

**EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR
AÑADIDO EN LA C.E.E. Y SU
REGIMEN ESPECIAL PARA
LA AGRICULTURA
(Estudio particular de su aplicación
en España)**

Por
GUILLERMO DIAZ PINTOS (*)

**I. PAPEL DE LA FISCALIDAD EN LA COMUNIDAD
ECONOMICA EUROPEA**

LA reciente evolución que experimenta el sistema tributario ha llevado a un cambio en la concepción del papel que la fiscalidad desempeña en la realidad económica. La actividad financiera pública no se limita ya a recaudar lo que la Administración necesita en base a un sistema tributario neutral, sino que ésta se constituye como un servicio público más, que mira hacia objetivos de carácter general, como el logro del pleno empleo o del equilibrio en la coyuntura, o más concreto (combatir la autofinanciación de las empresas, fomentar la construcción de viviendas, etc.) (1). Junto

(*) Diplomado en Derecho Agrario

(1) Vid. Morell Ocaña, Luis: *La Administración Local*, en «Temas clave de la Constitución Española», Tecnos, Madrid, 1984, pág. 49.

— Revista de Estudios Agro-Sociales. Núm. 138 (octubre-diciembre 1986).

a ello destaca el progresivo aumento de los Presupuestos públicos para atender las necesidades crecientes de una sociedad avanzada, por lo que los impuestos representan una parte importante del producto interior bruto y se han convertido en uno de los elementos determinantes de la vida económica y social. En consecuencia, es natural que las preocupaciones fiscales ocupen un lugar importante en la C.E.E.

La Comunidad Europea se ha definido como la formalización jurídica de una unión económica que aspira a la unidad política. Se ambiciona alcanzar formas cada vez más políticas dando un rodeo por lo funcional, es decir, esencialmente por lo económico y su constitución depende del futuro desarrollo hacia una auténtica Unión Europea (2). El proceso aún se encuentra en un estado inicial; la Comunidad Europea no puede considerarse todavía una comunidad política superior como es el Estado, entidad corporativa territorial que agrupa por razón de su vinculación al territorio a todos sus habitantes para la prosecución del bien común específico de la comunidad; la Comunidad Europea sigue siendo una asociación de Estados totalmente voluntaria —pueden separarse en cualquier momento— y tienen fines especiales por muy amplios que estos sean. La configuración del Parlamento como órgano representativo directo del pueblo de los Estados miembros, expresivo de su unidad por encima de la división de Estados, puede muy bien llevar a la definitiva conversión de la Comunidad en una nueva federación de Estados. Actualmente, sin embargo, el poder decisorio radica, no en el Parlamento, sino, en el Consejo de Ministros, lo que expresa, claramente, la naturaleza meramente confederal de la Comunidad de integración voluntaria y con los fines especiales que los Estados le han reconocido (3).

El papel que la política fiscal juega en la Comunidad manifiesta este estadio inicial del edificio comunitario; actualmente es imposible una política fiscal análoga a la de los Estados: el Presupuesto de la Comunidad es todavía muy modesto si se compara

(2) Vid. las bases de la construcción europea en el Capítulo primero de mi trabajo *La liberalización del mercado del trigo, una medida preparatoria para el ingreso en la C.E.E.*, presentado como Tesis de Licenciatura en la Universidad de Valladolid, febrero 1985, un extracto del mismo en la «Revista de Derecho Agrario y Alimentario» n.º 1, julio-septiembre, 1985, págs. 26 y ss.

(3) Vid. Martínez López-Muniz, José Luis, Memoria presentada al «Concurso-oposición para provisión de plazas de Profesor Agregado de Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid», págs. 656 y ss., Valladolid, 1984.

con el conjunto de los Presupuestos de los Estados miembros (2,6%), por lo que el papel presupuestario del impuesto a nivel comunitario sólo puede ser muy limitado; además, la política económica y social está aún ampliamente determinada a nivel nacional, y por dicho motivo, no se puede reglamentar a nivel comunitario la utilización del impuesto como instrumento de esta política. Incluso cuando objetivos de política económica, como la limitación de las tasas de inflación, y el ritmo de crecimiento económico, se fijan a nivel comunitario, los medios disponibles, incluidos los fiscales, se dejan, generalmente, a la apreciación de los Estados miembros. En definitiva, en el campo fiscal, las decisiones pertenecen, esencialmente, a los Estados miembros, por lo que una transferencia importante de poderes sólo podrá realizarse si se cumplen progresos sustanciales hacia la integración europea. Tal como ha sido concebida, la acción fiscal no tiene por objetivo establecer una política fiscal comunitaria, ni tampoco constituye un fin en sí misma, sino que forma parte de los medios y de las competencias atribuidas a la Comunidad para el cumplimiento de sus funciones. Consecuentemente, ha de atribuírsele un carácter instrumental (4).

Sería deseable que la evolución futura siga un proceso paralelo al que siguió el municipalismo clásico. Este situó, en la consecución de unos poderes tributarios propios, la clave de arco de la construcción de las autonomías locales, logrando con este punto de apoyo unas haciendas locales autosuficientes. La evolución que proporcionó el profundo cambio de sentido del sistema tributario, descrito más arriba, hizo que la potestad tributaria se centralizase progresivamente y los ingresos de las entidades territoriales se transformasen, sustituyendo los procedentes de una potestad tributaria propia, por subvenciones estatales o por una participación en sus tributos. Esta paulatina centralización de los ingresos no tiene porqué ir acompañada de una centralización en el aspecto de los gastos, y por aquí ha de discurrir la evolución, por una progresiva descentralización de la inversión una vez que en el programa económico general de la comunidad superior han

(4) Vid. *Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad*, adoptado el 26 de marzo de 1980, Comisión de las Comunidades Europeas, «Boletín de las Comunidades Europeas», 1/80, págs. 5 y 6.

sido establecidas las necesarias previsiones racionales para cada período (5): El poder de decisión, en el ámbito de la C.E.E., configuradora de una verdadera potestad tributaria, habrán de perderlo los Estados progresivamente, en materia de ingresos y recuperarlo con creces incorporándose activamente a los programas de inversiones mediante una adecuada descentralización del gasto público comunitario. Esta meta está aún lejos de ser alcanzada, sin embargo, a pesar de las dificultades se han conseguido importantes resultados.

II. LOGROS FISCALES COMUNITARIOS

Los logros comunitarios en materia fiscal avanzan en dos direcciones bien definidas y que conectan entre sí; por un lado, mediante la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros para formar el Presupuesto comunitario por el sistema de recursos propios decidida en 1970, dotando de mayor autonomía financiera a la Comunidad para el desarrollo de las políticas comunes y el cumplimiento de los objetivos señalados en los Tratados, y por otro, a través del esfuerzo puesto en acercar entre sí las legislaciones fiscales de los Estados miembros. Ambos caminos conducen a lograr un mayor grado de integración económica y su ritmo depende del progreso en la distribución de poderes entre los Estados y la Comunidad, de las transferencias de soberanía que se permitan.

El sistema de recursos propios reconocido en la Decisión 70/243 C.E.C.A., C.E.E., C.E.E.A. del Consejo, de 21.4.1970 (J.O. n. L 94 del 28.4.1970, pág. 19) se compone de tres elementos esenciales: las exacciones agrícolas, los derechos de aduana y un porcentaje del impuesto sobre el valor añadido sobre una base imponible uniforme. El factor primordial que inspira este sistema es el de la uniformidad. Las exacciones agrícolas, al formar parte de un sistema de precios agrícolas únicos para toda la Comunidad, y los derechos de aduana, al ser los derechos de arancel común y además derechos establecidos por las instituciones comunitarias sobre los intercambios con los países no miembros, son

(5) Vid. Morell Ocaña, Luis, *La Administración Local*, op. cit., págs. 51 a 55.

expresión concreta de la Comunidad en tanto que mercado único, y deben ser los mismos para todas las mercancías análogas, cualquiera que sea su entrada en la Comunidad; es, pues, perfectamente lógico que el producto de estas exacciones y derechos vaya a la Comunidad como conjunto y no al Estado miembro cuya frontera ha sido franqueada por dichas mercancías (6). A ellos hay que añadir los ingresos derivados del I.V.A., cuestión que se analizará más adelante (7).

El desarrollo de este sistema se complicó por la adhesión de Reino Unido y Dinamarca. Actualmente hay que añadir al mismo otras dos fuentes de ingresos: el propio sistema de imposición directa de la Comunidad sobre sus funcionarios y las multas que la Comisión puede imponer a ciertas empresas en caso de comportamiento contrario a las disposiciones de los Tratados.

La mayor autonomía financiera que para la Comunidad supone el sistema de recursos propios no se traduce en un auténtico poder presupuestario de imposición sobre los ciudadanos europeos, la soberanía fiscal sigue siendo uno de los elementos esenciales de la soberanía nacional y los Estados miembros son, actualmente, partidarios del respeto a la misma. La votación del impuesto es una de las prerrogativas fundamentales de los Parlamentos nacionales (8). La jurisprudencia del Tribunal de Justicia es clara en este sentido al haber toda una serie de sentencias estableciendo que un operador que desee obtener el reembolso de exacciones agrícolas, cuando estime que han sido percibidas indebidamente por las autoridades nacionales, debe interponer su acción contra éstas, y no contra la Comunidad, aunque constituyan recursos propios de ésta (9).

