

El régimen tributario del IVA en la agricultura: el REAGP¹

Eduardo ZULOAGA GALLEGO
*Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la E.U.
de Empresariales de la U.C. de Madrid*

I. EL REAGP: ¿DERECHO ESPECIAL O EXCEPCIONAL?

Introducción

Aunque el Derecho Comunitario europeo prevé la posibilidad de *regímenes especiales del IVA* y ha establecido los criterios para su armonización² en las diferentes legislaciones de los Estados-miembros de la C.E.E., no se puede olvidar que dichos regímenes nacen con vocación de transitoriedad, debido a su carácter excepcional. En este sentido el Libro Blanco hace referencia a la aplicación de nuevas Directivas, en proyecto de momento. Entre éstas se encuentra la Decimoctava y Decimonovena, que pretenden suprimir gran parte de los regímenes excepcionales³.

La necesidad de acomodar un impuesto de índole tan peculiar como el IVA a la realidad socio-económica española, respetando el Derecho comunitario, lleva al legislador al establecimiento de unos regímenes especiales.

¿Responden todos ellos a una misma causa? ¿Participan de una misma naturaleza jurídica?

Ninguna de estas cuestiones tiene una respuesta inobjetable. Sin embargo, sobre la primera se podrían hacer una serie de afirmaciones válidas para todos ellos: responden a razones prácticas de eficacia de gestión y recaudación, se

¹ Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

² Primera y Segunda Directivas, aprobadas por la Comisión de las Comunidades Europeas del 11-4-1967 y Sexta Directiva, de 17-4-1977.

³ FALCÓN y TELLA, R.: *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la U.C. Edit. Civitas, S. A., 1988 p. 212.

⁴ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*. Edit. Tecnos, 1986, p. 482.

aplican a sectores económicos específicos, en especial algunos de ellos⁴ o grupos empresariales determinados (pequeños y medianos empresarios) y que, salvo excepciones –régimen de agencias de viaje y el de recargo de equivalencia de minoristas–, tienen carácter voluntario⁵.

Por todo ello, *se regulan apartándose del régimen general* del tributo que gira sobre el deber del sujeto pasivo de liquidar el mismo detrayendo el IVA soportado del repercutido.

En Derecho se consideran los preceptos jurídicos como pertenecientes al Derecho normal, al especial o al excepcional, en función de una serie de criterios que los encuadran en uno u otro tipo.

Es clásico el concepto de Paulo, del Digesto justiniano, que define las normas de *Derecho excepcional* como aquellas que van «contra tenorem rationis». Frente a ellas estarían las de Derecho normal, inspiradas en axiomas racionales, ideas matrices o «principios generales». La distinción es comúnmente aceptada por la doctrina.

El *Derecho especial* puede considerarse, en contraposición con el Derecho común, como el constituido por aquellas normas cuya finalidad es regular materias o relaciones determinadas y concretas⁶ o bien, a diferencia del Derecho excepcional, como aquellas normas jurídicas que, sin apartarse de los principios básicos de la norma, regulan situaciones particulares fuera del régimen general, para una mejor aplicación de aquélla⁷. Esta última posición es, entendemos, la más apropiada, y a ella nos atenemos.

¿Podríamos pensar que, en el REAGP, estamos en presencia de un Derecho excepcional? ¿Se oponen sus preceptos a los principios que inspiran el impuesto?

La vulneración de dichos principios parece evidente, pero su causa hay que buscarla en una *mejor aplicación del tributo a los casos particulares*. Los sujetos pasivos pueden, además, por regla general, optar por el régimen general. Por ello, la adscripción al *Derecho especial* es más propia para los regímenes especiales: su regulación se aparta del principio general, pero buscando su adecuación a la realidad, con finalidad estrictamente pragmática.

Incluso las normas que contienen los regímenes especiales podrían considerarse excepcionales respecto a la LIVA, pero no respecto al principio o Norma constitucional⁸.

Es evidente que el legislador, cuando regula de una forma más simple los caminos que conducen al cálculo de la deuda tributaria de determinado grupo de empresarios (régimen simplificado) o tiene en cuenta las peculiaridades de determinados sectores económicos (régimen de bienes usados, de agencias de viajes...), no está afectando a ningún principio básico constitucional en materia tributaria⁹.

