



LAS AYUDAS DERIVADAS DEL PLAN ESTRATÉGICO DE LA POLÍTICA AGRÍCOLA COMÚN (PEPAC 2023-2027) Y SUS IMPLICACIONES EN EL IRPF

María Teresa Mories Jiménez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

REUS
EDITORIAL

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TÍTULOS PUBLICADOS

- Igualdad y perspectiva de género en el Derecho de la Hacienda pública,** *Marcos Iglesias Caridad* (2017).
- La fiscalidad de los espacios naturales protegidos,** *Ángel Moreno Inocencio* (2018).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria,** *Sabina de Miguel Arias* (2019).
- La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales,** *Olga Carreras Manero* (2019).
- Los límites de la potestad de comprobación tributaria,** *Sabina Elisabet de Miguel Arias* (2019).
- La asistencia internacional en la recaudación tributaria,** *Alma Delia Virto Aguilar* (2020).
- Las tarifas como instrumentos de financiación de los servicios aeroportuarios en el Derecho español,** *Ricardo Jesús Navarro Gómez* (2020).
- La tasación pericial contradictoria Cuestiones generales y aspectos sustantivos,** *Joaquín Álvarez Martínez* (2021).
- La simplificación de la imposición sobre la renta,** *José María Lago Montero* (2021).
- El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana Análisis crítico y propuestas de reforma,** *Álvaro Jesús del Blanco García y Belén García Carretero* (2021):
- Una visión jurisprudencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,** *Antonio Martínez Lafuente* (2021).
- Retos de la sociedad digital: regulación y fiscalidad en un contexto internacional,** *VV.AA.* (2022).
- Tributación de las rentas irregulares en el IRPF. Evolución y régimen actual,** *Isabel Gil Rodríguez* (2022).
- Las ayudas derivadas del Plan Estratégico de la Política Agrícola Común (PEPAC 2023-2027) y sus implicaciones en el IRPF,** *María Teresa Mories Jiménez* (2024).

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director: JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

LAS AYUDAS DERIVADAS DEL PLAN ESTRATÉGICO DE LA POLÍTICA AGRÍCOLA COMÚN (PEPAC 2023-2027) Y SUS IMPLICACIONES EN EL IRPF

María Teresa Mories Jiménez
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

REUS
EDITORIAL

Madrid, 2024

© María Teresa Mories Jiménez
© Editorial Reus, S. A.
C/ Rafael Calvo, 18, 2º C – 28010 Madrid
Teléfonos (34) 91 521 36 19 – (34) 91 522 30 54
Fax: (34) 91 445 11 26
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2024)
ISBN: 978-84-290-2816-4
Depósito Legal: M-4688-2024
Diseño de portada: Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: Talleres Editoriales Cometa, S. A.
Ctra. Castellón, km 3,400 – 50013 Zaragoza

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley. Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

ABREVIATURAS

ABRS	Ayuda básica a la renta para la sostenibilidad
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
ASAJA	Asociación Agraria de Jóvenes Agricultores
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
Cit.	Citada
Cfr.	Confróntese
CNAE	Clasificación Nacional de Actividades Económicas
CV	Consulta Vinculante
DA	Disposición adicional
DAB	Derechos de Ayuda Básica
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
EO	Estimación objetiva
FD	Fundamentos de Derecho
FEGA	Fondo Español de Garantía Agraria
FEAGA	Fondo Europeo Agrícola de Garantía Agraria
FEADER	Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
INE	Instituto Nacional de Estadística
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
MAPA	Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación
M€	Millones de euros
Núm.	Número

Ob. cit.	Obra citada
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OCM	Organización común de mercados
OM	Orden ministerial
OMC	Organización Mundial de comercio
p.	página
PGC	Plan General Contable
pp.	páginas
PAC	Política Agrícola Común
PEPAC	Plan Estratégico de la Política Agrícola Común
PMF	Preguntas más frecuentes
RD	Real Decreto
RDley	Real Decreto Ley
Rec.	Recurso
REAGP	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
REGA	Registro Explotaciones Ganaderas
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
SETA	Sistema Especial Agrario para trabajadores por cuenta propia
SIGGAN	Sistema integral de gestión de la ganadería en Andalucía
SIGPAC	Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas
ST	Sentencia
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
Últ.	última
UE	Unión Europea

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, me gustaría agradecer a la Consejería de Agricultura, Pesca, Agua y Desarrollo Rural de la Junta de Andalucía la confianza que depositaron en mí, cuando el pasado mes de noviembre me encargaron la realización de un informe sobre la fiscalidad de las ayudas del Plan Estratégico de la PAC (2023-2027), dicho informe es el origen de esta monografía. Especialmente me gustaría dar las gracias a Manuel Gómez Galera, Secretario General de Agricultura, Ganadería y Alimentación; Armando Martínez Vilela, Coordinador de la Secretaría General de Agricultura, Ganadería y Alimentación y, en particular, a Juan Antonio Jaén Téllez, Consejero Técnico de la Secretaría General, que ha tenido la paciencia de acompañarme en la incursión en este complejo entramado de las distintas Intervenciones del PEPAC aclarando todas las dudas que han ido surgiendo.