La acción fiscal comunitaria camina, también, con pasos firmes en el otro sentido apuntado: la armonización de las legislaciones. La consecución de los objetivos fundamentales del Tratado (libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, neu-

(6) Vid. Usher, John A., «Las finanzas de la Comunidad» en *Treinta años de Derecho Comunitario*, perspectivas europeas, Comisión de las Comunidades Europeas, Lux, 1981, págs. 211 y ss.

(7) Ver, para un estudio a fondo del Presupuesto de la C.E.E. desde una perspectiva jurídica, la meritoria Tesis doctoral de Fonseca Morillo, Francisco J., *El Presupuesto de las Comunidades Europeas dentro de su sistema financiero*, Universidad de Valladolid, 1985.

(8) Vid. *Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad*, op.cit., págs. 7 y 8.

(9) Vid. Usher, John A., *Las finanzas de la Comunidad*, op. cit., pág. 219.

tralidad fiscal en el intercambio de mercancías, establecimiento de un régimen que garantice la competencia, el alineamiento progresivo de la política económica de los Estados y la creación de una serie de políticas comunes) lo exigen, y por ello la Resolución del Consejo de 22 de marzo de 1971 prevé lo siguiente:

«A fin de acelerar la efectiva liberación de la circulación de personas, bienes, servicios y capitales, así como de la interpenetración de las economías, el Consejo, a propuesta de la Comisión y teniendo en cuenta la necesidad de un cierto equilibrio, decide aplicar las siguientes medidas:

- Las normas comunitarias que determinan la base imponible uniforme del impuesto sobre el valor añadido, en base a la Decisión del 21 de abril de 1970 sobre la sustitución de las contribuciones financieras de los estados miembros por recursos propios de las Comunidades.
- La armonización del campo de aplicación, de la base imponible y de las modalidades de percepción de los impuestos sobre consumos específicos, en particular aquellos que ejercen influencia sensible en los intercambios.
- La armonización de ciertos tipos de impuestos susceptibles de tener una influencia directa en los movimientos de capitales en el interior de la Comunidad, en especial la armonización del régimen fiscal aplicado a los intereses procedentes de valores mobiliarios de renta fija y a los dividendos.
- Continuar la armonización de la estructura de los impuestos sobre sociedades.
- El aumento progresivo de las exenciones fiscales concedidas a los particulares con ocasión del paso de las fronteras intracomunitarias.»

Aquí, al igual que al tratar sobre los recursos propios, los Estados se han mostrado reticentes a abandonar parcelas de su soberanía, los avances conseguidos se han referido a las estructu-

ras y a las bases de imposición sin incidir en la libre disposición por parte de los Estados miembros de la función presupuestaria y económica del impuesto.

En el futuro, ante la perspectiva de una unión económica más avanzada, sus distintos elementos (estructura del consumo y de la producción, la rentabilidad de las empresas, la localización de las inversiones y, de manera general, las condiciones de la competencia) no deben verse influenciados artificialmente por distintas cargas fiscales. En un plazo, el alienamiento, también de las cargas, es necesario, y habrá de afectar no sólo a las estructuras y bases impositivas, sino también a los tipos de impuesto, su concepción y al papel que juega la fiscalidad en general, rompiendo entonces con el principio actual vigente de libre disposición del impuesto por parte de los Estados como instrumento de política económica y social (10).

Por los dos caminos señalados, el logro de mayor autonomía financiera y la armonización fiscal, trata la Comunidad Europea de evolucionar al objetivo supremo y maximalista de la unificación fiscal.

III. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Es lógico que cuando se busca que un mercado internacional funcione como los propios mercados nacionales, las autoridades se preocupen de que las distintas cargas fiscales no sean un obstáculo a los intercambios, y que esta preocupación incida principalmente sobre los impuestos indirectos. La causa de esta mayor atención radica en que éstos, mediante el fenómeno de la traslación inciden sobre los precios, con el efecto de perturbar los circuitos de producción y distribución o de alterar de otro modo las leyes económicas del mercado.

En el ámbito de la C.E.E. el artículo 99 del Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, se refiere a la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas, de los impuestos sobre consumos específicos y de otros impuestos indirectos. La medida de

(10) Vid. *Informe sobre las perspectivas...*, *op. cit.*, págs. 51 y 52.

mayor trascendencia en que se ha traducido este artículo del Tratado lo constituye la adopción del Impuesto sobre el valor añadido por los Estados miembros, que es, como veremos, una exigencia del propio desarrollo del Mercado Común. Se define como un impuesto general sobre los productos y los servicios que asegura una igualdad de tributación a nivel de consumidor final entre los productos fabricados en el país, así como entre estos y los importados, cualquiera que sea la longitud de los circuitos de producción y distribución o la naturaleza de los medios puestos en acción. Su mecanismo descansa en la compensación en las fronteras y en el sistema de pagos fraccionados (11).

Las bases sobre las que se aplica el I.V.A. no coinciden con el concepto económico de valor añadido, que según R. G. Lipsey es «la diferencia entre el valor de los bienes que produce una empresa y el valor de los materiales que compra a otras». Paul A. Samuelson, en su libro «Censo de economía moderna», lo trata al referirse al Producto Nacional Neto. Deduce el concepto de valor añadido midiendo el P.N.N. o Renta Nacional a los precios de mercado no como corriente de producción (valor monetario total de la corriente de productos finales producidos por la comunidad), sino vía renta, como el total de los ingresos por los factores salariales, intereses, renta de la tierra y beneficios, que son los costes de producción de los bienes elaborados por la comunidad. Así, definiendo adecuadamente el beneficio mediante el enfoque del valor añadido dará la misma cifra de P.N.N. que midiéndolo como corriente de producción. Mediante el cálculo vía rentas, adhiriéndose rigurosamente al valor añadido en las distintas fases de producción, restando lo gastado en bienes intermedios de otras empresas, obtendremos la suma de salarios, intereses, rentas inmobiliarias y beneficios pagados en el sistema económico. En definitiva, el valor añadido o P.N.N. es un macrosumando de las corrientes de producción o de los costes de las empresas. Como concepto microeconómico, el valor añadido es la diferencia entre el importe de la producción y el coste de los factores externos, comprendiendo el beneficio. Se trata del valor añadido bruto, del que puede obtenerse el neto mediante la deducción del beneficio.

(11) Vid. Bastante Jiménez, V., «El impuesto sobre el valor añadido y su auditoría», en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 43, enero-abril 1984, pág. 18.

El concepto fiscal del valor añadido es diferente. Este se fundamenta en la diferencia entre el valor de la base imponible de los bienes y servicios que sufrieron el impuesto I.V.A. y el valor de la base imponible de los bienes y servicios que ha facturado a otras empresas. El I.V.A. trata sencillamente de gravar el valor añadido que no ha tenido imputación del impuesto (12).

Son características suyas la simplificación que introduce en el marco de la imposición en general haciendo desaparecer la multiplicidad de hechos imponibles y de tipos de gravamen que nacen de la coexistencia de los impuestos en cascada con otros tributos sobre el consumo. Favorece un control fiscal eficaz, al cerrarse el circuito producción-distribución, siendo cada elemento interviniente en cada una de las transacciones «eslabones de la cadena». Con el I.V.A. se hace más efectivo el llamado «control cruzado», esto es, que al ser deducible el I.V.A. pagado en la compra, cada comprador tendrá buen cuidado de declararlo, con lo que Hacienda tendrá conocimiento del I.V.A. que debería haber liquidado el vendedor en la fase o estadio precedente. Permite, además, realizar correctamente los ajustes en la frontera y, finalmente, es un impuesto uniforme y neutral que evita la distribución antieconómica de los recursos que se daría con productos que, por soportar mayores impuestos que otros de su misma naturaleza, resultarían perjudicados en su demanda. Esta última característica exige que el I.V.A. adopte un tipo bajo para evitar el «efecto renta» sobre el consumidor final que de otro modo se produciría trasladándose el impuesto a los factores de producción y, a la vez, un tipo proporcional, a fin de que no tenga un «efecto sustitución» de ese producto en particular por otros que tengan tipos impositivos más bajos. Es decir, según el Principio de Pareto, es necesario que se den «relaciones marginales de sustitución iguales para todas las líneas de productos» (13).

Las características del impuesto se manifiestan al adentrar-

(12) Vid. Bastante Jiménez, V., *El impuesto sobre el Valor Añadido y su auditoría, op. cit.*, págs. 13 a 15.

(13) Pareto fue uno de los primeros en observar y describir estadísticamente la extrema asimetría de las rentas. Mediante un gráfico logarítmico «gráfico de Pareto» en el que observó que el extremo superior de las cifras de distribución de la renta en distintos países y en distintas épocas formaba líneas rectas de inclinación casi idéntica, llegó a la siguiente ley: «esencialmente nada puede hacerse sobre la desigualdad. Las fuerzas básicas que determinan la desigualdad son tan fuertes y persistentes que no son influenciadas por la acción del Estado.» otro medio para medir la desigualdad de la renta lo constituye la curva de Lorenz. Vid. Samuelson, *Curso de economía moderna*, Ed. Aguilar, Madrid, 1979, págs. 96 y 879.

nos en su mecánica operativa. De ella se debe ponder de relieve el juego repercusión-deducción, clave de la no incidencia del impuesto en la formación de los precios. La figura de la deducción establece una relación de crédito entre el sujeto pasivo del I.V.A. y Hacienda, por la cual, ésta le debe el I.V.A. soportado en las compras, obligación que se cumple deduciéndolo de la cuota total a pagar según el volumen de ventas. Por tanto, esta cantidad no será considerada por el productor o distribuidor como un coste de su actividad sino como un gasto que va a recuperar y no lo hará incidir en el precio de los bienes producidos o servicios prestados.