⁴ El art.120, 2 de la LIVA.

⁵ DIEZ-PICAZO, L., y GULLÓN, A.: *Sistema de Derecho Civil*. Edit.Tecnos, Sexta edición, 1988, p. 42.

⁷ ALBALADEJO, M.: «Derecho Civil». Vol. I. *Introducción y Derecho de la persona*. Edic. Bosh, Barcelona, 1975, p. 28.

⁸ CALVO ORYEGA: *La interpretación de las exenciones tributarias «HPE»*, n.º 13, 1971, p. 118.

⁹ Arts.1, 9, 14, 31 y 33 de la C.E.

1.1. El régimen del recargo de equivalencia

En cualquier caso, y aunque todos los regímenes especiales del IVA se apartan del principio general previsto en la Ley del impuesto, el REAGP lo hace especialmente, por lo que podría considerarse, junto con el de recargo de equivalencia del comercio minorista, como los más próximos al Derecho excepcional.

El principio general de traslado de la carga impositiva al consumidor final, inherente a la naturaleza del tributo, y que se lleva a efecto a través del consabido mecanismo IVA devengado-IVA soportado=IVA a ingresar¹⁰, es sustituido, como ya dijimos, en los regímenes especiales por otros mecanismos simplificadores (módulos, cálculo de bases imponibles y tipos diferentes al régimen general...)¹¹, presentando determinadas peculiaridades en el régimen del recargo de equivalencia y en el REAGP.

En efecto, ambos regímenes exoneran al sujeto pasivo de la obligación de liquidar y pagar el impuesto.¹²

El recargo de equivalencia, que da nombre a dicho régimen especial, representa, para sus sujetos pasivos, el coste de no tener que liquidar ni pagar el impuesto.

¿Qué significado tiene el recargo de equivalencia en relación con la estructura general del IVA? Los empresarios minoristas¹³, sujetos pasivos de éste régimen, constituyen el último eslabón de la cadena productor-consumidor y al no exigírseles la liquidación y pago del tributo, que repercutirán a sus clientes¹⁴, consumidores finales, *tendrán que pagar un recargo a modo de compensación*, pues en ningún caso un sujeto pasivo del IVA, ya esté en régimen general o especial, podrá beneficiarse con el impuesto.

La posición de los empresarios a los que se aplica este régimen especial, el último lugar en el proceso económico, permite establecerlo sin que ello afecte a la neutralidad interna del IVA. Es, en este aspecto, el caso contrario del REAGP, cuyo ámbito de aplicación lo constituye un sector económico productivo.

Los sujetos pasivos del régimen del recargo de equivalencia repercuten a sus clientes a los tipos que les corresponda, sin que puedan incrementarlos con dicho recargo y no podrán deducirse el IVA soportado en sus adquisiciones, ni por supuesto el recargo de equivalencia repercutido por sus proveedores¹⁵. Como hemos visto, este régimen especial se aparta sensiblemente del régimen normal del tributo, por lo que se arbitra un mecanismo, el recargo de equiva-

¹⁰ ALBI IBAÑEZ, E., y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L.: *Sistema Fiscal Español*. Octava edición, 1993-1994. Edit. Ariel, p. 687.

¹¹ 29249 ts.:123, dos, 137, 140, 145 y 152 de la LIVA.

¹² Art.129, uno (REAGP) y 154, dos (reg. del recargo de equivalencia) LIVA.

¹³ Art.153, uno de la LIVA.

¹⁴ Art.154, tres LIVA.

¹⁵ Art.154, apartados uno, dos y tres.

lencia, que de una manera general compensa esa situación, de forma que la aplicación del IVA no se vea distorsionada.

Sus preceptos pueden considerarse más Derecho especial que excepcional.

1.2. El REAGP, ¿un Derecho excepcional?

Sin duda es este régimen especial, en mayor medida que el del recargo de equivalencia, el que plantea la duda respecto a su posible naturaleza de Derecho excepcional.

El principio establecido para la imposición indirecta por el Derecho Comunitario¹⁶ *de gravar exclusivamente el valor añadido*, en sustitución de los impuestos acumulativos, en cascada, en los que se gravaba el valor total del bien en todas las fases, mediante la técnica denominada de *sustracción* en su modalidad del «crédito de impuesto»¹⁷, *no es aplicable al REAGP*.