La realización de este trabajo me ha permitido acercarme al trabajo encomiable de algunos profesionales que asesoran a los perceptores de las distintas ayudas de la PAC, facilitándoles su tramitación e intentando hacerles comprender la complejidad de todo el procedimiento que ello conlleva, sin esos profesionales todo sería más difícil. Especialmente doy las gracias a Miriam Mencos Martel, Mercedes Mencos Martel y Daniel Martín Moreno, que han dedicado parte de su valioso tiempo en atenderme, explicarme dudas y escuchar algunas de las propuestas que he intentado plantear.

Cómo no, tengo que agradecer a mis compañeros del Departamento de Derecho Financiero y Tributario, dispuestos a escucharme y animarme a seguir en esta tarea, especialmente a Antonio Cubero Truyo y Florián García Berro.

Por último, a Rafael Olvera que, desde siempre, ha incentivado en mí el interés por el mundo agrario.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
AGRADECIMIENTOS	7
CAPÍTULO 1. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA RELEVANCIA DEL SECTOR AGRÍCOLA Y LA JUSTIFICACIÓN DE UN SINGULAR TRATAMIENTO TRIBUTARIO	9
CAPÍTULO 2. ASPECTOS DESTACABLES EN LA EVOLUCIÓN DE LA POLÍTICA AGRÍCOLA COMÚN Y SU EVOLUCION HASTA EL ACTUAL PLAN ESTRATÉGICO DE LA PAC	13
2.1. Objetivos de la PAC.....	13
2.2. Reformas de la Política Agrícola Común de 1962 a 2020	15
2.3. La PAC después de 2020: los Planes Estratégicos de la PAC.....	18
CAPÍTULO 3. EL PLAN ESTRATÉGICO DE LA POLITICA AGRÍCOLA COMÚN DE ESPAÑA (2023-2027): HACIA UN USO MÁS EFICIENTE DEL PRESUPUESTO	21
3.1. Mayor equidad en el apoyo a la renta: mejora en el sistema de reparto de las ayudas directas.....	23
3.2. Garantizar el cumplimiento de compromisos y objetivos ambientales	25
3.3. Medidas encaminadas a contribuir a la sostenibilidad ambiental, económica y social del sector agrario.....	25
3.4. Importancia del control y seguimiento de las intervenciones del Plan Estratégico de la PAC	26
CAPÍTULO 4. LA FIGURA DEL “AGRICULTOR” COMO PERCEPTOR DE LAS DISTINTAS AYUDAS DERIVADAS DEL PLAN ESTRATÉGICO DE LA PAC	29

4.1. Agricultor activo	30
4.2. Excepción a la consideración de agricultor activo: “agricultor no activo”	36
4.3. La especial situación de agricultores que realizan una agricultura a tiempo parcial: “agricultor pluriactivo”	38
4.4. Agricultores que tienen explotaciones agrarias en zonas con limitaciones naturales: “agricultor no pluriactivo”	39
4.5. Condiciones para ser considerado “joven agricultor” a efectos de determinadas intervenciones del PEPAC	40
4.6. La figura del “nuevo agricultor”	41
4.7. La especial consideración del agricultor como sujeto sometido a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	42
CAPÍTULO 5. ASPECTOS BÁSICOS DE LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD AGRARIA.....	51
5.1. El cumplimiento de obligaciones tributarias previas al inicio de la actividad agraria.....	51
5.2. Reglas de imputación temporal en el IRPF: especial incidencia en aquellas que afectan a determinadas ayudas públicas.....	53
5.3. La afectación de elementos patrimoniales a la actividad agraria. 58	58
5.3.1. Condiciones necesarias para que se produzca la afectación de un bien a la actividad económica y consecuencias derivadas de ello....	58
5.3.2. La problemática de la afectación de vehículos a la actividad agraria: el distinto tratamiento en IRPF e IVA	62
5.3.3. Transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica: en particular, la transmisión de los derechos de pago básico de la PAC	68
5.4. Determinación del rendimiento neto de actividades económicas: Método de estimación directa normal y simplificada	69
5.4.1. Ámbito de aplicación del método de estimación directa simplificada y contenido del régimen.....	71
5.4.2. La determinación del rendimiento por el método de estimación directa normal	75
5.4.2.1. INGRESOS ÍNTEGROS	76
5.4.2.2. GASTOS DEDUCIBLES	83
5.4.2.3. GASTOS NO DEDUCIBLES.....	91