Mediante la repercusión del impuesto, éste se traslada hacia adelante en todas las fases de la cadena productiva hasta el consumidor final quien soporta económicamente la carga del impuesto salvando la posibilidad de que los eslabones intermedios traten, en el caso de que así no fuere, de resarcirse de su pago incrementando los precios.

Al no incidir en los precios, el I.V.A. permite que el juego de la competencia, base de la economía de mercado y libre empresa por la que optan los Tratados constitutivos de la C.E.E., cumpla su papel, y sea ésta la que discrimine, vía precios, los productos de baja calidad o que no satisfagan las necesidades de los consumidores, haciendo, de esta forma, que la eficiencia y la innovación sean la clave de la permanencia en el mercado de las empresas, y no la existencia de factores externos como los derivados de una imposición inadecuada. Puede decirse que el I.V.A. se asemeja a un cristal transparente a través del cual pasan nítidamente los rayos de los precios que son los encargados de dar la respuesta correcta a las tres preguntas básicas de la economías, cuales son: ¿qué, cómo y para quién producir? La posibilidad de determinar su importe exacto permite fieles ajustes en las fronteras que no defrauden el intercambio comunitario y lo hacen un impuesto óptimo para su implantación en la C.E.E. Cumple en ella un conjunto de funciones que rebasan con mucho el simple propósito recaudatorio y busca alcanzar directa y autónomamente, en concurso con otros instrumentos, los fines del ordenamiento comunitario.

El Consejo adoptó en 1967 las dos primeras Directivas sobre

el I.V.A. que permitieron generalizar este impuesto en los Estados miembros así como eliminar los sistemas en cascada que causaban serios inconvenientes. En 1977 se dio un nuevo paso importante en la vía de la armonización con la adopción de la sexta Directiva sobre la base imponible uniforme del impuesto, medida necesaria no sólo por motivos de neutralidad fiscal, sino para alcanzar el importante objetivo de dotar de recursos propios a la Comunidad, asegurando una percepción equitativa de los mismos. Las Directivas séptima y octava contemplan algunas cuestiones que la sexta había dejado sin resolver. La séptima se refiere a la armonización de la imposición sobre objetos usados y de arte antiguo y la octava armoniza el sistema de reembolso del I.V.A. a los no residentes.

El I.V.A. es un impuesto de gran peso recaudatorio que puede, perfectamente, nutrir un futuro presupuesto federal europeo, erigiéndose de este modo en una de las fuerzas motrices de la Europa unida. Resulta pues obvio que su aplicación sea absolutamente necesaria para todos los países que, como España, se adhieren a la C.E.E.

En las negociaciones de adhesión, el capítulo de fiscalidad quedó cerrado en la sesión negociadora de junio de 1983 comprometiéndose la Delegación española a aplicarlo efectivamente, lo más tarde en la fecha de la adhesión, y aplicará, especialmente, la sexta Directiva con excepción de la única derogación que se cita: «para la aplicación del artículo 24, párrafos 2 a 6 de la sexta Directiva, España podrá conceder una franquicia de impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de ventas sea, como máximo, igual al contravalor en moneda española de 10.000 Ecus» (14).

IV. REGIMEN ESPECIAL DEL I.V.A. PARA LA AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA EN LA C.E.E. Y EN LOS PAISES MIEMBROS

Para que se generen los beneficiosos efectos del I.V.A. es imprescindible que se aplique en su máxima pureza y rigor; este impuesto se muestra muy sensible a cualquier alteración en su nor-

(14) Vid. *Las negociaciones para la adhesión de España a las Comunidades Europeas: situación y perspectivas*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1984, pág. 47.

mal mecanismos de funcionamiento pudiendo, de no seguirse, causar graves distorsiones económicas, dañando la igualdad concurrencial, introduciendo en el sistema elementos propios del gravamen en cascada o tratando de modo desigual a los sujetos afectados.

Hay que tener presente, sin embargo, que éste es un tributo que presenta rasgos peculiares en su mecánica de funcionamiento en relación con otros impuestos, lo cual acarrea obstáculos para su correcto y cabal entendimiento para gran parte de sus destinatarios y, al mismo tiempo, implica su exacción el cumplimiento de una serie importante de obligaciones formales, a veces de imposible realización para determinados contribuyentes, o incluso enteros sectores impositivos, todo lo cual trae como consecuencia que no se pueda aplicar el impuesto con toda la generalidad y rigor que sus exigencias teóricas demandan. Esta necesidad viene además propiciada desde la misma Administración tributaria, debido al hecho de que en muchas ocasiones la misma no ve compensado el esfuerzo de una correcta gestión del impuesto con el escaso volumen recaudatorio que obtiene de estos sujetos pasivos (15).

Uno de los sectores que desde esta perspectiva reclaman un tratamiento especial es el de la agricultura, ganadería y pesca por los rasgos que le son propios: dificultades que en él encuentra cualquier actuación administrativa, falta de preparación de los empresarios agrícolas y ganaderos para aplicar correctamente el impuesto por la ausencia de métodos contables en la organización administrativa de sus empresas, falta de homogeneidad en las estructuras agrarias coexistiendo explotaciones modernas con otras propias de una agricultura de subsistencia. A esto hay que añadir que en zonas rurales, las ventas de los productos, se realizan según usos, al respeto a la palabra dada sin facturas ni documentos que avalen las operaciones. También el autoconsumo y reempleo, formas habituales de proveerse, hacen que el medio rural precise una normativa diferente a la general que, atenuándola, haga menos gravoso el mecanismo normal de aplicación del impuesto pa-

(15) Cfr., Checa González, Clemente, *Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Universidad de Extremadura, 1984, págs. 3 y 4.

ra este sector y puedan los que a él pertenecen cumplir sus obligaciones fiscales del modo menos oneroso posible (16).

Esta filosofía la tuvo presente la C.E.E. ya desde la segunda Directiva y es plenamente acogida en la sexta en la cual los artículos 24 y 25 hacen referencia a esta temática, estableciendo un régimen especial para paliar los inconvenientes enunciados. Se cumple de esta forma el apotegma de la fiscalidad, en cuanto ciencia y técnica que opera sobre contenidos sociales, conforme al cual el impuesto ha de contar con la adhesión de la sociedad a la que va a ser aplicado, aspecto tanto más importante cuanto que hay que contar «a priori» con la repugnancia general a soportar cargas fiscales.

Entre todos los regímenes diseñados para discriminar la aplicación del I.V.A. a favor del sector agrario, la C.E.E. eligió uno que aún encuadrándolo en el seno del impuesto y gravando sus productos permite tener en cuenta sus peculiares rasgos. La opción por este régimen no tiene como objetivo el alcanzar la desgravación del consumo de los productos agrícolas, sino liberar al agricultor de las dificultades de carácter administrativo. El tema de que se quiera reducir o no la carga fiscal incorporada a los productos agrícolas dependerá del tipo que se les aplique. La solución adoptada no se aparta del principio de generalidad, tan necesario para alcanzar el deseado objetivo de la neutralidad impositiva, y evita los inconvenientes que pudieran derivarse de un régimen de exención de los productos (17). La exención da origen a complicaciones administrativas debido a la necesidad de utilización de la regla de la prórrata y en ocasiones conduce a resultados opuestos a los que se pretenden conseguir por los sujetos pasivos beneficiarios de este régimen. Al romper el mecanismo aplicativo del impuesto, la fase afectada por la exención no queda gravada y el contribuyente no puede entonces recuperar del Fisco el I.V.A. soportado en sus compras de bienes y servicios dando lugar a que el contribuyente exento lo traslade vía costes, produciendo el efecto de piramidación característico de la imposición

(16) Sanz García-Canto, Juan y Gallardo Ortega, Luis, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Repercusiones de su implantación en el sector agrario*, Colegio Oficial de Ingenieros Agrónomos de Madrid, 1982, pág. 97.

(17) Vid. De las Cuevas Miaja, *Regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, R.D.F.H.P., n.º 157/1, 1982, pág. 165.

en cascada. Además, si la exención se otorga en fase intermedia, los productos finales pueden llegar a resultar más gravados que si aquélla no existiera ya que las fases posteriores a las que gozan de exención deberán satisfacer una cuota igual a la que en ausencia de la misma se distribuiría a lo largo de todo el proceso productivo y distributivo, y como las fases previas a la exenta también han soportado el I.V.A. resulta que una parte del valor del producto final queda sujeta a una superimposición con lo cual el impuesto total pagado no coincidirá con el que resulte de aplicar el tipo legal en la última fase del proceso (18).

