremos la totalidad de los gastos de personal tal y como éstos se delimitan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, es decir, incluyendo tanto los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado, como las cargas sociales de todo tipo correspondientes a dicho personal (Seguridad Social a cargo de la empresa, dotaciones a instituciones de previsión social, ayudas y subsidios familiares, etc.).

2

**Ejemplo:**

Sea un agricultor dedicado al cultivo del trigo, cuyos ingresos totales ascienden a 10.000.000 de pesetas, habiendo satisfecho 1.500.000 pesetas de gastos de personal asalariado.

**Solución:**

Volumen de ingresos .....	10.000.000
Rendimiento base de la actividad (10.000.000 x 0'24) .....	2.400.000
Rendimiento neto corregido (2.400.000 x 0'90) .....	2.160.000

Determinación del coeficiente corrector aplicable:

$$\text{Porcentaje de gastos de personal sobre volumen total de ingresos} = \frac{1.500.000}{10.000.000} \times 100 = 15\%$$

Índice corrector aplicable (entre el 10'01% y 20%) .....	0'90
--	------

Reparar que este índice corrector resulta incompatible con el de **utilización exclusiva de medios de producción ajenos**, siendo éste de aplicación prevalente, de proceder ambos. Lo que, por otra parte, resulta lógico si tenemos en cuenta que siempre va a determinar un menor **rendimiento neto corregido** (o como poco igual).

**3.º Cultivos realizados en tierras arrendadas.**

A los ingresos provenientes de tierras arrendadas se les aplicará un índice corrector (reductor) del 0'90. Si el agricultor obtiene ingresos de terrenos propios y de otros arrendados, dicho índice corrector se aplicará exclusivamente sobre estos últimos y cuando no sea posible delimitar dichos ingresos, por no estar identificados, se determinarán prorrateando los ingresos totales en función de la superficie arrendada sobre el total de la cultivada.

**3****Ejemplo:**

Sea un agricultor dedicado al cultivo del trigo cuyos ingresos totales ascienden a 8.000.000 de pesetas. Se sabe que del total de hectáreas cultivadas el 60 por 100 lo son como propietario y el resto como arrendatario.

**Solución:**

Volumen de ingresos .....	8.000.000
Rendimiento base de la actividad (8.000.000 x 0'24) .....	1.920.000
Rendimiento neto corregido .....	1.843.200
1.920.000 x 0'60 x 1 .....	1.152.000
1.920.000 x 0'40 x 0'90 .....	691.200

Este índice corrector resulta compatible con cualquiera de los dos anteriores, excluyentes entre sí.

**4.º Piensos adquiridos a terceros.**

Cuando en una explotación ganadera los piensos adquiridos a terceros representen más del 80 por 100 del total de los consumidos, se aplicará el índice corrector (reductor) del 0'80, salvo que se trate de una explotación intensiva de ganado porcino de cebo (explotación de ganado porcino de carne) o de una explotación avícola.

**4****Ejemplo:**

Sea un ganadero dedicado a la explotación de ganado ovino de carne cuyos ingresos totales ascienden a 7.000.000 de pesetas. Se utilizan exclusivamente para el engorde del ganado piensos adquiridos a terceros.

**Solución:**

Volumen de ingresos .....	7.000.000
Rendimiento base de la actividad (7.000.000 x 0'40) .....	2.800.000
Rendimiento neto corregido (2.800.000 x 0'80) .....	2.240.000

Entre los piensos adquiridos a terceros se van a computar los pastos arrendados, como si mediante el contrato de arrendamiento se estuvieran adquiriendo los pastos de la finca.

Los piensos obtenidos en la propia explotación se computarán por su valor normal de mercado.

Este índice corrector resulta compatible con cualquiera de los dos primeros, excluyentes entre sí.

## 5. Reducciones en el rendimiento neto por mediar circunstancias extraordinarias.

Cuando el desarrollo de las actividades agrícolas o ganaderas, a las que resulte de aplicación la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, se vea afectado por robos, incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales similares, éstas pueden determinar dos tipos de pérdidas o gastos extraordinarios en la explotación:

- Disminuciones de patrimonio en elementos patrimoniales afectos a la actividad, distintos de bienes inmuebles o activos fijos inmateriales, cuya cuantificación deberá tener lugar aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades.
- Gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de la actividad.

Pues bien, el agricultor o ganadero afectado por tales eventos podrá minorar el **rendimiento neto corregido** en el importe de ambas partidas previa presentación de un escrito, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzca la circunstancia excepcional, en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el que se deberá hacer constar:

- Las circunstancias excepcionales concurrentes.
- Las indemnizaciones a percibir por el siniestro, en su caso.

Se aportarán, asimismo, las pruebas que se estimen oportunas y la Administración verificará la certeza de las causas que motivan la pretendida reducción del rendimiento neto y el importe de la misma.

## 6. Reducciones legales en el rendimiento neto por módulos.

Tres son las reducciones legales, sobre el rendimiento estimado por módulos, establecidas en la normativa vigente para los agricultores y ganaderos, siendo todas ellas compatibles entre sí.

*a) Reducción general del rendimiento neto estimado por módulos.*

Al igual que el resto de las actividades empresariales acogidas a la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, los agricultores y ganaderos acogidos a este régimen de tributación podrán, con carácter general, reducir su rendimiento estimado por módulos para 1995 en un 8'5 por 100 (art. 1.º de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social).

El artículo 20 del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, establece para 1996 una reducción del rendimiento neto estimado por módulos del 8 por 100, también con carácter general.

*b) Reducción del rendimiento neto estimado por módulos para las actividades de nueva creación.*

Las explotaciones agrícolas o ganaderas de nueva creación susceptibles de la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, que no hayan renunciado a la misma, podrán reducir su rendimiento neto estimado resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan dicha modalidad en un 20 por 100, siempre y cuando concurren los siguientes requisitos y con el ámbito temporal que a continuación se indica.

**1.º Requisitos para la procedencia de la reducción.**

1. Que se trate de «nuevas» explotaciones agrícolas o ganaderas cuyo desarrollo se hubiera iniciado entre el 3 de marzo de 1993 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 3/1993) y el 31 de diciembre de 1994.
2. Que no se trate de actividades de temporada, por las que habrá de entenderse, según la Orden de Módulos, «las que habitualmente sólo se desarrollan durante ciertos días al año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días al año».
3. Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación. Con ello el Real Decreto-Ley parece querer impedir los posibles cambios de titularidad, sobre todo entre familiares, de una misma actividad con el solo objeto de aprovecharse de esta reducción. En cuanto a la prevención de que pudiera haberse ejercido la misma actividad bajo otra calificación, entendemos que se trata de evitar un simple cambio en los epígrafes del IAE con el objeto de «aparentar» actividades nuevas.
4. Que la nueva actividad se realice en un local o establecimiento dedicado exclusivamente a la misma, con total separación del resto de las actividades que pudieran ejercerse. Este requisito pretende impedir la aplicación del beneficio a las ampliaciones de actividad en un mismo local o que no exijan nuevas instalaciones, sin que opere, entendemos, cuando se trate de actividades que no precisen instalaciones.