Como ya dijimos con otras palabras, dicha técnica está basada en la exigencia de pagar *en cada transacción el montante* resultante de liquidar el impuesto al tipo que corresponda sobre el precio del bien o servicio, *deducidas las cuotas soportadas*, por el mismo impuesto, que graven directamente el coste de los diversos elementos componentes de aquel precio.

El mecanismo previsto para la que podríamos decir ¿aplicación? –la mayoría de la doctrina considera este régimen como de exención, aunque con matices que veremos más detenidamente¹⁸– del REAGP difiere completamente del régimen general del impuesto.

El sujeto pasivo del mismo *no repercute a sus clientes*, no tiene obligación de declarar, ni de pagar, ni de llevar libros...¹⁹. *Tampoco podrá deducir el IVA soportado en sus adquisiciones o importaciones* utilizadas en las actividades a las que sea de aplicación el REAGP²⁰.

Para compensar esta «no deducibilidad» se arbitra un mecanismo, «*la compensación*», que constituye la columna vertebral del régimen.

La compensación funciona, para el sujeto pasivo, *en sentido contrario al recargo de equivalencia*: trata de que el *sujeto recupere o compense el exceso de carga tributaria* que se produce al no poderse deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones.

En el régimen del recargo de equivalencia, aunque no se aplique el principio general del régimen general del impuesto, existe un IVA repercutido y un IVA soportado, en los que aquél no se liquida y éste no se deduce. Sin embargo, en el REAGP, además de no seguir el régimen general del impuesto, *existe un IVA soportado no deducible, pero no existe IVA repercutido*.

¹⁶ Art. segundo de la Primera Directiva del Consejo 67/227/CEE.

¹⁷ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El IVA*. Edit. Civitas, 1994, p. 25.

¹⁸ CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los Regímenes especiales del IVA*. Edit. Comares, p. 161.

¹⁹ Art.129, uno.

²⁰ Art.130, uno de la LIVA.

La compensación, si bien es deducible en determinadas condiciones²¹, no es equiparable a la repercusión, como analizaremos más adelante.

Esta inexistencia de repercusión, junto con «la compensación», hacen del REAGP un régimen «sui generis».

Siendo discutible que los instrumentos técnicos empleados sean los más adecuados para conseguir una aplicación justa no discordante con la sustantividad del IVA, es claro, sin embargo, el ánimo del legislador de regular el régimen especial de que tratamos adaptando el IVA a la *realidad socio-económica del campo español*. No hay que olvidar, además, que los sujetos pasivos del REAGP podrán renunciar al mismo²².

Todo ello nos lleva a su *adscripción*, pese a sus peculiaridades, *al Derecho especial*.

Conclusiones

Los regímenes especiales presentan una nota claramente común: su regulación al margen del régimen general del impuesto.

La técnica empleada por el legislador para su funcionamiento varía de unos a otros, pero siempre presenta el denominador común de sustituir el mecanismo básico general del impuesto.

A diferencia de los otros regímenes, el REAGP presenta el *especial inconveniente* de su situación en la primera fase del proceso productivo, lo que puede producir un efecto acumulativo, contrario a la esencial neutralidad del IVA.

Sin embargo, por ser su implantación debida más a razones socio-económicas y no yendo en contra de los principios del IVA, al que se quiere adecuar a la realidad del país, ni contra los principios generales del Sistema Tributario, *los regímenes especiales, y el REAGP en particular, son Derecho especial*.

II. LOS SUPUESTOS DE «NO SUJECCIÓN» Y EXENCIÓN: SU RELACIÓN CON EL REAGP

Introducción

Dentro de una concepción amplia de los beneficios fiscales, existen varias figuras o técnicas cuyos perfiles jurídicos se confunden con facilidad.

El profesor Herrera Molina, en su magnífico trabajo sobre la exención tributaria²³, entiende el concepto de «no incidencia», elaborado por la doctrina

²¹ Art.134, uno de la LIVA.

²² Art.124, uno.