Junto a los motivos enunciados, otras razones aconsejan la adopción del I.V.A. en el sector primario cuales son en palabras de García-Margallo Rianza el cambio de estructuras económicas operado en él, que se refleja en la evolución más o menos rápida, según el desarrollo de los países, de las tradicionales situaciones jurídicas y económicas (conversión de la explotación familiar en empresarial y asociativa, progresiva utilización de costosos equipos de capital, que sustituyen a los factores simples de la producción); el recurso creciente a canales de distribución, con ámbito en las grandes aglomeraciones urbanas alejadas en los centros de producción, en economía de mercado que requiere circuitos racionalizados; y las corrientes de desarme arancelario en los intercambios internacionales, premisa de las comunidades económicas (19).

El régimen adoptado en la C.E.E. es una técnica ingeniosa por la cual los integrantes del sector agrario quedan eximidos de las diferentes obligaciones formales y de pago del impuesto, sin que por ello queden privados del derecho a la deducción, si bien ésta se instrumenta a través de un sistema especial (20).

Este régimen es opcional según lo dispone el artículo 25.10 de la sexta Directiva, «los agricultores en régimen de tanto alzado tendrán derecho a optar por la aplicación del régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, por la del régimen simplificado del artículo 24, n.º 1, en los términos y condi-

(18) Vid. Checa González, Clemente, *Los regímenes...*, op. cit., págs. 61 y 62.

(19) Vid. García-Margallo Rianza, M., *Regímenes especiales*, XVII, S.E.D.F., Madrid, 1969, págs. 484 y 485.

(20) Vid. Soto Guinda, J., *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Sus efectos económicos*, I.E.F., Madrid, 1978, pág. 138.

ciones que cada Estado miembro establezca». Consiste en que los agricultores acogidos al mismo tienen derecho a obtener una compensación a tanto alzado por los impuestos soportados. La cantidad en que se cifra la misma se obtiene aplicando unos porcentajes fijados por cada Estado miembro a los «precios libres de impuestos de los productos agrícolas que los productores hayan entregado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos a dicho régimen», igualmente, cuando se trata de prestaciones de servicios (número 5 del artículo 25 de la sexta Directiva). El artículo 25.3 dispone que «estos porcentajes se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos, solamente, a los agricultores de este régimen en los tres años precedentes, y no podrán tener por efecto conceder al conjunto de agricultores «a tanto alzado» reembolsos superiores a las cargas de impuestos soportadas, estando, además, los Estados facultados para fijar porcentajes de compensación distintos para la siveicultura, las diversas ramas de la agricultura y la pesca, y aún incluso para reducir aquéllos hasta el nivel cero». La compensación excluye cualquier otra forma de deducción.

En cuanto a la cuestión de quienes deben ser los encargados de satisfacer a los agricultores sometidos a este sistema el reembolso de las citadas compensaciones se dispone que si los compradores de los bienes o prestatarios de los servicios son sujetos pasivos del I.V.A., ellos deberán ser los encargados de cumplir con esa obligación —caso en el cual estos compradores o prestatarios estarán autorizados para deducir del I.V.A. por ellos devengado el importe de la compensación a tanto alzado que hayan reintegrado— salvo que los Estados miembros dispongan que ese deber sea realizado directamente por la propia Hacienda Pública.

El mismo texto comunitario dispone que «los Estados miembros quedan facultados para dispensar a los agricultores en régimen de tanto alzado de las obligaciones formales que corresponden a los sujetos pasivos en virtud del artículo 22» (artículo 25.4), disponiendo, también, de la potestad para excluir de este sistema a determinadas categorías de productores agrícolas, así como aquellos otros en los que la aplicación del régimen normal del I.V.A. o, llegando el caso, del simplificado previsto en el artículo 24, número 1, no presente dificultades administrativas (artículo 25.9).

Finalmente, la sexta Directiva formula unos conceptos comunes para todos los Estados miembros de productos y prestaciones de servicios agrícolas (Anexos A y B de la misma) (21).

Los regímenes especiales del I.V.A. para la agricultura en los países miembros de la C.E.E. tienen distinto grado de parentesco con el régimen diseñado en la sexta Directiva.

En *Francia* el régimen común para todas las empresas agrícolas es el de compensación a tanto alzado de los impuestos que les hayan sido repercutidos por sus proveedores, efectuándose el correspondiente reembolso por el Estado, sobre la base de una declaración anual presentada por los agricultores. Este reembolso únicamente se concede cuando se realizan entregas de productos agrícolas que sean adquiridos por un sujeto pasivo del I.V.A., o que vayan destinados a la exportación, constituyendo el hecho generador del mismo el cobro del precio de venta, del que se deducen las comisiones a intermediarios. Sobre él se aplican una serie de porcentajes para el cálculo de la compensación, que oscilan en función de los diversos productos y del hecho de que los mismos estén o no comercializados por intermedio de ciertos grupos. Pueden, también, los agricultores franceses tributar por este impuesto bajo un régimen simplificado si optan por él, así como disfrutar de los regímenes de franquicia y de bonificación degresiva, todo ello aparte del sistema normal, que es de obligatoria aplicación cuando se efectúen actividades de naturaleza industrial o comercial.

En *Bélgica* también existe un régimen especial de compensación a tanto alzado al agricultor de los impuestos por él soportados por repercusión de sus proveedores. Sólo que aquí, a diferencia del caso anterior, el reembolso se efectúa por el comprador que sea sujeto pasivo.

En *Alemania* el régimen especial consiste en la aplicación de un sistema de tipos medios de carácter forfaitario. Con arreglo a ellos se calculan las cuotas del impuesto devengado (impuesto sobre output) y las cuotas de impuesto a deducir (impuesto sobre input).

Inglaterra carece de un régimen especial. Los pequeños em-

(21) Vid, Checa González, Clemente, *Los regímenes especiales...*, op. cit., págs. 107 y ss.

presarios con una cifra de negocios de menos de diez mil libras no están sujetos. De otra parte muchos productos agrícolas están sujetos a un tipo nulo.

En *Holanda* se basa en dos principios:

- a) La no sujeción de los agricultores.
- b) Deducción forfaitaria realizada por quienes les compren sus productos.

La no sujeción de los agricultores y asimilados está condicionada a los requisitos siguientes:

- a) Que las entregas de bienes y prestaciones de servicios conciernan a mercancías determinadas (los productos normales de las explotaciones agrícolas) o a bienes de equipo usados.
- b) Que el montante del resto de las entregas y servicios no exceda del límite de diez mil florines anuales.

Los empresarios adquirentes de tales mercancías y servicios pueden deducir un tanto por ciento del montante que les ha sido facturado por el agricultor o asimilado del I.V.A. a ingresar por sus operaciones. Este régimen es voluntario, pudiendo los agricultores optar por el régimen general (22).

V. ESTUDIO PARTICULARIZADO DEL REGIMEN ESPAÑOL EN LA LEY 30/1985 DE 2 DE AGOSTO Y SU REGLAMENTO

El régimen especial para la agricultura lo regula la ley española acogiéndose a las alternativas que ofrece la sexta directiva comunitaria. A él le dedica el Capítulo segundo del Título quinto, comprendiendo los artículos 55 a 58 que son objeto de posterior desarrollo por los artículos 104 a 116 del Reglamento del impuesto (Real Decreto 2.028/85 de 30 de octubre). El sistema aplicable a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, gana-

(22) Vid. Ogea Martínez-Orozco, Modesto, «La agricultura y las pequeñas empresas: su régimen especial», en *Introducción al Impuesto sobre el Valor Añadido en España*, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, págs. 393 y 394.

deras o pesqueras se instrumenta a través de este régimen salvo renuncia al mismo en cuyo caso se ha de aplicar el ordinario del impuesto. Pueden, también, los titulares de estas explotaciones acogerse al régimen simplificado del Capítulo primero de este mismo Título siempre que sean personas físicas y el volumen total de operaciones realizadas durante el año natural inmediatamente anterior no hubiere excedido de cincuenta millones de pesetas (artículo 52.1 de la ley) (23).

La dicción de este artículo excluye la posible aplicación del régimen simplificado a las personas jurídicas resultando una discordancia que debería subsanarse ya que, como destacan J. L. Lampreave y G. Pérez, necesariamente no se corresponde la personalidad jurídica del empresario con la magnitud de la empresa (24). Vamos a analizar únicamente el régimen especial para la agricultura y pasamos por alto el régimen simplificado por considerar otro el lugar adecuado para su tratamiento, y remitiéndonos para el estudio del régimen ordinario del impuesto a la bibliografía recogida al final del trabajo.

La característica definitoria y distintiva de la solución acordada para el sector agrario, siguiendo los dictados de la sexta Directiva, es la posibilidad que ofrece de resarcirse con una compensación a tanto alzado del impuesto que les fue repercutido por sus proveedores. Los sujetos a quienes se aplica quedan exonerados del cumplimiento de las diferentes obligaciones formales y también de la esencial de pago del impuesto; puede calificarse como una exención que lleva aparejada un mecanismo en virtud del cual, la persona a quien se le concede puede recuperar el I.V.A. soportado en los «inputs». Evita de esta forma los efectos de piramidación característicos de las exenciones (vid. págs. 22 y 23) y no cabe oponerle la objeción del sacrificio recaudatorio que comporta para Hacienda, que sólo se producirá en el supuesto de que los productos agrícolas se vendan a los consumidores finales o a otros agricultores sometidos al régimen especial, ya que en el caso de

(23) Interesa señalar que actividades agrícolas que legalmente no pueden acogerse al régimen especial (vid. *infra*, págs. 33 y ss.) pueden acogerse al régimen simplificado, como son, las actividades de conserva y preparación de carnes, fabricación de quesos, de conservas vegetales, almazaras, industrias aceituneras, molturación de cereales y forrajes por cuenta ajena, elaboración de vinos comunes, producción de pollos para carne, granjas avícolas de producción de huevos para el consumo, cebaderos de ganado y granjas para su crianza y engorde.