## 2.º **Ámbito temporal de aplicación de la reducción.**

La reducción del 20 por 100 será operativa para todos los períodos impositivos cerrados durante los tres años siguientes a la fecha de inicio de la nueva actividad, contados de fecha a fecha. Habida cuenta que las «nuevas» actividades debieron iniciar su andadura antes del 31 de diciembre de 1994, el último período impositivo susceptible de la reducción se cerrará el 31 de diciembre de 1996.

### *c) Reducción especial para jóvenes agricultores.*

Según el apartado cinco del artículo 20 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, los «jóvenes agricultores» que determinen el rendimiento neto de su actividad en la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, podrán, adicionalmente, reducir su rendimiento neto estimado resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan dicha modalidad en un 25 por 100, con arreglo a los siguientes requisitos y ámbito temporal de aplicación:

- La magnitud sobre la que va a operar la reducción es la misma que para las dos anteriores, el **rendimiento neto por módulos**.
- Se trata de una reducción compatible con las dos anteriores.
- El «joven agricultor» debe acreditar la realización de un plan de mejora de la explotación, en los términos regulados en la Sección 1.ª del Capítulo II del Real Decreto 204/1996, de 9 de febrero, sobre mejoras estructurales y modernización de las explotaciones agrarias (disp. adic. octava del citado Real Decreto).
- El beneficio fiscal (la reducción) se extenderá a todos los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su «primera instalación» como titular de una «explotación prioritaria» (conceptos estos, al igual que el de «joven agricultor», que se delimitan en la citada Ley 19/1995 y en el R.D. 204/1996 que la desarrolla).

## **7. Incorporación de determinadas alteraciones patrimoniales.**

El apartado dos del artículo 41 de la Ley 18/1991 establece que «para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales se incluirán los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de cualquier elemento patrimonial afecto a las mismas y, en su caso, el que resulte de la transmisión *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo».

Tales incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos a actividades quedan, así, excluidos de la aplicación de las reglas «propias» de los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos no afectos a actividades contenidas en los artículos 44 a 51 de la Ley 18/1991 y pasan a regularse por las normas propias de los rendimientos de actividades, entre los cuales se incluyen como un componente más, siendo las consecuencias más importantes las siguientes:

1. Se cuantifican aplicando las normas propias del Impuesto sobre Sociedades (art. 42 de la Ley 18/1991), no disfrutando en principio de las reducciones temporales previstas en el artículo 45 de la misma, y pudiendo acogerse a la exención por reinversión.

2. No les son de aplicación las limitaciones sobre integración y compensación que, para los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos no afectos, se establecen en los artículos 62 y 66 de la Ley 18/1991, dado que constituyen un componente más, positivo o negativo, del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales.

3. No les resulta de aplicación la «actualización» de valores a 31 de diciembre de 1978, conforme a su valor de mercado a dicha fecha (disp. trans. quinta de la Ley 18/1991), sino, exclusivamente, las que se puedan aprobar para los empresarios en el marco de medidas de actualización de balances.

4. En ningún caso tendrán la consideración de renta irregular [art. 59 dos, a) de la Ley 18/1991] en razón al período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo, o período de generación. Su tratamiento como renta regular o irregular dependerá de la naturaleza de renta regular o irregular de los rendimientos «habituales» de la actividad, entre los que se integran, por un lado, y de si el rendimiento global de la misma resulta positivo o negativo, por otro.

5. Limitan su tributación máxima al tipo impositivo vigente en el Impuesto sobre Sociedades (art. 76 de la Ley 18/1991).

Tan importantes diferencias de trato establecidas en la Ley del IRPF para los incrementos y disminuciones de patrimonio, según se deriven de elementos patrimoniales afectos o no afectos a actividades empresariales o profesionales, hacen necesario estipular unas reglas que delimiten el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo de su patrimonio personal. Reglas que se contienen en los artículos 6.º y 41, tres de la Ley y en el artículo 1.º del Reglamento del IRPF.

Ahora bien, en relación con lo dispuesto en el citado apartado dos del artículo 41 de la Ley 18/1991, el artículo 22 del Reglamento del IRPF, establece que «en el rendimiento neto calculado mediante el método de estimación objetiva se entenderán incluidos los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos a las actividades empresariales o profesionales, con excepción de los procedentes de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales».

Así, los agricultores y ganaderos que determinen su rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos operarán como sigue:

a) Con carácter general, en el rendimiento neto estimado por módulos se entenderán incluidos los posibles incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de los elementos patrimoniales afectos a las explotaciones.

En concreto, los posibles incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de la transmisión de maquinaria, mobiliario y enseres, vehículos, ganado, etc., afectos a la actividad agrícola o ganadera, se considerarán incluidos entre los rendimientos netos estimados en aplicación de los módulos, no provocando modificación alguna, ni positiva ni negativa, en el **rendimiento neto reducido**.

b) Los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales afectos a la actividad agrícola o ganadera, excepcionalmente, no se entenderán incluidos entre los rendimientos netos estimados en aplicación de los módulos, sino que, para determinar el **rendimiento neto de la actividad**, el **rendimiento neto reducido** se verá modificado por tales incrementos o disminuciones de patrimonio cuantificados conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Obviamente, en la medida de que se trate de incrementos de patrimonio derivados de activos fijos materiales afectos (bienes inmuebles o buques) podrán acogerse a exención por reinversión en los términos y con los requisitos exigidos en el artículo 41, cuatro de la Ley 18/1991, y así se reconoce en el apartado tres del citado artículo 22 del Reglamento del IRPF.

Esto no obstante, existen dos normas que rompen el esquema hasta aquí diseñado.

En primer lugar está el contenido de la disposición adicional quinta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que exonera de gravamen, mediante la técnica de su no integración en la base imponible del impuesto, las «rentas positivas» que tengan por causa las siguientes percepciones derivadas de la Política Agraria Comunitaria:

- Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
- Prima de arranque de plantaciones de manzanos.
- Prima de arranque de plataneros.
- Abandono definitivo de la producción lechera.

Lo que se excluye de la base imponible es la «renta positiva», que vendrá dada por diferencia entre la indemnización percibida y las pérdidas producidas en los elementos patrimoniales correspondientes. De arrojar tal diferencia una «renta negativa» ésta sí se integraría en la base imponible.

En segundo lugar hemos de referirnos a la disposición adicional sexta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, según la cual, los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto por la transmisión de fincas rústicas o explotaciones agrarias se entenderán incluidos en el rendimiento neto estimado por módulos, en la cuantía que se establezca reglamentariamente según el período de permanencia de los activos en el patrimonio del sujeto pasivo, con arreglo a las siguientes condiciones:

- Que la transmisión tenga lugar durante los cinco años siguientes a la entrada en vigor de la Ley 19/1995, esto es, entre el 25 de julio de 1995 y el 24 de julio del año 2000.
- Que las transmisiones no superen el importe que se fije reglamentariamente.
- Que la finca rústica o explotación agraria transmitida, bien se destine por el adquirente a la constitución o consolidación de «explotaciones agrarias prioritarias», bien sea adquirida por una Administración Pública para su integración en Bancos de tierras u órganos similares o por razones de protección del medio natural.