²³ *La Exención Tributaria*. Tesis Doctoral. Facultad de Derecho de Madrid. Universidad Complutense, 1988.

brasileña²⁴, como negativo y de contornos muy amplios. En él entrarían, afirma el citado profesor, además de la exención, otras figuras afines: no sujeción, inmunidad y exclusiones tributarias.

Parece evidente que un régimen como *el REAGP*, en el que se exime de liquidar y recaudar y al que se dota de un mecanismo especial como la compensación, es ajeno al régimen general e *implica*, para los sujetos pasivos del mismo, *beneficios fiscales, en el sentido estrictamente técnico-tributario de los mismos*.

Otra cosa sería tratar sobre la *incidencia económica* de este régimen especial, es decir, si realmente no representaría un *coste adicional* para la empresa agropecuaria, que iría contra otros de los principios del tributo: su *neutralidad interna* en el proceso productor-consumidor o lo que es igual la *incidencia total* de la carga tributaria *en el consumidor final*²⁵.

¿Garantiza «la compensación» la neutralidad del régimen especial? Al menos técnicamente, ésa parece ser su intención. Económicamente resulta discutible²⁶ si el porcentaje fijado como compensación (4 por 100) para los SP del REAGP en sus ventas a clientes «compensa» la no deducibilidad de las cuotas soportadas de sus proveedores.

II.1. El REAGP como supuesto de «no sujeción»

II.1.1. Introducción al concepto de «no sujeción»

En un sentido amplio, «no sujeción» equivale a «no incidencia». Se trataría de supuestos de hecho no previstos en los preceptos de sujeción.

En un sentido estricto las normas de «no sujeción» son preceptos didácticos que «sin estar lógicamente comprendidos en los presupuestos de hecho previstos en la norma, pueden, no obstante, dar origen, por diversas razones, a la creencia de que sí lo están»²⁷.

En la simple «no sujeción», obviamente, no existe norma. En la «no suje-

²⁴ SOTO MAIOR BORGES, J.: *Iscenções tributárias*. Sugestões Literárias, S. A. Seg. edic., São Paulo, 1980.

FALÇAO ALMIRCAR DE: *Fato gerador da obrigação tributária*. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977.

Según dicha doctrina, «tiene lugar la no incidencia cuando determinada persona o cosa se encuentra fuera del campo de incidencia de la regla jurídica de tributación».

²⁵ ARNAU ZORROA, F.: *Derecho tributario*. Sistema Fiscal Estatal. Ministerio de Economía y Hacienda, 1990:

«Neutralidad interna, porque su incidencia sobre el consumidor final es siempre la misma, cualquiera que sea la longitud del proceso económico. Esta neutralidad está indisolublemente unida a la externa, exigida por la CEE».

²⁶ En la actualidad los Ministerios de Hacienda y Agricultura negocian el incremento de un punto en el porcentaje de la compensación (pasaría a ser del 5 por 100) como consecuencia de la subida del tipo general del IVA. Ver diario *Expansión* (22-10-1994), Tributos, Ezpeleta, J.

²⁷ SAINZ DE BUANDA, F.: *Teoría jurídica de la exención tributaria*. Informe para un coloquio. Hacienda y Derecho, vol. III.

Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963, p. 429.

ción expresa» tampoco existe una norma que grave el supuesto contemplado, pero sí existe un precepto expreso declarativo de la «no sujeción».

Lo importante en ambos casos²⁸ es que no nace la obligación tributaria. Los preceptos de «no sujeción» expresos resultarán superfluos, dice Sainz de Bujanda, en los casos claros de supuestos no sujetos. Sin embargo, cuando existan dudas fundadas sobre la sujeción o no de un supuesto, el precepto de «no sujeción» podría en muchos casos calificarse como de exención²⁹.

Lo esencial es *si nace o no la obligación tributaria*, con independencia de la calificación jurídica de exención o «no sujeción»³⁰.

¿Estamos, en el caso de los preceptos relativos al REAGP, ante un supuesto de «no sujeción expresa»?

II.1.2. Posición del profesor Banacloche

J. Banacloche³¹ no cree que se pueda hablar propiamente de exención, en el REAGP, inclinándose más por una «no sujeción» que se queda en aproximada por la estimación de las compensaciones.

En todo caso es, según el mismo autor, *una situación mejor que la de la exención y peor que la del tipo cero*, ya que ésta permite la recuperación total del IVA soportado.