(24) Vid. Lampreave, J. L., y Pérez, G., *Las pequeñas empresas en el proyectado Impuesto sobre el Valor Añadido*, ejemplar mecanografiado, I.E.F., Madrid, 1982.

que los citados productos sean posteriormente objeto de una actividad empresarial o profesional, el impuesto se va a recuperar íntegramente y la cuota impositiva va a representar el porcentaje del valor incorporado por el comerciante o transformador de los productos agrícolas, y también del precio en que los mismos fueron vendidos en la primera fase (25).

El régimen diseñado tiene como finalidad fundamental, como se ha visto al tratar de la sexta Directiva, liberar al agricultor de las dificultades administrativas que conllevaría su encuadramiento en el régimen ordinario. Esta finalidad ha quedado desvirtuada en cierta medida al permitir su aplicación a sujetos que poseen infraestructura contable suficiente para someterse sin dificultad al régimen ordinario en toda su actividad (Vid, artículo 55, número 5) y al quedar fuera de él una serie de operaciones, independientemente de la facilidad para el cumplimiento de las obligaciones formales y administrativas por parte del sujeto pasivo (vid, artículo 56, número 1, segundo párrafo).

La articulación que la Ley hace del régimen especial para la agricultura es detallado y preciso, evita acudir de modo abusivo al desarrollo reglamentario, y facilita la interpretación en zonas ambiguas y oscuras que presentaban anteriores proyectos, de forma particular en la delimitación de los sujetos y actividades a los que es aplicable el régimen especial agrícola. Para su análisis se comenzará exponiendo el ámbito de aplicación subjetivo y material u objetivo, para estudiar después los derechos y obligaciones de los agricultores, de los sujetos pasivos adquirentes de los productos agrarios y, finalmente, de la Hacienda Pública.

A) *Ámbito de aplicación*

El ámbito de aplicación del régimen especial para la agricultura, ganadería y pesca lo precisa la Ley con nitidez, positivamente, indicando las actividades y servicios que incluye, y de modo negativo, enumerando las exclusiones, y lo hace con gran extensión aludiendo a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ga-

(25) Vid. Checa González, Clemente, *Los regímenes...*, *op. cit.*, págs. 116 y 117.

naderas o pesqueras; incluye tanto las personas físicas como las jurídicas y en algo se aparta de la directiva sexta comunitaria que fundamenta su aplicación sólo en la circunstancia de que el régimen ordinario ocasione dificultades. La Memoria del Gobierno, que acompañaba al Proyecto, explica esta extensión del régimen especial a personas jurídicas que disponen de infraestructura administrativa y contable suficiente con el fin de introducir discriminaciones en las condiciones de competencia basadas únicamente en la naturaleza jurídica del sujeto pasivo (26). Les será de aplicación a los referidos titulares el régimen especial siempre que no hayan renunciado al mismo (27); renuncia que produce efecto en tanto no sea revocada por el interesado y, en todo caso, durante un período mínimo de tres años (artículo 105 del Reglamento).

Los titulares de las explotaciones pueden acogerse al régimen especial aunque realicen simultáneamente otras actividades empresariales o profesionales distintas de aquéllas para las que se configura el régimen especial, en tal caso, sólo produce efectos respecto a las actividades a las que se refiera (artículo 55.5 primer inciso) lo que confirma lo que se acaba de decir sobre empresas con infraestructura contable suficiente para la aplicación del régimen ordinario y es un apartamiento de la finalidad con que se concibe este régimen especial (Vid, pág. 32). A los efectos anteriores, señala el artículo 110 del Reglamento, se considerarán actividades empresariales distintas, las de comercialización de productos naturales en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radiquen las explotaciones; las explotaciones cinegéticas de carácter recreativo (no tienen este carácter las explotaciones ganaderas que tengan por objeto la cria de especies cinegéticas para su posterior venta); la ganadería independiente de la explotación del suelo; la pesca marítima y los servicios accesorios no incluidos en el régimen especial.

El ámbito de aplicación material u objetivo lo determina el artículo 55, número 2, de la ley de acuerdo con lo estipulado en

(26) El párrafo segundo del artículo 104 del Reglamento del impuesto excluye de este régimen especial a los propietarios de fincas que las cedan en arrendamiento o en aparcería, así como a quienes tengan explotaciones ganaderas en régimen de integración (ganadería integrada).

(27) La renuncia se debe formalizar durante el mes de noviembre, anterior al inicio del ejercicio en que deba surtir efectos mediante impreso con arreglo al modelo que determine el Ministerio de Economía y Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

el Anexo A de la sexta directiva. Introduce una definición genérica del concepto de explotación agrícola: «aquellas que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas», y de manera específica señala las agrícolas de plantas ornamentales, aromáticas y medicinales, de flores, champiñones, especias, simientes o plantones, aún cuando se obtengan en invernaderos o viveros; las de productos silvícolas, de bosques y montes; las ganaderas como avicultura, apicultura, cunicultura, sericicultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que estén vinculadas a la explotación directa del propio suelo (28); las explotaciones pesqueras en agua dulce, así como las de criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorias (29). Quedan de esta forma expresamente excluidas, y por disposición del artículo 108.1 del Reglamento, las actividades de pesca marítima con la escasa justificación que supone de las actividades de pesca por los armadores de buques y las de pesca marítima artesanal que, según Juan Zurdo y José Luis de Juan deberían ser objeto de un trato especial (30).

Por no ser explotaciones que obtengan directamente los productos agrarios no pueden acogerse al régimen especial por ninguna de sus actividades económicas quienes por sí mismos, o por mediación de terceras personas, sometan total o parcialmente los productos que obtengan a procesos de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial (31).

No se consideran tales los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección y desinsectación; y tampoco la simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del

(28) Por esta exigencia son excluidas las explotaciones cinegéticas, carentes del laborioso cultivo, y las de ganadería independiente como los casos de cuando el ganado se alimenta en tierras no explotadas por su dueño, cuando sea estabulado fuera de las fincas rústicas, sea trashumante o transtermitante, y el que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se cria (en proporción superior al 50%, según determina el artículo 108 del Reglamento).

(29) Vid, Agúndez Fernández, Antonio, *El Impuesto General sobre el Valor Añadido y su régimen especial en la agricultura*, en la «Revista de Derecho Agrario y Alimentario», n.º 1, julio-septiembre, 1985, Valladolid, págs. 42 a 44.

(30) Vid, Zurdo, Juan y de Juan, José Luis, *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*, I.E.E., Informes, Madrid, 1981, pág. 111.

(31) Se presumen en todo caso de carácter industrial las actividades de transformación para cuyo ejercicio sea exigible el alta de la Licencia Fiscal (artículo 107 del Reglamento).

ganado (huevos, leche, lana, etc.) (artículo 55.4 de la Ley de acuerdo con el punto 5 del Anexo A del texto comunitario). Y tampoco pueden acogerse según este mismo artículo quienes entreguen los productos que obtengan en sus explotaciones mezclados con otros adquiridos a terceros, aunque sean de naturaleza idéntica o similar, salvo aquellos que tengan por objeto la mera conservación. La exclusión que la Ley hace de estas explotaciones plantea dos cuestiones: si han de considerarse actividades de transformación, elaboración, etc., las realizadas por cooperativas del campo y otras análogas, con productos o materias, incluso suministradas por terceros, siempre que estuviesen destinadas a explotaciones agrarias y otras de sus socios. Parece conveniente seguir el criterio de M. Ogea Martínez-Orozco y no considerar justificada la exención del I.V.A. Si tiene justificación cuando del I.G.T.E. de trata por el carácter acumulativo de este impuesto, para evitar que la mediación de una cooperativa en el proceso de producción y distribución implique un escalón más en dicho proceso, y consiguientemente un nuevo devengo del impuesto. Por el contrario, dada la mecánica del I.V.A., el mayor o menor número de intervinientes en el proceso no afecta a la incidencia tributaria final sobre el producto (32). Y una segunda cuestión consiste en dar respuesta satisfactoria a la pregunta que, a la vista de esta disposición, pueden hacer los agricultores: ¿por qué no pierde la posibilidad de acogerse al régimen especial quien además de su actividad agrícola realiza otra diferente (por ejemplo, fábrica de ordenadores) y, en cambio, se le excluye si fabrica unos quesos o adereza unas aceitunas? No parece adecuada la extensión que la Ley y el Reglamento hacen a toda la actividad económica, para excluirlos del régimen especial, de quienes realizan algún proceso de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial de los productos que obtengan. Les será muy difícil a estos sujetos encontrar un comprador para sus productos que quiera adelantarle el 6% por la recuperación en la venta, en lugar de adquirir trigo o cebada, por ejemplo, a otro agricultor por menos precio; estando además obligados a declarar y a todas las obligaciones registrales y formales. Aunque existen medio para escapar

(32) Ogea Martínez-orozco, Modesto, *La agricultura y las pequeñas empresas...*, op. cit., pág. 397.

a esta situación (por ejemplo, constituir una sociedad para la elaboración de esos productos), lo que intenta la Ley es simplificar las cosas al empresario agrícola y no complicárselas (33).