Para conocer el alcance definitivo de esta norma habremos de estar, por lo tanto, a lo que se disponga en el amplísimo desarrollo reglamentario en ella previsto.

#### IV. CASOS PRÁCTICOS SOBRE LA DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO EN LA MODALIDAD DE SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS DE LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

### CASO PRÁCTICO NÚM. 1

#### ENUNCIADO

Agricultor y ganadero en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA que durante el año 1995 obtiene los siguientes ingresos:

- Por la actividad agrícola:

TIPO CULTIVO	PRODUCCIÓN	PRECIO VENTA	IVA COMPENSATORIO	SUBVENCIONES PERCIBIDAS	TOTAL INGRESOS
Maíz (5 Has.)	40.000 kgs.	25 ptas./kg.	4%	200.000	1.240.000
Pimientos (1 Ha.)	17.500 kgs.	40 ptas./kg.	4%	–	728.000
Cebollas (1 Ha.)	40.000 kgs.	18 ptas./kg.	4%	–	748.800

- Por la actividad ganadera:

Posee 50 ovejas que pastan en las fincas propias (ganadería dependiente), habiendo vendido corderos durante 1995 por importe de 300.000 pesetas más IVA, y habiendo percibido una subvención de 150.000 pesetas.

- Por la actividad de prestación de servicios a terceros:

Ha prestado servicios a sus vecinos, también acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, de labores propias de la labranza habiendo percibido por tal concepto 150.000 pesetas.

Se sabe además que:

- Durante 1994 los ingresos por servicios prestados a terceros representaron menos del 20 por 100 del volumen de operaciones de la actividad principal (explotación agrícola-ganadera propiamente dicha).
- Durante 1995 pagó a un trabajador eventual que le ayuda esporádicamente en la actividad 250.000 pesetas.

SE PIDE:

Determinar el rendimiento neto por la modalidad de signos, índices o módulos, sabiendo que no se trata de explotaciones de nueva creación. Supongamos, además, que la explotación se desarrolla fuera de los ámbitos territoriales afectados por la sequía.

### SOLUCIÓN

CULTIVO AGRÍCOLA O ACTIVIDAD GANADERA	INGRESOS ÍNTEGROS	%	RENDIMIENTO BASE ACTIVIDAD	ÍNDICE CORRECTOR (1)	RENDIMIENTO NETO CORREGIDO
Maíz .....	1.240.000	24	297.600	-	297.600
Pimientos .....	728.000	35	254.800	-	254.800
Cebollas .....	748.800	35	262.080	-	262.080
Ovino de carne .....	462.000	40	184.800	-	184.800
Servicios accesorios .	150.000	55	82.500	-	82.500

Rendimiento neto corregido .....	1.081.780
Reducción 8'5% .....	91.951
	989.829
Rendimiento neto actividad .....	989.829
% Rendimiento neto sobre volumen ingresos .....	29'73%

### NOTA

(1) Cálculo del índice corrector:

$$\frac{250.000 \times 100}{3.328.800} = 7'51\% < 10\% \rightarrow \text{no procede}$$

**CASO PRÁCTICO NÚM. 2****ENUNCIADO**

Agricultor y ganadero en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA que durante el año 1995 obtiene los siguientes ingresos:

- Por la actividad agrícola:

TIPO CULTIVO	PRODUCCIÓN	PRECIO VENTA	IVA COMPENSADO	SUBVENCIONES PERCIBIDAS	TOTAL INGRESOS
Trigo (5 Has.)	30.000 kgs.	23 ptas./kg.	4%	200.000	917.600
Alfalfa	100.000 kgs.	14 ptas./kg.	4%	–	1.456.000

- Por la actividad ganadera:

Es asimismo titular de una explotación de ganado bovino de leche que le ha proporcionado los siguientes ingresos, aparte del IVA:

- Venta de leche: 1.000.000 pesetas.
- Venta de terneros: 300.000 pesetas.
- Venta vacas productoras: 400.000 pesetas.

Las vacas se alimentan en más del 50 por 100 de piensos adquiridos a terceros, ayudándoles con alfalfa de su propia explotación, tal como sigue:

- Pienso adquiridos a terceros:  
 $5.000 \text{ kgs.} \times 40 \text{ ptas./kg.} = 200.000 \text{ ptas.}$
- Alfalfa consumida de su propia explotación: 3.000 kgs.

- Por la actividad de prestación de servicios a terceros:

Ha prestado servicios de cosecha a otros agricultores, también en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, habiendo percibido por tal concepto 400.000 pesetas.

Se sabe además que:

- Durante 1994 los ingresos por servicios prestados a terceros guardaron una proporción similar a 1995.
- De las 5 Has. dedicadas al cultivo del trigo dos lo son sobre tierras arrendadas.
- Durante 1995 pagó a una persona que le ayuda eventualmente en la actividad 410.000 ptas.
- La venta de terneros y vacas productoras de leche lo son para carne.

SE PIDE:

Determinar el rendimiento neto por la modalidad de signos, índices o módulos y el IVA a ingresar por el régimen simplificado, sabiendo que no se trata de explotaciones de nueva creación. Supongamos, además, que la explotación se desarrolla fuera de los ámbitos territoriales afectados por la sequía.

### SOLUCIÓN

Determinar el rendimiento neto:

CULTIVO AGRÍCOLA O ACTIVIDAD GANADERA	INGRESOS ÍTEGROS	%	RENDIMIENTO BASE ACTIVIDAD	ÍNDICES CORRECTORES			RENDIMIENTO NETO CORREGIDO
				TIERRAS ARRENDADAS (3)	PERSONAL ASALARIADO (4)	PIENSOS ADQUIRIDOS A TERCEROS (5)	
Trigo (fin. propias) .....	550.560	24	132.134	-	0'9	-	118.921
Trigo (fin. arrendadas) .....	367.040	24	88.090	0'90	0'9	-	71.353
Alfalfa (1) .....	1.456.000	35	509.600	-	0'9	-	458.640
Bovino de leche (2) .....	1.000.000	40	400.000	-	0'9	0'8	288.000
Bovino de carne (2) .....	300.000	24	72.000	-	0'9	0'8	51.840
Servicios accesorios .....	400.000	55	220.000	-	0'9	-	198.000

Rendimiento neto corregido .....	1.186.754
Reducción 8'5% .....	100.874
Rendimiento neto actividad .....	1.085.880

- IVA a ingresar en el régimen simplificado:

ACTIVIDAD GANADERA INDEPENDIENTE	INGRESOS	%	CUOTA A INGRESAR
Ganado bovino de carne (6) .....	300.000	2'38	7.140
Ganado bovino de leche .....	1.000.000	3'22	32.200

## NOTAS

---

- (1) No consideramos autoconsumo la parte de la producción de alfalfa destinada a ser consumida en la actividad ganadera (independiente). Se trata de una única explotación (actividad) agrícola-ganadera.
- (2) No computamos entre los ingresos de la actividad ganadera de explotación de ganado bovino de carne los procedentes de la venta de vacas productoras de leche, pues determinan incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de elementos afectos a la actividad, que se entienden incluidos en el rendimiento neto estimado por módulos.
- (3) Cálculo índice corrector:

$$\frac{2 \text{ Has.} \times 100}{5 \text{ Has.}} = 40\% \rightarrow 917.600 \times 0'40 = 367.040$$

- (4) Cálculo índice corrector:

$$\frac{410.000 \times 100}{4.073.600} = 10'06\% \rightarrow \text{corrector} = 0'9$$

- (5) Cálculo índice corrector:

Piensos adquiridos a terceros (5.000 x 40) .....	200.000
Consumo alfalfa (3.000 x 14) .....	42.000

$$\frac{200.000 \times 100}{242.000} = 82'64\% > 80\% \rightarrow \text{corrector} = 0'80$$

- (6) No computamos entre los ingresos de la actividad ganadera de explotación intensiva de ganado bovino de carne los procedentes de la venta de vacas productoras de leche, pues no constituyen ingresos por venta de la actividad al determinar alteraciones patrimoniales.

**CASO PRÁCTICO NÚM. 3****ENUNCIADO**

D. F.G.A. empresario agrícola-ganadero de 55 años de edad afincado en Almudévar (Huesca) presenta los siguientes datos referentes a su explotación por el año 1995:

**A) ACTIVIDAD AGRÍCOLA**

Cultiva 130 Has. de secano de las que 55 son propias y el resto arrendadas, habiendo obtenido los siguientes ingresos por venta de sus productos:

<b>TIPO CULTIVO</b>	<b>HAS. CULTIVADAS</b>	<b>COSECHA</b>	<b>PRODUCCIÓN VENDIDA</b>	<b>PRECIO VENTA</b>	<b>INGRESOS</b>
Cebada .....	60	120.000 kgs.	90.000 kgs.	23 ptas./kgs.	2.070.000
Trigo duro ...	15	22.500 kgs.	20.500 kgs.	25 ptas./kgs.	512.500
Girasol .....	20	1.600 kgs.	1.600 kgs.	53 ptas./kgs.	84.800
Barbecho .....	35	—	—	—	—

Se han elaborado 4.000 pacas de paja de unos 20 kgs. de peso cada una y cuyo precio de mercado oscila alrededor de las 115 pesetas unidad, que, al igual que la producción no vendida de trigo (2.000 kgs.) y cebada (30.000 kgs.), se han utilizado en la explotación ganadera.

Se han prestado servicios a otros agricultores de la zona que totalizan 72 horas de cosechadora a razón de 5.000 pesetas hora. Servicios a terceros que se vienen prestando habitualmente en campañas anteriores en las mismas proporciones.

Otros ingresos percibidos relacionados con la actividad agrícola son los siguientes:

— Subvenciones P.A.C.:

- Al girasol ..... 760.000
- Al cereal ..... 1.350.000
- Por abarbecamiento ..... 650.000

— Seguro integral (producción inferior a la mínima en el cereal): 600.000 ptas.

Se ha vendido una finca rústica sita al pie de la carretera, para la instalación de una gasolinera, adquirida en herencia por D. F.G.A. hace 25 años. Valor a efectos de sucesiones 10.000 pesetas; valor de transmisión 2.000.000 de pesetas.

Se ha vendido, asimismo, un tractor viejo adquirido hace 10 años por 3.000.000 de pesetas, habiéndose percibido 500.000 pesetas. Se ha adquirido un nuevo tractor por importe de 7.000.000 de pesetas, acogándose a exención por reinversión.

Las hectáreas cultivadas se reparten como sigue, entre arrendadas y propias, sin que resulte posible determinar la cosecha obtenida de unas y otras:

TIPO CULTIVO	HAS. CULTIVADAS	
	PROPIAS	ARRENDADAS
Cebada .....	20	40
Trigo duro .....	5	10
Girasol .....	15	5
Barbecho .....	15	20

Los cultivos se van alternando cada campaña, dejándose descansar (en barbecho) una cuarta parte, aproximadamente, de las tierras cultivadas cada año.

#### B) ACTIVIDAD GANADERA

D. F. G.A. es titular asimismo, de una explotación ganadera de ganado ovino de carne habiendo obtenido durante 1995 una producción de 750 corderos, de los cuales:

- 690 son vendidos para carne al precio de 7.000 pesetas unidad.
- 10 son destinados al consumo familiar.
- 50 hembras son destinadas a la reproducción.

Se han vendido 50 cabezas reproductoras (ovejas viejas) al precio de 500 pesetas unidad.

Se ha vendido lana procedente del esquila de las ovejas por importe de 75.000 pesetas.

Se han extraído 20 remolques de estiércol, cuyo precio de mercado se estima en el coste de extracción, que se aplican a la explotación agraria.

Se han percibido 1.840.000 pesetas en concepto de subvenciones P.A.C.

Se cuenta con una persona empleada (pastor) cuyo nómina anual arroja los siguientes datos:

Sueldo y pagas extraordinarias .....	1.400.000
Retenciones a cuenta (4%) .....	56.000
Seguridad Social .....	84.000
	<hr/>
Líquido abonado .....	1.260.000

La Seguridad Social a cargo del empleador se eleva a 350.000 pesetas.

Se han consumido piensos en la explotación ganadera tal como sigue:

- 4.000 pacas de paja procedentes de la explotación agrícola.
- 2.000 kgs. de trigo procedentes de la explotación agrícola.
- 30.000 kgs. de cebada procedentes de la explotación agrícola.
- 10.000 kgs. de complementos para mezclar con la cebada a razón de 23 ptas./kg.
- 5.000 kgs. de piensos compuestos para el engorde de los corderos a razón de 45 ptas./kg.

Además el ganado pasta en el término municipal con una extensión de 5.000 hectáreas (de las que 130 corresponden a la explotación agrícola de D. F.G.A.), habiendo satisfecho en concepto de arrendamiento de pastos 300.000 pesetas.

C) Se sabe además que:

- D. F.G.A. renunció al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA en el mes de diciembre de 1991, sin que hasta la fecha se haya revocado dicha renuncia.
- A lo largo del mes de diciembre de 1994 no se ha renunciado ni a la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva del IRPF ni al Régimen Simplificado del IVA, en su caso.