La aproximación a la naturaleza jurídica del REAGP de la anterior construcción del profesor Banacloche resulta innegable. De la interpretación de los preceptos de dicho régimen se podría extraer, en efecto, la conclusión de que estamos ante un régimen de «no sujeción», al menos en lo que se refiere a las actividades interiores de los supuestos SP³², ya que los mismos *ni soportan, ni repercuten* el impuesto, ni tienen obligaciones formales sustanciales.

Sin embargo, «la compensación», como señala Banacloche, resulta un *obstáculo insalvable para su calificación jurídica como de «no sujeción»*. Pues con ella, entendemos, pretende el legislador corregir, de algún modo, la irregularidad de un régimen previsto para un sector económico peculiar, justificando la sujeción, de dicho sector, al IVA.

II.1.3. La «no sujeción» y la neutralidad del IVA en el REAGP

Los preceptos que regulan el REAGP³³ permiten desechar la idea de que la actividad agropecuaria no está prevista como supuesto de hecho del IVA. Es

²⁸ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica...* Ob. cit., p. 450.

²⁹ LA ROSA: voz *Esenzione*. «Enc del dir», p. 567.

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica*. Ob. cit., p. 430.

³¹ BANACLOCHE, J.: «El otro IVA»... Ob. cit., p. 317.

³² Si bien el art.129, uno, excluye a los SP del impuesto de la mayoría de las obligaciones previstas en el régimen general, el apartado segundo exceptúa de lo previsto en el primero las siguientes operaciones: importaciones de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes y las operaciones a que se refiere el art. 84, apart. uno, n. 2 de la Ley.

³³ Arts.124 a 134 de la LIVA y 43 a 49 del Reglamento del Impuesto.

una nota esencial del carácter del impuesto su generalidad³⁴ por lo que afecta a todas las empresas o profesionales que producen, distribuyen o comercializan los productos para el consumidor final.

Al efectuarse las entregas agrarias al principio del proceso productor-consumidor «*la compensación*» tenía que *resarcir*, por un lado, de las cuotas de IVA soportado no deducible, a fin de evitar el «efecto de piramidación» del impuesto; en efecto, los SP intentarían trasladar vía precios la carga económica del impuesto soportado no deducible, y dicho «sobreprecio» sería gravado en las fases subsiguientes³⁵. Por otro, debería *ser deducible ella misma*³⁶ en la segunda fase del proceso productivo de forma que no se interrumpiera el traslado de la carga impositiva al consumidor final, principio esencial del impuesto.

Establece la LIVA una excepción a la posibilidad de deducir la compensación en el caso de entregas, de productos naturales para su comercialización, efectuadas a comerciantes minoristas sujetos al régimen del recargo de equivalencia³⁷. Es el caso de una entrega al último eslabón del proceso productivo, que además está sujeto a otro régimen especial, cuya razón de ser no difiere sustancialmente de la del REAGP.

Es precisamente esa razón de ser, *de excluir a determinados empresarios del régimen general del impuesto*, lo que lleva al legislador a no aplicar el recargo de equivalencia en las entregas efectuadas por los SP del REAGP a dichos comerciantes minoristas³⁸.

Se pueden extraer dos consecuencias de la mencionada excepción: que en caso contrario los SP del REAGP estarían obligados a liquidar dicho recargo, lo que cambiaría el carácter de dicho régimen especial, por un lado, y la diferenciación clara que del tratamiento de la repercusión³⁹ y la compensación⁴⁰ hace el legislador en el régimen del recargo de equivalencia, por otro.

II.2. El REAGP como exención

II.2.1. Delimitación del concepto de exención

Independientemente de que la exención no se presenta siempre igual en el Derecho –puede ser total o parcial, según su alcance, objetiva o subjetiva, en relación con su destino–, resulta de extrema dificultad perfilar su naturaleza y consecuencias jurídicas frente a otras figuras afines del Derecho tributario.

³⁴ El art. 1 de la LIVA establece su generalidad al referirse en su apartado a) a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

³⁵ ALBIÑANA, C.: *Sistema Tributario español y comparado*. Edit. Tecnos, 1992, p. 498.

³⁶ Art.134, uno de la LIVA.