Cae dentro del ámbito de aplicación material la prestación de servicios a terceros, con carácter accesorio, por parte de los titulares de las explotaciones descritas en la Ley, que contribuyan a la realización de sus producciones. El número 6 del artículo 55 los enumera ajustándose el Anexo B de la sexta Directiva (34), La nota de accesoriedad de los servicios es esencial para incluirlos y no perder la opción al régimen especial; deben prestarse con los medios ordinariamente utilizados en las explotaciones y no pueden constituir la actividad principal de la empresa agrícola según lo dispone el número 7 del artículo 55 de la Ley, que no autoriza la aplicación del régimen anterior, el importe de facturación por el conjunto de los servicios accesorios prestados excede del 20% del volumen total de operaciones de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera principal (35).

B) *Derechos y obligaciones de los agricultores sometidos al régimen especial*

El régimen especial tiene como objetivo principal liberar al agricultor de las dificultades de carácter administrativo y contable, de ahí la facultad que el artículo 25. 9 de la sexta Directiva concede a los Estados miembros para excluir de este sistema a aquellos productores agrícolas a los que la aplicación del régimen normal del I.V.A. no comporte problemas de la mencionada índole.

(33) Vid. esta protesta en *ABC*, pág. 41, 30-9-85.

(34) Se refiere a las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección; la cría, guarda y engorde de animales; la asistencia técnica (no extendiéndose este supuesto a las prestaciones efectuadas por ingenieros o técnicos agrícolas); el arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; la explotación de instalaciones de riego o drenaje y la tala, entresaca, astillados y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

(35) El número 3 del artículo 109 del Reglamento precisa que el volumen total de operaciones, a estos efectos, se considera el importe total, excluida la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, sin contar los tributos indirectos que graven las operaciones, ni los gastos accesorios y complementarios, como comisiones, transporte o seguros cargados separadamente al adquirente, todo ello referido al año natural correspondiente y sin contar las operaciones inmobiliarias, las financieras ni las entregas de bienes de inversión.

Esta finalidad básica la concreta la ley eximiendo en el número 1, párrafo primero del artículo 56 a los sujetos pasivos a los que sea aplicable el régimen especial, en lo que concierne al ejercicio de las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras, de las obligaciones de liquidación y pago del impuesto, de las de índole contable y registral y, en general, de cualquiera de las establecidas en los Títulos sexto y séptimo de la Ley.

La liberalización de estas obligaciones no es operativa cuando la actividad consista en importar, transmitir inmuebles o las realizadas por personas o entidades no establecidas en España (las que no tienen la sede de su actividad económica en nuestro territorio, ni un establecimiento permanente, ni su domicilio. Artículo 15.1 de la Ley) (36).

El Reglamento del impuesto introduce la obligación, para poder los agricultores acogerse a las ventajas del régimen que se examina, de darse de alta en el Censo del Impuesto, obteniendo así un número de identificación que habrán de facilitar a los adquirentes de sus productos para hacerlo constar en los recibos y poder obtener el reintegro de las compensaciones correspondientes (artículo 111.3). Resulta difícil conjugar esta obligación con el hecho de que todos los titulares de estas explotaciones estén sometidos al régimen especial a no ser que renuncien a ello expresamente; más lógico sería aplicarlo a todos aquellos interesados que formalizaran la inscripción y no al resto.

El otro elemento esencial que configura el contenido del régimen especial de la agricultura, junto a la exención de las obligaciones aludidas, lo constituye el derecho de los sujetos pasivos a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que les hayan sido repercutidas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados (artículo 56.2). Dicha compensación es la cantidad resultante de la aplicación del porcentaje que el Gobierno determine al precio de venta de los productos naturales obtenidos en las explotaciones y de los servicios accesorios a que se refiere el artículo 55, número 6 de la Ley. Puede determinarse un porcentaje único o bien porcentajes diferenciados en función de la naturale-

(36) Ver el comentario en la pág. 32.

za de las operaciones. En el Decreto de Compensación de la Agricultura (37) el Consejo de Ministros aprueba un recargo de hasta el 4% del precio de venta como compensación del I.V.A. soportado en las compras.

Para la determinación de tales precios no se computan los tributos indirectos que graven dichas operaciones ni los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, portes, transportes, seguros, financieros, cargados separadamente al comprador (38). En el segundo inciso del número 3 del mismo artículo se dispone que «en ningún caso, la aplicación de los porcentajes aprobados podrá suponer que el conjunto de los empresarios sometidos al régimen especial pueda recibir compensaciones superiores al impuesto que soportaron en la adquisición de los bienes o en los servicios que les hayan sido prestados». Con lo cual se alude, claramente, a la prohibición de otorgar subvenciones a través de esta vía (39).

No ha de ocultarse, y en este sentido se manifiesta de las Cuevas Miaja, que dado que la carga fiscal soportada y la compensación forfataria se calcula partiendo de los inputs y outputs del sector agrícola en su conjunto, puede en su aplicación a un agricultor determinado manifestarse insuficiente para compensar la carga fiscal real soportada (40). Esta discriminación puede ser subsanada en base a que este régimen es opcional, y en consecuencia, aquellos que se vean perjudicados por él pueden manifestar su deseo de que no les sea aplicado.

C) *Derechos y obligaciones de los sujetos pasivos adquirentes de productos agrarios*

Los empresarios o profesionales que adquieran los productos naturales o servicios accesorios directamente de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial, están obligados a efectuar el

(37) R. Decreto 2.432/1985 de 27 de diciembre («B.O.E.» 31-12-85).

(38) No se alcanzan los motivos que fundamentan que la base a la que debe aplicarse el porcentaje no incluya estos elementos mientras que en el régimen ordinario la base imponible del impuesto es todo lo que se percibe del cliente con excepción del propio I.V.A.

(39) Vid. Checa González, Clemente, *Los regímenes especiales*, op. cit., pág. 120, nota (242).

(40) Vid. I. de las Cuevas Miaja, *Regímenes especiales...*, op. cit., pág. 166 y en el mismo sentido Soto Guinda en *El Impuesto sobre el Valor Añadido...*, op. cit., pág. 138.

reintegro de las compensaciones a las que se refiere la Ley (artículo 57, número 1). «Este se efectuará en el momento de realizarse las entregas o servicios en la forma que reglamentariamente se determine» (artículo 57.3) (41). El apartado 5 del mismo artículo excluye de esta obligación a:

1. Los sujetos pasivos acogidos también al régimen de la agricultura, ganadería y pesca.
2. Quienes no tengan la condición de empresario o profesional o no efectúen las adquisiciones de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
3. Los sujetos pasivos del impuesto que realicen, exclusivamente, operaciones exentas del mismo, distintas de las enumeradas en el artículo 32, número 3 de la Ley.

En estos casos la compensación se entiende incluida en el precio de los productos vendidos o servicios prestados y sigue siendo el consumidor final o intermedio quien soporta la carga económica del impuesto. Estos sujetos no tienen obligación de ingresar en Hacienda cuota impositiva alguna por ser consumidores finales o estar exentos y, por tanto, son los únicos supuestos en los que se produce un sacrificio recaudatorio que desaparecerá si los productos son objeto posterior de una actividad productiva. Tampoco procede, en ningún caso, la aplicación de compensaciones por los envíos que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial efectúen a sus propios establecimientos comerciales fijos, cualquiera que sea el lugar en que estén situados (artículo 113.3 del Reglamento), ni cuando estos efectúen las entregas o exportaciones de sus productos naturales desde esos mismos establecimientos, es este caso cuando estén situados fuera del lugar donde radique la explotación (artículo 113.1 y 3 del Reglamento).

Los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el Título cuarto de la Ley respecto de las cuotas soportadas (artículo 58.1). Con-

(41) El Reglamento, en su artículo 113, precisa que no influye el día fijado para el pago del precio que sirve de base al reintegro, aunque puede éste demorarse mediando acuerdo entre los interesados.

diciona el ejercicio de este derecho a la posesión de un recibo emitido por ellos mismos para cada adquisición (42) que constituye el justificante de las compras efectuadas a los efectos de la deducción y obliga la Ley a los adquirentes de los bienes o servicios, a anotar los recibos emitidos en un Libro Registro especial en el plazo máximo de 30 días a partir de la fecha de emisión; deben conservarlos al menos durante cinco años a partir del día del devengo del impuesto. Solamente si estos documentos han sido contabilizados con arreglo a derecho y se ajustan a lo dispuesto en el Reglamento existe derecho a la deducción (artículo 117.3 y ss. del Reglamento).

No pueden, según el artículo 58.1 de la Ley, ejercer este derecho los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del Recargo de equivalencia, lo que puede plantear problemas por carecer, entonces, de estímulo alguno para efectuar el reintegro de la compensación; además, la Ley no recoge de manera explícita la obligación de estos comerciantes minoristas de expedir el recibo en el que figure la compensación, y es, precisamente, la deducción la única ventaja que su expedición reporta (43). Por otro lado, los agricultores no están obligados a repercutir a los comerciantes minoristas el recargo de equivalencia, por lo que las adquisiciones de estos bienes no pagan el impuesto.