- Todas las cantidades consignadas como ingresos de la explotación agrícola-ganadera lo son sin IVA y antes de retenciones a cuenta, de proceder.
- Toda la producción de la explotación agrícola-ganadera vendida lo ha sido a empresarios, al igual que en años anteriores.
- El municipio en el que se desarrolla la explotación agrícola-ganadera se encuentra dentro de los ámbitos territoriales afectados por la sequía, determinados por la Orden de 30 de junio de 1995.
- Los datos de la actividad correspondientes a 1994 resultaron muy similares a los recogidos para 1995.

#### SE PIDE:

- 1.º Determinar los regímenes de tributación por el IVA e IRPF que resulten de aplicación en 1995.
- 2.º Cuantificar el rendimiento neto de la actividad.
- 3.º En el supuesto alternativo de que D. F.G.A. estuviera casado y su esposa fuera titular de la explotación ganadera y él de la explotación agrícola, dar respuesta a las dos cuestiones precedentes.

### SOLUCIÓN

#### A) EN EL SUPUESTO DE QUE D. F.G.A. RESULTE TITULAR ÚNICO DE LA EXPLOTACIÓN AGRÍCOLA-GANADERA

##### **1.º Regímenes de tributación por el IVA e IRPF para 1995.**

##### • IVA.

Hemos de determinar previamente si la explotación ganadera ha de ser calificada como «dependiente» o «independiente» de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 3.ª de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondiente a la actividad ganadera independiente, aprobada por Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto.

La cuestión es clara, pues, por un lado, el ganado pasta fundamentalmente en tierras que son explotadas agrícolamente por el dueño del ganado, si tenemos en cuenta que la Regla 3.ª de la Instrucción citada entiende que tal sucede cuando aquél «realice por su cuenta a cualquier título, actividades tales como... ramoneo, aprovechamiento a diente, etc.» y D. F.G.A. es titular de un contrato de arrendamiento de pastos, amén de cultivar 130 hectáreas de las 5.000 que abarca el término municipal. Y, por otro, si bien resulta difícil determinar si el ganado se alimenta fundamentalmente de los pastos o de otros piensos, es evidente que lo hace fundamentalmente con piensos procedentes de la explotación agrícola, pues junto a los pastos (alimentos consumidos de imposible cuantificación en kilogramos pero en todo caso procedentes de la explotación agrícola de D. F.G.A. como hemos visto), tenemos:

Piensos adquiridos a terceros .....	15.000 kgs.
Complementos .....	10.000 kgs.
Piensos compuestos .....	5.000 kgs.
Piensos procedentes de la explotación agrícola .....	112.000 kgs.
Pacas (4.000 x 20 kg) .....	80.000
Trigo .....	2.000
Cebada .....	30.000
	<hr/>
Total piensos consumidos .....	127.000 kgs.

Luego los piensos no producidos en la finca representan menos del 50 por 100 del total de los consumidos:

$$\frac{15.000 \times 100}{127.000} = 11'81\% < 50\%$$

Concluimos, por tanto, que la explotación ganadera ha de ser calificada de «dependiente» de la explotación agrícola, como así parece desprenderse de la naturaleza intrínseca de la actividad empresarial desarrollada por D. F.G.A.

Estando ante una explotación agrícola-ganadera «dependiente» en la que:

- Los servicios prestados a terceros tienen el carácter de accesorios susceptibles del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, según los artículos 127 de la Ley y 46 del Reglamento del IVA (se prestan a otros agricultores con los medios ordinariamente utilizados en la explotación agrícola, cosechadora, y en 1994 representaron menos del 20 por 100 del volumen total de operaciones de la explotación principal).
- En el mes de diciembre de 1991 se renunció al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA, sin que hasta la fecha se haya revocado dicha renuncia, lo que implica tributar obligatoriamente en el Régimen General de dicho impuesto por un período mínimo de cinco años (art. 124 de la Ley 37/1992 del IVA).

Resulta que D. F.G.A. ha de tributar necesariamente en el Régimen General del IVA por todos los ingresos de su explotación agrícola-ganadera en 1995.

• IRPF.

Como se trata de una explotación agrícola-ganadera «incluida» (susceptible) en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA cuyo volumen de operaciones conjunto para 1994, excluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, no superó los 50.000.000 de pesetas (como tendremos ocasión de comprobar en la determinación del rendimiento neto, al resultar similar al de 1995) y durante el mes de diciembre de 1994 no se renunció a la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, éste será el régimen de tributación por el IRPF en 1995.

## 2.º Determinación del rendimiento neto de la actividad por signos, índices o módulos.

En primer lugar vamos a cuantificar los ingresos por, digamos, grupos homogéneos en función del índice de rendimiento neto aplicable («sector de actividad»), teniendo en cuenta que la utilización de productos de la agricultura en la ganadería y viceversa no tiene la consideración ni el tratamiento de autoconsumo, al tratarse de una única explotación (actividad) agrícola-ganadera (no existen actividades independientes según lo dispuesto en el art. 26 del Reglamento del IRPF aprobado por R.D. 1841/1991).

– <i>Cultivo Cereales: Trigo y Cebada (índice de rendimiento neto: 0'153).</i>	
Ventas cebada (90.000 x 23) .....	2.070.000
Ventas trigo duro (20.500 x 25) .....	512.500
Subvención al cereal .....	1.350.000
Subvención abarbecamiento (1) .....	513.158
Indemnización seguro integral al cereal .....	600.000
	<hr/>
INGRESOS CULTIVO CEREALES .....	5.045.658
– <i>Cultivo de Oleaginosas: Girasol (índice de rendimiento neto: 0'24).</i>	
Ventas girasol (1.600 x 53) .....	84.800
Subvención al girasol .....	760.000
Subvención abarbecamiento (1) .....	136.842
	<hr/>
INGRESOS CULTIVO OLEAGINOSAS .....	981.642
– <i>Servicios accesorios (índice de rendimiento neto: 0'55).</i>	
Servicio cosechadora (72 horas x 5.000 ptas.) .....	360.000
	<hr/>
INGRESOS POR SERVICIOS ACCESORIOS .....	360.000
– <i>Explotación ganadera de ganado ovino de carne (índice de rendimiento neto: 0'328).</i>	
Venta corderos (690 x 7.000) .....	4.830.000
Autoconsumo (10 x 7.000) (2) .....	70.000
Hembras destinadas a la reproducción (2) .....	?
Venta ovejas reproductoras (3) .....	–
Venta de lana (4) .....	75.000
Subvenciones percibidas .....	1.840.000
	<hr/>
INGRESOS EXPLOTACIÓN GANADERA DE GANADO OVINO DE CARNE ..	6.815.000

Determinamos a continuación el rendimiento neto:

CULTIVO AGRÍCOLA O ACTIVIDAD GANADERA	INGRESOS ÍNTEGROS	%	RENDIMIENTO BASE ACTIVIDAD	ÍNDICES CORRECTORES			RENDIMIENTO NETO CORREGIDO
				TIERRAS ARRENDADAS	PERSONAL ASALARIADO (7)	PIENSOS ADQUIRIDOS A TERCEROS (8)	
Cereal ..... (fincas propias) (5)	1.730.758	15'3	264.806	-	0'90	-	238.325
Cereal ..... (fincas arrendadas) (5)	3.314.900	15'3	507.180	0'90	0'90	-	410.816
Oleaginosas ..... (fincas propias) (6)	692.247	24	166.139	-	0'90	-	149.525
Oleaginosas ..... (fincas arrendadas) (6)	289.395	24	69.455	0'90	0'90	-	56.259
Servicios accesorios .....	360.000	55	198.000	-	0'90	-	178.200
Ovino de carne .....	6.815.000	32'8	2.235.320	-	0'90	-	2.011.788
<b>TOTALES .....</b>	<b>13.202.300</b>		<b>3.440.900</b>				<b>3.044.913</b>

RENDIMIENTO NETO CORREGIDO .....	3.044.913
Reducción disminuciones patrimoniales y gastos extraordinarios excepcionales .....	-
RENDIMIENTO NETO POR MÓDULOS .....	3.044.913
Reducción 8'5% (art. 1.º de la Ley 42/1994) .....	-258.818
RENDIMIENTO NETO REDUCIDO .....	2.786.095
Incrementos y disminuciones derivados de elementos afectos (9) .....	-
RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD .....	2.786.095

B) EN EL SUPUESTO DE QUE D. F.G.A. SEA TITULAR DE LA EXPLOTACIÓN AGRÍCOLA Y SU ESPOSA LO SEA DE LA EXPLOTACIÓN GANADERA

### 1.º Regímenes de tributación por el IVA y el IRPF para 1995.

a) *D. F.G.A.*

- IVA.

Como los servicios prestados a terceros tienen carácter accesorio «incluidos» (susceptibles) en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, como sabemos, y en el mes de diciembre de 1991 se renunció a dicho régimen especial, sin que hasta la fecha se haya revocado dicha renuncia, lo que implica tributar necesariamente en el Régimen General del IVA durante un período mínimo de cinco años, resulta éste de aplicación obligatoria en 1995.

- IRPF.

Como se trata de una explotación agrícola «incluida» (susceptible) en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA cuyo volumen de operaciones conjunto para 1994, excluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, no superó los 50.000.000 de pesetas y durante el mes de diciembre de 1994 no se renunció a la estimación objetiva por signos, índices o módulos, éste será el régimen de tributación por el IRPF para 1995.

b) *Esposa.*

- IVA.

Nuevamente hemos de analizar, a la luz de la Regla 3.ª de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobada por Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto, si estamos ante una actividad ganadera «dependiente» o «independiente».

Ahora la cuestión no resulta tan clara y sencilla, pues hemos de determinar si el ganado se alimenta fundamentalmente de los pastos o de otros piensos.

En el primer caso estaremos ante una actividad de ganadería «dependiente», pues el ganado pasta y se alimenta fundamentalmente en tierras que son explotadas agrícolamente por el dueño del ganado, al ser éste titular de un contrato de arrendamiento de pastos. En el segundo caso estaremos ante una actividad de ganadería «independiente», pues el ganado se alimenta fundamentalmente con

piensos adquiridos a terceros, lo que, a falta de otros datos (kilogramos de pasto consumidos, días de salida al campo, etc.), entendemos sucede en el supuesto, al menos económicamente hablando. Veamos:

Arrendamiento pastos .....	300.000 ptas.
Piensos consumidos .....	1.655.000 ptas.
Trigo (2.000 kgs. x 25 ptas.) .....	50.000
Cebada (30.000 Kgs. x 23 ptas.) .....	690.000
Complementos (10.000 Kgs. x 23 ptas.) .....	230.000
Piensos compuestos (5.000 Kgs. x 45 ptas.) .....	225.000
Paja (4.000 pacas x 115 ptas.) .....	460.000

Pues bien, como el volumen de operaciones de la explotación ganadera «independiente» para 1994, excluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, no superó los 50.000.000 de pesetas y durante el mes de diciembre de 1994 no se renunció ni a la estimación objetiva por signos, índices o módulos del IRPF ni al régimen simplificado del IVA, éste será de aplicación obligatoria en 1995.

- IRPF.

Como se trata de una actividad ganadera calificada de «independiente» cuyo volumen de ingresos, excluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, no superó en 1994 los 50.000.000 de pesetas y durante el mes de diciembre de 1994 no se renunció ni al régimen simplificado del IVA ni a la estimación objetiva por signos, índices o módulos del IRPF, ésta será de aplicación obligatoria en 1995.

## 2.º Determinación del rendimiento neto de la actividad por signos, índices o módulos.

### a) Explotación agrícola de D. F.G.A.

En primer lugar vamos a cuantificar los ingresos por grupos homogéneos en función del índice de rendimiento neto aplicable («sectores de actividad»), suponiendo que la utilización de bienes y servicios de la explotación agrícola de D. F.G.A. en la ganadera de su esposa, y viceversa, tiene lugar a título gratuito, como es lo normal.

– *Cultivo de cereales: Trigo y Cebada (índice de rendimiento neto: 0'153).*

Ventas cebada (90.000 x 23) .....	2.070.000
Cesión gratuita cebada (30.000 x 23) (10) .....	690.000
Ventas trigo duro (20.500 x 25) .....	512.500
Cesión gratuita trigo duro (2.000 x 25) (10) .....	50.000
Subvención al cereal .....	1.350.000
Subvención abarbecamiento (1) .....	513.158
Indemnización seguro integral al cereal .....	600.000
Cesión gratuita pacas paja (4.000 x 115) (10) .....	460.000
	<hr/>
INGRESOS CULTIVO CEREALES .....	6.245.658

– *Cultivo Oleaginosas: Girasol (índice de rendimiento neto: 0'24).*

Ventas girasol (1.600 x 53) .....	84.800
Subvención al girasol .....	760.000
Subvención abarbecamiento (1) .....	136.842
	<hr/>
INGRESOS CULTIVO OLEAGINOSAS .....	981.642

– *Servicios accesorios (índice de rendimiento neto: 0'55).*

Servicio cosechadora (72 horas x 5.000 ptas.) .....	360.000
	<hr/>
INGRESOS POR SERVICIOS ACCESORIOS .....	360.000

Determinamos a continuación el rendimiento neto:

CULTIVO AGRÍCOLA	INGRESOS ÍNTEGROS	%	RENDIMIENTO BASE ACTIVIDAD	ÍNDICES CORRECTORES	RENDIMIENTO NETO CORREGIDO
				TIERRAS ARRENDADAS	
Cereal ..... (fincas propias) (11)	2.130.758	15'3	326.006	–	326.006
Cereal ..... (fincas arrendadas) (11)	4.114.900	15'3	629.580	0'90	566.622
Oleaginosas ..... (fincas propias) (6)	692.247	24	166.139	–	166.139
Oleaginosas ..... (fincas arrendadas) (6)	289.395	24	69.455	0'90	62.509
Servicios accesorios .	360.000	55	198.000	–	198.000
<b>TOTALES .....</b>	<b>7.587.300</b>		<b>1.389.180</b>		<b>1.319.276</b>