³⁷ Art.134, dos de la LIVA.

³⁸ Art.157, dos de la LIVA.

³⁹ Art.154, dos de la LIVA.

⁴⁰ Art.157, dos de la LIVA.

La doctrina brasileña, que introdujo el concepto de «no incidencia», como ya señalamos, considera la exención⁴¹ como un *supuesto de no incidencia legalmente cualificada*: la norma tributaria no tiene consecuencias jurídicas por interponerse la ley que crea la exención.

El profesor Herrera Molina⁴² entiende que sólo se puede hablar propiamente de *exención como de un supuesto de no incidencia* en el caso de *las exenciones totales*. Las parciales, afirma Herrera, serían reducciones o bonificaciones de la deuda tributaria.

El nacimiento o no de la obligación tributaria, según la doctrina tradicional, es la consecuencia jurídica que permite saber si no estamos ante una exención; por el contrario, nos encontramos en presencia de un supuesto de «no sujeción» o de exención total.

Parte de la doctrina, como analizaremos más adelante, afirma que, por el contrario, en la exención total nace la obligación, aunque se dispense de la prestación a la que obliga su cumplimiento.

En un supuesto de exención se precisa necesariamente analizar los siguientes conceptos:

– Un hecho (económico, jurídico...) sujeto, según un precepto tributario, al llamado *presupuesto de hecho*.

– Circunstancias, objetivas o subjetivas, comprendidas en el presupuesto de hecho, que configurarían lo que el maestro Sainz de Bujanda⁴³ denomina hecho imponible exento.

– *El hecho imponible*, en sentido estricto, es decir, «aquel hecho imponible de cuya realización nace la obligación tributaria», a tenor de la conocida precisión conceptual del profesor Vicente-Arche, en sus consideraciones a la doctrina de Berliri⁴⁴.

En la exención total no se produce el hecho imponible porque se han producido los otros dos, el presupuesto de hecho y el «hecho imponible exento» que enerva el nacimiento de la obligación tributaria.

II.2.2. La exención y el REAGP

¿Se podría considerar el REAGP como una exención, en el sentido de la doctrina brasileña?

En principio la Ley⁴⁵ establece claramente la no incidencia del tributo para los SP del régimen especial, con pequeñas excepciones necesarias a efectos de su coordinación con el régimen general y los demás regímenes especiales.

⁴¹ SOUTO MAIOR BORGES, J.: *Isenções tributarias*. Ob. cit., p. 174-175.

⁴² HERRERA MOLINA, P.: *La exención tributaria*. Ob. cit., p. 19.

⁴³ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica de la exención*. Ob. cit., p. 550.

⁴⁴ VICENTE-ARCHE, F.: *Consideraciones sobre el hecho imponible*. «RDFHP», n.º 39.

⁴⁵ Art. 129, uno de la LIVA.

Que *existe exención* es claro, pero ¿es ésta *total*? La compensación, como instrumento técnico diferente de la repercusión pero que en ciertos aspectos persigue los mismos fines, impide considerar el REAGP como un régimen de exención total.

Ello nos llevaría, en consecuencia, a no poder calificar el REAGP como un supuesto de «no incidencia». Todo lo más sería una «no incidencia» *atenuada*, pues no sería exacto decir que los empresarios agropecuarios sometidos al REAGP no se ven afectados por los preceptos tributarios de la LIVA.

¿Nace la obligación tributaria en el caso de los SP del REAGP?

¿Se produce la obligación principal, cuya consecuencia inmediata es la generación de una deuda tributaria?

¿Se podría *diferenciar*, a efectos de determinar la naturaleza jurídica del REAGP, *entre nacimiento de la obligación principal y deuda tributaria* o necesariamente ésta debe comprenderse en aquélla?

II.2.3. El REAGP como exención completa

II.2.3.A. Exención sin nacimiento de la obligación tributaria

A tenor de la Ley del impuesto⁴⁶ se puede apreciar la posibilidad de que nos encontremos ante *una exención subjetiva*: a un determinado grupo de empresarios, los SP del REAGP, se les exonera, prácticamente, de todas las obligaciones⁴⁷.