C) *Derechos y obligaciones de la Hacienda Pública*

Al Ministerio de Economía y Hacienda junto con el de Agricultura, Pesca y Alimentación corresponde la propuesta al Gobierno de los porcentajes para el cálculo de las compensaciones a los agricultores sometidos al régimen especial. Su fijación se hace en base a estudios macroeconómicos referentes, exclusivamente, a los empresarios agrícolas, ganaderos o pesqueros a él acogidos (artículo 56.3).

(42) En él deberá constar la serie y el número; el nombre y dos apellidos o razón social, número de identificación fiscal y domicilio del expedidor y del destinatario; descripción de los bienes y servicios entregados, así como el lugar y fecha de las entregas; el precio de los bienes y servicios; el porcentaje de compensación aplicado y la cantidad a compensar (artículo 117.2). El recibo ha de expedirlo el adquirente por duplicado, facilitando copia (artículo 113.2) y ha de estar firmado por el titular de la explotación agrícola, ganadera o pesquera.

(43) Ver esta observación crítica en *El País*, 28-12-85, pág. 2 de la sección «Negocios».

«En todo caso, la Hacienda Pública reintegrará las compensaciones correspondientes a los envíos definitivos a Canarias, Ceuta o Melilla, así como a las exportaciones definitivas efectuadas por los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial» (artículo 57.4) (44).

Es objetable este tratamiento dispensado a las exportaciones ya que no debería reintegrarse una compensación sino la cifra exacta del I.V.A. soportado, como bien dice el profesor Banaloché (45).

Este sistema no es jurídicamente el más correcto como ya advirtieron los redactores de la Memoria anexa al Proyecto de Ley, mejor sería que fuera Hacienda Pública en todo caso y no sólo en los indicados, la que realizase la compensación al ser ella la que ha recibido el importe del impuesto a compensar, y así no se haría recaer sobre los sucesivos adquirentes de los productos afectados por el régimen especial la carga tributaria de la que se libera a los agricultores y la compensación del impuesto soportado por estos en las fases anteriores (46). Además, el hecho de que las compensaciones revistan la forma de incrementos porcentuales en los precios de las mercancías vendidas implica introducir en el mecanismo de mercado un elemento extraño que fácilmente redundará en perjuicio de la oferta, la parte más débil en los intercambios de productos agrarios (47).

El número 7 del artículo 57 dispone que:

«Los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a quienes no resulta aplicable el régimen especial regulado en este Capítulo deberán reintegrar a la Hacienda Pública las compensaciones indebidamente percibidas, sin perjuicio de las demás obligaciones y responsabilidades que les sean exigibles.»

Finalmente, el Proyecto de Ley señala que las controversias que puedan producirse con referencia a las compensaciones co-

(44) La correspondiente solicitud, con arreglo al modelo que apruebe el Ministerio de Economía y Hacienda puede presentarse en la Delegación de Hacienda donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo durante los veinte primeros días posteriores a cada trimestre natural (artículo 113.3 del Reglamento).

(45) Vid. Banaloché, J., *Manual práctico del I.V.A. (proyecto de Ley)*, Ed. C.I.S.S., 1981, pág. 108.

(46) Vid. Checa González, Clemente, *Los regímenes especiales*, op. cit., pág. 121.

(47) Ver mi artículo *El I.V.A.: de la teoría a la práctica*, en la revista «Jóvenes Agricultores» n.º 69, junio 1985, pág. 23.

rrespondientes a este régimen especial, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas (artículo 57.6).

VI. CONCLUSIONES

- 1.^a El I.V.A. es una exigencia propia del desarrollo del Mercado Común. En él confluyen un conjunto de objetivos, mecanismos e instituciones que desbordan el estrecho concepto de impuesto y lo configuran como un auténtico sistema que rebasa el simple propósito recaudatorio para realizar la importante función de alcanzar, en concurso con otros instrumentos los fines del ordenamiento comunitario (48). Es un factor fundamental en la integración económica que se persigue por su característica de ser su carga neutral y permitir el juego genuino de la competencia sin discriminación entre bienes y servicios por motivos fiscales. La posibilidad de su determinación exacta permite fieles ajustes en las fronteras mientras los pasos de la armonización fiscal no confluyen en el objetivo maximalista de la unificación financiera de la Comunidad con la supresión de las barreras fiscales.
- 2.^a A pesar de que la característica de generalidad ha de ser aplicada en su máxima pureza y rigor para que el I.V.A. genere sus beneficiosos efectos, los motivos enunciados en el desarrollo del trabajo abogan por la aplicación de regímenes especiales para sectores determinados, entre los cuales destaca por su volumen e importancia el agrícola. La opción comunitaria en la aplicación del I.V.A. a la agricultura, aunque introduce cierta complejidad administrativa al alterar la formal estructura unitaria del impuesto y reforzar la presión fiscal indirecta sobre

(48) Vid. Casado Ollero, *El sector inmobiliario en el sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 10, ejemplar mecanografiado.

los adquirentes de los productos agrarios, es acertada. Da respuesta a la falta de infraestructura contable y desconocimiento del impuesto por parte del sector, y permite que los productos agrícolas lleguen al consumidor final habiendo soportado la carga tributaria correspondiente, sin haber interrumpido la cadena de deducciones anteriores (49).

- 3.^a La Ley española se ajusta básicamente a la sexta Directiva comunitaria. Presenta, junto a las cuestiones señaladas en la parte del trabajo que la analiza, una serie de puntos oscuros de cuya aclaración depende el éxito en su implantación y su correcto funcionamiento. Entre ellos se deben destacar:
- a) El sistema de fijación de los porcentajes sobre el volumen de ventas con el objeto de recuperar las tasas soportadas en las compras; el objetivo de la neutralidad exige la diversificación de los mismos, agrupando cultivos o producciones con una estructura análoga en la distribución de gastos y resultados, aunque esto se oponga a una adecuada gestión administrativa del impuesto. La situación óptima debe hacer mínima la diferencia entre los valores reales del impuesto soportado y las tasas recuperadas a tanto alzado para evitar desplazamientos en la preferencia por ciertas producciones motivadas por meras razones fiscales, lo que supone distorsionar los mercados agrarios y gravar de manera significativa las situaciones excedentarias de ciertos productos.
 - b) La necesidad de un sistema para conocer, en la fase de producción y cuando no exista una dedicación exclusiva al comercio interior o exterior, la alícuota correspondiente de las tasas soportadas por la fracción destinada a la exportación, sin caer en el error simplista de asignar las cuotas soportadas en proporción con las cantidades distribuidas en uno u otro tipo de comercio, ya que al dedi-

(49) Vid. de las Cuevas Miaja, I., *Regímenes especiales...*, *op. cit.*, pág. 165.

carse normalmente las mejores calidades hacia el exterior, implicaría una penalización fiscal a las mismas (50).

- 4.^a La adopción del I.V.A. supone un cambio radical en el sistema fiscal de imposición indirecta español que, si bien, por su perfección técnica unida a una adecuada gestión habrá de resultar benéfico para el sistema económico en su conjunto, no cabe decir lo mismo al referirse sólo al sector agrario. Al no haber estado las producciones agrarias gravadas hasta ahora por ningún tipo de impuesto sobre ventas (no se incluyen aquí los productos que sufren procesos de transformación que sí estaban sujetos al I.G.T.E.) es de temer que registre su implantación un impacto negativo. Conforme a la voluntad del legislador —que sea el consumidor quien soporte el impuesto— no debiera darse esta consecuencia, sin embargo, y según un estudio dirigido por el profesor Camilleri, se producirá un «efecto boomerang» del mismo sobre las rentas agrarias, más o menos intenso según el grado de libertad del mercado de las producciones singulares. También la desaparición del actual sistema de desgravaciones fiscales a la exportación va a implicar una pérdida de competitividad en las exportaciones (51).

(50) Vid. Sanz García Canto, Juan y Gallardo Ortega, Luis, *El Impuesto sobre el Valor...*, op. cit., págs. 129 y 130.

(51) Vid. el estudio del equipo dirigido por el profesor Camilleri, depositado en el Instituto de Estudios Económicos, para conocer los efectos de la implantación del I.V.A. en el sector agrario. Sus principales conclusiones se encuentran en *La agricultura española ante la C.E.E.*, I.E.E., Madrid, 1984, págs. 669 a 675.

ESQUEMA (1)

REGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA (I)

- I. Naturaleza: Voluntario (se aplica salvo opción en contrario).
- I. Concepto de explotación agrícola, ganadera o pesquera: las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas.
 - II. Actividades excluidas:
 - 1.º Pesca Marítima.
 - 2.º Explotaciones cinegéticas.
 - 3.º Ganadería independiente.
 - III. Procesos que determinan la exclusión:
 - 1.º Actividades de transformación industrial.
 - 2.º Mezcla de artículos propios con otros adquiridos a terceros (salvo los destinados a la conservación).
 - IV. Actividades económicas separadas:
 - Las de comercialización de los productos naturales en establecimientos fijos situados fuera de la explotación agrícola.
 - Explotaciones cinegéticas de carácter recreativo.
-

*REGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERIA O PESCA (II)*V. *Servicios accesorios incluidos en el régimen especial:*

- A) Enumeración:
- 1.º Plantación, siembra, cultivo recolección o transporte.
 - 2.º Embalaje y acondicionamiento de productos (incluido secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento, desinfección).
 - 3.º Cría, guarda y engorde de animales.
 - 4.º Asistencia técnica.
 - 5.º Arrendamiento de útiles y maquinaria utilizada en éstas explotaciones.
 - 6.º Eliminación de plantas y animales dañinos. Fumigación.
 - 7.º Explotación de instalaciones de riego y drenaje.
 - 8.º Tala y entresaca de árboles, limpieza de bosques y demás servicios análogos en silvicultura.