5.4.2.4. AMORTIZACIONES	93
5.4.2.5. REDUCCIONES DEL RENDIMIENTO NETO.....	93
5.4.3. <i>Incentivos fiscales aplicables a las empresas de reducida dimen-</i> <i>sión</i>	95
5.5. Método de estimación objetiva para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales	97
5.5.1. <i>Requisitos para la aplicación de este régimen</i>	102
5.5.2. <i>Límites excluyentes</i>	103
5.5.3. <i>Cálculo del rendimiento neto en estimación objetiva</i>	107
5.5.3.1. DETERMINACIÓN DEL RENDIMIENTO NETO PREVIO	109
5.5.3.2. RENDIMIENTO NETO MINORADO	112
5.5.3.3. RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS	115
5.5.3.4. RENDIMIENTO NETO REDUCIDO.....	119
5.6. Retenciones y pagos fraccionados	123
5.6.1. <i>Retenciones e ingresos a cuenta</i>	124
5.6.2. <i>Pagos fraccionados</i>	125
5.6.3. <i>Obligaciones formales</i>	127
5.7. Obligaciones formales, contables y registrales para los contribu- yentes que ejerzan actividades económicas	128
CAPÍTULO 6. LAS DISTINTAS INTERVENCIONES RECOGI- DAS EN EL PLAN ESTRATÉGICO DE LA PAC: PRECISIONES TERMINOLÓGICAS	131
6.1. <i>Intervenciones del primer pilar financiadas por el FEAGA</i>	131
6.2. <i>Intervenciones del segundo pilar financiadas por FEADER</i>	133
6.3. <i>Distinción entre subvenciones corrientes y subvenciones de capi-</i> <i>tal</i>	134
6.4. <i>Instrumentos financieros</i>	138
CAPÍTULO 7. INTERVENCIONES FINANCIADAS POR EL PRIMER PILAR (FEAGA) Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL IRPF	141
7.1. <i>Subvenciones de la PAC y otras ayudas públicas no integradas</i> <i>en la base imponible del IRPF</i>	141
7.2. <i>Ayuda Básica a la Renta para la Sostenibilidad</i>	145
7.2.1. <i>Calificación en el IRPF</i>	147
7.2.2. <i>Imputación temporal de la Ayuda básica a la renta</i>	149

7.2.3. <i>La cesión de los derechos de Ayuda Básica de la PAC: su consideración como activo intangible y su tributación para el cesionario y para el cedente</i>	151
7.2.4. <i>Exclusión de la ayuda básica a la renta para la sostenibilidad del cómputo del volumen de ingresos a efectos de la elección del método para la determinación del rendimiento neto del agricultor en el IRPF</i>	160
7.2.5. <i>Efectos de la percepción de la Ayuda básica en la aplicación del método de estimación objetiva: cambios en la aplicación del índice agravado de rendimiento neto</i>	161
7.3. Ayuda redistributiva complementaria a la renta para la sostenibilidad	164
7.4. Ayuda complementaria a la renta para jóvenes agricultores	165
7.4.1. <i>Calificación tributaria: especialidades en la determinación de la renta en estimación objetiva para jóvenes agricultores</i>	167
7.4.2. <i>Propuesta de revisión de la aplicación del índice agravado para la determinación del rendimiento neto en el caso de los agricultores jóvenes: ¿contradicción con la finalidad de la ayuda?</i>	168
7.5. Regímenes en favor del clima, el medio ambiente y el bienestar animal (eco-regímenes): su particular tratamiento en el IRPF	170
7.6. Ayudas directas asociadas a la producción	173
7.7. Intervenciones sectoriales	175
CAPÍTULO 8. INTERVENCIONES DE DESARROLLO RURAL FINANCIADAS POR FEADER Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO	177
8.1. Compensación por cumplimiento de compromisos medioambientales y climáticos	177
8.2. Ayudas a zonas con limitaciones naturales u otras limitaciones específicas	178
8.3. Ayudas específicas para agricultores destinadas a diversas inversiones	178
8.3.1. <i>Ayudas a inversiones en modernización y/o mejora de explotaciones agrarias</i>	178
8.3.2. <i>Ayudas a inversiones productivas en explotaciones agrarias vinculadas a contribuir a la mitigación-adaptación al cambio climático y uso eficiente de los recursos naturales</i>	180
8.4. Ayudas al establecimiento de jóvenes agricultores	181
8.4.1. <i>Especial consideración a la calificación tributaria de la intervención a la instalación de jóvenes agricultores</i>	183