RENDIMIENTO NETO CORREGIDO .....	1.319.276
Reducción disminuciones patrimoniales y gastos extraordinarios por eventos excepcionales .....	–
RENDIMIENTO NETO POR MÓDULOS .....	1.319.276
Reducción 8'5% (art. 1.º de la Ley 42/1994) .....	–112.138
RENDIMIENTO NETO REDUCIDO .....	1.207.138
Incrementos y disminuciones derivados de elementos afectos (9) .....	–
RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD .....	<u>1.207.138</u>

*b) Explotación ganadera de la esposa.*

Ingresos de la explotación ganadera independiente de ganado ovino de carne (índice de rendimiento neto: 0'328):

Venta corderos (690 x 7.000) .....	4.830.000
Autoconsumo (10 x 7.000) (2) .....	70.000
Hembras destinadas a la reproducción (2) .....	?
Venta ovejas reproductoras (3) .....	—
Venta de lana (4) .....	75.000
Subvenciones percibidas .....	1.840.000
Cesión gratuita estiércol (12) .....	—
<b>INGRESOS EXPLOTACIÓN GANADERA DE GANADO OVINO DE CARNE .....</b>	<b>6.815.000</b>

Determinación del rendimiento neto:

EXPLOTACIÓN GANADERA	INGRESOS ÍNTEGROS	%	RENDIMIENTO BASE ACTIVIDAD	ÍNDICES CORRECTORES		RENDIMIENTO NETO CORREGIDO
				PERSONAL ASALARIADO (13)	PIENSOS ADQUIRIDOS A TERCEROS (14)	
Ganado ovino de carne .....	6.815.000	32'8	2.235.320	0'85	0'80	1.520.018
<b>TOTALES ....</b>	<b>6.815.000</b>		<b>2.235.320</b>			<b>1.520.018</b>

RENDIMIENTO NETO CORREGIDO .....	1.520.018
Reducción disminuciones patrimoniales y gastos extraordinarios por eventos excepcionales .....	—
RENDIMIENTO NETO POR MÓDULOS .....	1.520.018
Reducción 8'5% (art. 1.º de la Ley 42/1994) .....	-129.202
RENDIMIENTO NETO REDUCIDO .....	1.390.816
Incrementos y disminuciones derivados de elementos afectos (9) .....	—
RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD .....	<u>1.390.816</u>

## NOTAS

- (1) Al no estar vinculada la subvención a una producción o tipo de cultivo concreto (como ocurre con la subvención al girasol o al cereal) y dada la rotación que en los cultivos y abarbecamiento de las fincas tiene lugar su importe lo distribuimos proporcionalmente entre los distintos cultivos, en función de las hectáreas sembradas para cada uno de ellos.

- Subvención por abarbecamiento imputable al cultivo de cereales (trigo y cebada).

$$650.000 \times \frac{60 + 15}{60 + 15 + 20} = 513.158$$

- Subvención por abarbecamiento imputable al cultivo de oleaginosas (girasol).

$$650.000 \times \frac{20}{60 + 15 + 20} = 136.842$$

- (2) Según el artículo 41, cinco de la Ley 18/1991, del IRPF, los bienes que el sujeto pasivo destina al uso o consumo propio se computan como ingresos de la actividad valorados a precio normal de mercado.

Por lo que a las 50 hembras destinadas a la reproducción se refiere, deberían computarse como ingresos al «coste de producción», en concepto de «trabajos realizados por la empresas para su inmovilizado».

- (3) No computamos entre los ingresos de la explotación ganadera de ganado ovino de carne los procedentes de la venta de ovejas reproductoras, pues no tienen la consideración de tales al proceder de alteraciones patrimoniales, concretamente de la venta de elementos del inmovilizado material afectos a la actividad agrícola-ganadera.
- (4) Al ser la lana un producto secundario respecto de la actividad principal de producción de ganado ovino de carne, incluimos entre los ingresos de ésta el importe obtenido por su venta.
- (5) Al no ser posible delimitar los ingresos obtenidos en el cultivo de cereales que proceden de las fincas propias y de las arrendadas, se prorratan en función de las hectáreas propias y arrendadas respecto de las totales utilizadas en el cultivo de cereales. Ahora bien, habida cuenta de que entre los ingresos por cultivo de cereales hemos incluido una parte de la subvención por abarbecamiento y las tierras abarbecadas tienen su propia proporción entre propias y arrendadas, hemos de diferenciar de entre los ingresos totales imputados al cultivo de cereales los que proceden de la subvención por abarbecamiento, tal como sigue:

– Ingresos cultivo cereales fincas propias:

$$(5.045.658 - 513.158) \times \frac{20 + 5}{60 + 15} = 1.510.833$$

$$513.158 \times \frac{15}{35} = 219.925$$

$$\text{INGRESOS CEREAL FINCAS PROPIAS} = \underline{\underline{1.730.758}}$$

– Ingresos cultivo cereales fincas arrendadas:

$$(5.045.658 - 513.158) \times \frac{40 + 10}{60 + 15} = 3.021.667$$

$$513.158 \times \frac{20}{35} = 293.233$$

$$\text{INGRESOS CEREAL FINCAS ARRENDADAS} = \underline{\underline{3.314.900}}$$

- (6) Al no ser posible delimitar los ingresos obtenidos en el cultivo de oleaginosas (girasol) que proceden de las fincas propias y arrendadas, se prorratean en función de las hectáreas propias y arrendadas respecto de las totales utilizadas en el cultivo del girasol. Ahora bien, habida cuenta de que entre los ingresos por cultivo de oleaginosas hemos incluido una parte de la subvención por abarbecamiento y las tierras abarbecadas tienen su propia proporción entre propias y arrendadas, hemos de diferenciar de entre los ingresos totales imputados al cultivo del girasol los que proceden de la subvención por abarbecamiento, tal como sigue:

– Ingresos cultivo girasol fincas propias:

$$(981.642 - 136.842) \times \frac{15}{20} = 633.600$$

$$136.842 \times \frac{15}{35} = 58.647$$

$$\text{INGRESOS GIRASOL FINCAS PROPIAS} = \underline{\underline{692.247}}$$

- Ingresos cultivo girasol fincas arrendadas:

$$\begin{array}{rcl} (981.642 - 136.842) \times \frac{5}{20} & = & 211.200 \\ 136.842 \times \frac{20}{35} & = & 78.195 \\ \hline \text{INGRESOS GIRASOL FINCAS ARRENDADAS} & = & \underline{\underline{289.395}} \end{array}$$

- (7) No resultando de aplicación el índice corrector «utilización exclusiva de medios de producción ajenos» puede serlo, en principio, el correspondiente a «utilización de personal asalariado». Ahora bien, la aplicación de este último índice corrector plantea diversas cuestiones.