(I) Esquema y Caso práctico recogidos de la documentación entregada en la conferencia pronunciada por D. Luis Fernando Alemany en Valladolid, mayo 1985.

B) Limitaciones

- 1.º Deben presentarse con medios ordinariamente utilizados en las explotaciones del titular.
- 2.º La factura por estos servicios no debe exceder del 20% de la global de toda la explotación agrícola, forestal o ganadera.

CONTENIDO DEL REGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERIA O PESCA (III)

- I. No están obligados a liquidar ni pagar el I.V.A. en las entregas de productos naturales afectados por el régimen especial ni servicios accesorios

se exceptúan	importaciones
	operaciones inmobiliarias
- II. No están sujetos a las obligaciones de índole contable o registral.
- III. No se aplicará el régimen ordinario de deducciones.
- IV. Consecuencia de la utilización indebida del régimen especial.
 - a) Ingreso a la Hacienda de las compensaciones indebidas.
 - b) Exacción del I.V.A. por las entregas realizadas.
 - c) Sanciones pertinentes, en su caso.

REGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERIA O PESCA (IV)
Compensaciones a tanto alzado

- 1.º Determinación de su cuantía:

Porcentaje fijado por el Gobierno	ventas, exportaciones y servicios accesorios	incluidos en el régimen especial
-----------------------------------	--	----------------------------------
- 2.º Sujetos obligados al pago de las compensaciones:
 - a) En exportaciones: la Hacienda Pública.
 - b) En operaciones interiores

El adquirente

 - c) Excepciones: cuando el adquirente sea:
 - a') Sujeto pasivo acogido al régimen especial.
 - b') No tenga la condición de empresario o profesional (o no actúe como tal).
 - c') Realicen únicamente operaciones exentas con exención limitada (en estos casos se debe incluir en el precio).
- 3.º Los empresarios o profesionales que adquieran estos bienes o servicios y satisfagan compensaciones podrán deducirlas por el procedimiento general (salvo los sometidos al régimen especial del Recargo de equivalencia).

- 4.º Forma: debe expedirse un justificante de compra, entregar el original al agricultor, ganadero o pescador, conservar el duplicado firmado por el agricultor, ganadero o pescador y anotar la operación en un Libro Registro especial.

CASO PRACTICO

D. Anselmo A. es titular de una explotación forestal.

No ha realizado opción alguna en relación al I.V.A.

En un determinado años realiza las siguientes operaciones:

- 1.º Venta de una finca rústica cubierta de una plantación forestal en 100.000.000 pesetas.
- 2.º Venta de madera en monte que el adquirente corta y traslada a sus almacenes en 20.000.000 pesetas.
- 3.º Venta de troncos de árbol descortezados y desramados en 40.000.000 pesetas desde su propia explotación.
- 4.º Exportaciones de troncos de árbol cuyo valor interior es de 10.000.000 pesetas.
- 5.º Adquisición de maquinaria para su utilización en la explotación forestal (10.000.000 + 1.300.000 pesetas en concepto de I.V.A.).
- 6.º Adquisición de abonos (6.000.000 + 780.000 pesetas en concepto de I.V.A.).

El tipo de compensación fijado es del 4%.

CASO PRACTICO (Solución)

I. En régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

- 1.º Al sujeto pasivo (D. Anselmo A.) le es de aplicación el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca. En consecuencia no puede efectuar deducción directa alguna de las cuotas soportadas en sus facturas de compras.
- 2.º La venta de fincas rústicas no está sujeta al I.V.A.
- 3.º El sujeto pasivo tiene derecho a percibir el 4% del precio de venta de los productos forestales transmitidos.

Operaciones	Base de la compensación	Porcentaje compensación	Importe a compensar	Sujeto obligado
Venta de madera en monte ..	20.000.000	4	800.000	El adquirente
Venta de troncos descortezados	40.000.000	4	1.600.000	id.
Exportación de troncos	10.000.000	4	400.000	Hacien. Públ.
Total	70.000.000		2.800.000	

CASO PRACTICO (Solución 2)

I. En el supuesto de que hubiere optado por el régimen ordinario (liquidación a efectuar).

A) I.V.A. devengado.

Concepto	Base imponible	Tipo (%)	Cuota
Entregas	60.000.000	12	7.200.000

B) I.V.A. soportado deducible.

Concepto	Cuota deducible
Adquisición de maquinaria . . .	1.300.000
Adquisición de abonos	780.000
Total	2.080.000

C) Total a ingresar = 7.200.000 — 2.080.000 = — 5.120.000 Rs.

BIBLIOGRAFIA

BANALOCHE PÉREZ, J.: «Manual Práctico del I.V.A.», Bilbao, 1981.
 BISKUP, R.; DURR, E., y GARCÍA ECHEVARRÍA, S.: «España y la C.E.E.», Ed. Alhambra, 1982.
 BURGIO, M.: «Derecho Fiscal Europeo», Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1983.
 CALLE SAIZ, R.: «El Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E.», Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.
 CALLE SAIZ, R.: «Reflexiones Fiscales», *la adaptación de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales*.
 COSCIANI, C.: «El impuesto al valor agregado», Ed. Depalma, Buenos Aires.
 DEROUIN, PH.: «La I.V.A. dans la C.E.E.» Colección «Exporter», Ed. Jupiter, Ed. de Navarre.
 GIULIANI, G.: «Manuale dell'I.V.A.», Giuffrè, 1984.
 GÓMEZ CASTAÑEDA, J.; y GUIROLA LÓPEZ, J. M.: «El Impuesto sobre el Valor Añadido», Instituto de Estudios Sociales.
 — «Introducción del I.V.A.», Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1982.
 — «I.V.A.», Anteproyecto de Ley.
 KAISER, FR.: «La taxe sur la valeur ajoutée».

- «XV, XVII, XX y XXV semanas de Estudios de Derecho Financiero».
- SANTAMARÍA VELASCO, F.: «El I.V.A. y la pequeña y mediana empresa», Index, 1982.
- SANTANA JUBILAR, J.: «El I.V.A., España y el Mercado Común», 1982.
- SOTO GUINDA, J.: «El Impuesto sobre el Valor Añadido», I. E. Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1978.
- STRASSER, D.: «La Hacienda de Europa», Comisión de las Comunidades Europeas. *Colección perspectivas europeas*, 1979.
- SULLIVAN, CL. K.: «El I.V.A.», Instituto de Estudios Fiscales, 1978.
- PEDRO MUÑOZ, Andrés y POVEDA BLANCO, Francisco: *I.V.A., análisis, comentarios, efectos económicos*, Instituto de Estudios Juan Gil-Albert, Diputación Provincial, Alicante, 1985.
- *El libro del I.V.A., Ley y Reglamento*, Ed. Pirámide, Madrid, 1985.
- CALLE SAIZ, Ricardo: *El I.V.A. en la C.E.E., 17 años de armonización fiscal*, Ministerio de Economía y Hacienda, en «Monografías del I.V.A.», 1984.
- *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1985.
- PONS ALVENTOSA, Leopoldo: *300 Cuestiones y Conceptos del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Ed. CISS, 1985.

R E S U M E N

Tras un amplio comentario sobre la apologética desarrollada en torno al I.V.A., el autor entra a analizar las consecuencias previsibles de la aplicación de este impuesto en el sector agrario, que supone un cambio radical en el sistema fiscal de imposición indirecta español.

En opinión del autor hay motivos para que la aplicación general del impuesto no se efectúe sin contemplar regímenes especiales como el que corresponde a la agricultura. En la descripción de estas especificidades discurre el estudio que al mismo tiempo viene a ser un ejercicio de prospectiva sobre el futuro del sector agrario tras su ajuste a la nueva fiscalidad.

R E S U M E

Après un ample commentaire sur l'apologétique développée autour de la T.V.A., l'auteur analyse les conséquences prévisibles de l'application de cet impôt sur le secteur agricole, qui suppose un changement radical dans le système fiscal d'imposition indirecte espagnol.

D'après l'auteur il existe des motifs pour que l'application générale de l'impôt ne soit pas effectuée sans tenir compte de régimes spéciaux comme celui qui correspond à l'agriculture. Dans la description de ces particularités découle l'étude qui est en même temps un exercice de prospective sur le futur du secteur agricole après l'application de la nouvelle fiscalité.

S U M M A R Y

Following an extensive commentary on the justification of the V.A.T., the author analyzes the foreseeable consequences of applying this tax to the agricultural sector, which entails a radical change in the Spanish fiscal system of indirect taxation.

In the author's, there are reasons for the tax not to be generally assessed without considering special cases, such as agriculture. The study describes these specific cases, at the same time offering perspectives regarding the agricultural sector after it adjusts to the new tax system.