8.4.2. <i>Regla especial para la imputación temporal de las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores</i>	186
8.4.3. <i>Propuestas de mejora de la regulación fiscal de la ayuda para la instalación de agricultores jóvenes y de nuevos agricultores</i>	188
8.5. Otras intervenciones de desarrollo rural	189
CAPÍTULO 9. LA CONDICIONALIDAD REFORZADA Y SOCIAL COMO NOVEDADES EN EL PLAN ESTRATÉGICO DE LA PAC ...	191
9.1. Condicionalidad reforzada	193
9.2. Condicionalidad social	194
CAPÍTULO 10. INCIDENCIAS DE LA APLICACIÓN DE PENALIZACIONES EN LAS INTERVENCIONES CONTEMPLADAS EN EL PEPAC EN EL IRPF: LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS (art. 67 bis RIRPF)	197
10.1. La vía tradicional de solicitud de rectificación de la autoliquidación	200
10.2. La nueva figura de las autoliquidaciones rectificativas en el IRPF	201
BIBLIOGRAFÍA	207
ANEXO NORMATIVO PAC	213
Normativa Unión Europea PAC	213
Normativa España PAC	216
<i>a) Normativa genérica PEPAC</i>	216
<i>b) Normativa para las intervenciones sectoriales</i>	217
<i>c) Normativa de materias conexas PEPAC</i>	218
Normativa Comunidad Autónoma Andalucía PAC	218

En 2023 se ha iniciado un nuevo marco de la Política Agrícola Común, que abarcará hasta el año 2027, desarrollado en España a través de un Plan Estratégico (PEPAC), que persigue objetivos tan importantes como fortalecer el tejido socioeconómico de las zonas rurales, mejorar la orientación al mercado, aumentar la competitividad de las explotaciones agrícolas a corto y largo plazo, modernizar la agricultura y las zonas rurales impulsando la investigación, la tecnología y la digitalización, sin olvidar el componente medioambiental que cada vez tiene más protagonismo.

La presente obra pretende acercar a los profesionales del sector, abogados, asesores y gestores de ayudas de la PAC, un tema tan relevante y complejo para quienes se dedican cada día en primera persona a la actividad agraria, agricultores y ganaderos, como es el régimen tributario que afecta a las ayudas de la PAC. No podemos olvidar que estas ayudas van a formar parte de los ingresos de su actividad económica, tributando en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con incidencia también en otros impuestos que colateralmente serán tratados. Por ello, se estudian aspectos específicos de la tributación de estas ayudas tales como: su naturaleza, exenciones, imputación temporal, regímenes de determinación de la base imponible, pagos a cuenta, obligaciones formales en el IRPF, aspectos que pueden ayudar a clarificar y planificar mejor la tributación de agricultores y ganaderos en este impuesto. Además, se plantean propuestas con la intención de que el tratamiento tributario de ayudas como las destinadas a los jóvenes o a los que inician por primera vez la actividad agraria, confluya hacia la verdadera finalidad que se persigue con ellas en el PEPAC, para este nuevo marco 2023-2027.

María Teresa Mories Jiménez es Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Derecho en la Universidad de Sevilla. Sus principales líneas de investigación se han centrado en la imposición personal sobre la renta, financiación autonómica y local, procedimientos tributarios, fiscalidad del deporte o del teletrabajo. Es autora de varias monografías: *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas o La fiscalidad del teletrabajo*; codirectora de obras colectivas como *La edad como elemento determinante de la aplicación de beneficios fiscales. Un estudio de Derecho Comparado*. Ha publicado numerosos artículos en las principales revistas del ámbito tributario, así como capítulos de libros en obras colectivas que abarcan un ámbito muy variado de temas como: «Análisis de la nueva tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico: la llamada *tasa Amazon*»; «Apuntes sobre un nuevo modelo en la fiscalidad de los jóvenes en la imposición sobre la renta: necesidad de revisar los mínimos del contribuyente y descendientes para atender a este colectivo»; «Una nueva realidad laboral y familiar: los «nómadas digitales». Problemas de deslocalización de rentas del trabajo y nuevas fórmulas de atracción de talento a nuestro sistema fiscal»; «La polémica implantación del nuevo régimen fiscal *per locazioni brevi* en Italia: nuevas obligaciones para los intermediarios y las plataformas de alojamiento»; «El conflictivo recorrido legislativo y jurisprudencial del gravamen sobre los depósitos de las entidades de crédito en el ámbito estatal y autonómico. Perspectivas de futuro»; «Medidas tributarias aprobadas por las Comunidades Autónomas de régimen común en el ámbito del IRPF: ¿distintas formas de afrontar la crisis económica?».