En primer lugar entendemos que si bien la Orden de Módulos habla de «sueldos y salarios», se está refiriendo a la totalidad de los gastos del personal empleado por cuenta ajena, tal y como éstos se delimitan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. En nuestro supuesto 1.750.000 pesetas (1.400.000 + 350.000).

En segundo lugar se plantea la duda de si el índice corrector debe calcularse y aplicarse sobre el total de los rendimientos de la explotación agrícola-ganadera o solamente sobre la parte de los mismos que corresponden al o a los «sectores de actividad» que emplean efectivamente mano de obra ajena, en nuestro caso la explotación ganadera. Veamos las dos alternativas:

- *Cálculo y aplicación del índice corrector «utilización de personal asalariado» sobre el total de los rendimientos de la explotación agrícola ganadera.*

$$\begin{array}{l} \text{Porcentaje de gastos de personal} \\ \text{sobre volumen total de ingresos} = \end{array} \frac{1.750.000}{13.202.300} \times 100 = 13'25\%$$

Índice corrector aplicable (entre el 10'01% y el 20%) ..... 0'90

Índice corrector que va a operar sobre la totalidad del rendimiento base de la actividad, determinando la siguiente reducción:

$$3.440.900 \times 0'10 = 344.090 \text{ ptas.}$$

- *Cálculo y aplicación del índice corrector «utilización de personal asalariado» sobre los rendimientos del «sector de actividad» explotación ganadera de ganado ovino de carne, al que está afecta la persona empleada.*

$$\begin{array}{l} \text{Porcentaje de gastos de personal} \\ \text{sobre volumen total de ingresos} = \end{array} \frac{1.750.000}{6.815.000} \times 100 = 25'67\%$$

Índice corrector aplicable (entre el 20'01% y el 30%) ..... 0'85

Índice corrector que va a operar sobre el rendimiento base del «sector de actividad» explotación ganadera de ganado ovino de carne, determinando la siguiente reducción:

$$2.235.320 \times 0'15 = 335.298 \text{ ptas.}$$

Una lectura completa de las Instrucciones para la aplicación de los módulos a las explotaciones agrícolas-ganaderas parece determinar que pueden existir distintas actividades («sectores de actividad») dentro de una misma explotación agrícola-ganadera, a efectos de aplicar los índices correctores. Alguno o algunos de estos «sectores de actividad» de una misma explotación pueden verse afectados por índices correctores y otros no.

Al propio tiempo parece desprenderse la existencia de dos grupos de coeficientes correctores.

1. Índices correctores que afectan o se refieren a la totalidad de los rendimientos de la explotación agrícola-ganadera, y que resultan incompatibles entre sí:
  - Utilización de medios de producción exclusivamente ajenos.
  - Utilización de personal asalariado.
2. Índices correctores que afectan o se refieren a los rendimientos de determinados «sectores de actividad», siendo incompatibles entre sí pero compatibles con los dos anteriores:
  - Cultivos realizados en tierras arrendadas.
  - Piensos adquiridos a terceros.

Estos razonamientos nos llevan a asumir la primera de las dos alternativas anteriormente contempladas, resultando, así, de aplicación un índice corrector del 0'90 que va a operar sobre la totalidad del rendimiento base de la actividad.

- (8) No procede, pues los piensos adquiridos a terceros (entre los que vamos a computar los pastos arrendados) representan menos del 80 por 100 del total de los consumidos en la alimentación del ganado, tanto hablando en términos de kilogramos, como veíamos anteriormente, como en términos de pesetas, como vemos a continuación:

– Pienso adquiridos a terceros .....	755.000 ptas.
Arrendamiento de pastos .....	300.000
Pienso compuesto (5.000 kgs. x 45 ptas.) .....	225.000
Complementos (10.000 kgs. x 23 ptas.) .....	230.000
– Pienso procedentes de la explotación agrícola .....	1.200.000 ptas.
Trigo (2.000 kgs. x 25 ptas.) .....	50.000
Cebada (30.000 kgs. x 23 ptas.) .....	690.000
Paja (4.000 pacas x 115 ptas.) .....	460.000

- (9) Según los datos del enunciado se desprende la existencia de alteraciones de patrimonio, determinantes de incrementos o disminuciones, por la venta de los siguientes elementos del activo fijo material afectos a la actividad:

- 50 cabezas reproductoras (ovejas viejas).
- Un tractor viejo.
- Una finca rústica.

Pues bien, mientras en el rendimiento neto estimado por módulos se entienden incluidos los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de la venta de las 50 cabezas reproductoras y del tractor viejo, no ocurre lo mismo con los procedentes de la venta de bienes inmuebles afectos a la actividad (art. 22, uno del Reglamento del IRPF) que, en principio, incrementarán o disminuirán aquél. Así en este caso, la venta de la finca rústica determina el siguiente incremento de patrimonio:

Valor de transmisión .....	2.000.000
Valor neto contable .....	10.000
INCREMENTO DE PATRIMONIO .....	1.990.000

Incremento de patrimonio exento por reinversión en los términos previstos y con los requisitos exigidos por el artículo 41, cuatro de la Ley 18/1991 (art. 22, tres del Reglamento del IRPF).

- (10) Según el artículo 41, cinco de la Ley 18/1991, del IRPF, los bienes o servicios objeto de la actividad que el sujeto pasivo ceda a terceros de forma gratuita, se computarán como ingresos de aquélla valorándose por su precio normal de mercado.

(11) Siguiendo los mismos criterios de prorrateo que en la nota (5) precedente tendremos:

– Ingresos cultivo cereales fincas propias:

$$(6.245.658 - 513.158) \times \frac{20 + 5}{60 + 15} = 1.910.833$$

$$513.158 \times \frac{15}{35} = 219.925$$

$$\text{INGRESOS CEREAL FINCAS PROPIAS} = \underline{\underline{2.130.758}}$$

– Ingresos cultivo cereales fincas arrendadas:

$$(6.245.658 - 513.158) \times \frac{40 + 10}{60 + 15} = 3.821.667$$

$$513.158 \times \frac{20}{35} = 293.233$$

$$\text{INGRESOS CEREAL FINCAS ARRENDADAS} = \underline{\underline{4.114.900}}$$

(12) Por los datos del enunciado deducimos que el valor de mercado del estiércol es nulo, al resultar tan caro el coste de su manipulación como su valor intrínseco.

(13) Porcentaje de gastos de personal sobre volumen total de ingresos =  $\frac{1.750.000}{6.815.000} \times 100$  25'67

Índice corrector aplicable (entre 20'01% y 30%) ..... 0'85

(14) La totalidad de los piensos consumidos en la explotación son adquiridos a terceros por lo que procede aplicar el coeficiente corrector 0'80.

#### NOTA FINAL:

Comparación rendimientos netos:

Rendimientos netos explotación única .....	<u>2.786.095</u>
Rendimientos netos explotación dividida .....	<u>2.597.954</u>
Explotación agrícola de D. F.G.A. ....	1.207.138
Explotación ganadera esposa .....	1.390.816