Así Matías Cortés⁴⁸ explica que en la exención subjetiva «se produce un hecho de los que hacen generar la obligación tributaria, pero *ésta no surge* para el sujeto exento porque lo impide la norma de exención».

En las exenciones objetivas la obligación no nace, según el maestro Sainz de Bujanda, a pesar de haberse producido el hecho imponible porque «éste resulta configurado por la norma de tal modo que, en alguna de sus modalidades, no genera la obligación de contribuir»⁴⁹. Es decir, el hecho exento previsto de alguna manera en la norma de sujeción se ha producido.

Es evidente que en el REAGP existe dicha configuración, por la que realizándose una actividad empresarial, hecho imponible del tributo, éste no llega

⁴⁶ Art.129, uno de la LIVA.

⁴⁷ Sólo estarán obligados a :

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.
- Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

⁴⁸ CORTÉS, M.: *Ordenamiento Tributario Español*. Edit. Civitas, 1985. Cuarta edición, p. 326.

⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA: «Teoría jurídica de la exención tributaria». *Hacienda y Derecho*, vol. III, p. 431.

a producirse, como afirma el mencionado profesor, no naciendo la obligación de contribuir.

II.2.3.Aa. Posición del profesor Checa González

C. Checa González⁵⁰ observa, muy acertadamente, que en el régimen especial *no se invierte el sujeto pasivo*, es decir, no se impone esta condición a los adquirentes, por lo que las operaciones sujetas al REAGP están exentas. Se trata, no obstante, matiza Checa González, de *una exención* que, a fin de evitar el inconveniente que supone la no deducción del IVA soportado en las adquisiciones, lleva aparejada un especial mecanismo en virtud del cual a la persona que se le concede le es factible recuperar, si bien por compensación, el IVA soportado en los inputs.

La «compensación» impide calificar de *exención completa* el REAGP.

¿Es más exacto tratar el REAGP como una *exención objetiva*? En este sentido se podría afirmar que la *actividad agropecuaria típica*, la sometida al REAGP, queda exonerada del IVA.

II.2.3.Ab. Posición de la profesora Fernández Junquera

M. Fernández Junquera⁵¹ no cree que exista exención completa en todas las entregas sujetas al régimen especial. Sólo se dará cuando los acogidos al REAGP vendan sus productos a quienes no tengan la consideración de SP del impuesto, normalmente consumidores finales o a personas sujetas al mismo régimen especial.

En los demás supuestos, según la profesora Fernández Junquera, la Hacienda no sufrirá perjuicio porque «el impuesto se va a recuperar íntegramente y la cuota impositiva va a representar no sólo el porcentaje del valor incorporado por el comerciante o transformador de los productos agrícolas, sino también del precio en que los productos agrícolas fueron vendidos en la primera fase».

Si sólo se produce exención, en sentido estricto, cuando el SP del REAGP efectúa las entregas a determinados destinatarios, podríamos decir que el nacimiento de la exención estaría sujeto a dicha «condición». El profesor Corral Guerrero sostiene que en los casos que exista condición «la obligación tributaria queda pendiente hasta que pueda comprobarse si se ha cumplido o no la condición establecida para que se conceda el beneficio tributario»⁵².

En otras palabras, Fernández Junquera entiende, no sin razón, *que sólo en las entregas efectuadas por los SP del REAGP a quienes no podrán incorporar en su liquidación la carga tributaria de la fase anterior*, por ser consumidores finales o, a su vez, SP del REAGP, merecen la consideración de operaciones exentas.

⁵⁰ CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los Regímenes Especiales de liquidación del IVA*. Edit. Comares, 1986, p. 161.

⁵¹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *El IVA en España*. Edit. Lex Nova, 1987, p. 543.

⁵² CORRAL GUERRERO, L.: *La afectación tributaria de bienes*. Boletín del I. Colegio de Abogados. León, 1972, n.º 2, pp. 20-22.

El efecto de «piramidación» encubierta que se produce en la mayor parte de las entregas efectuadas por los SP del REAGP *impiden, en consecuencia, considerarlo como un régimen de exención objetivo completo.*

II.2.3.B. Exención con nacimiento de la obligación tributaria

Una parte importante de la doctrina⁵³ mantiene que en la exención se dispensa de la obligación de realizar la prestación pecuniaria, lo que indica que la relación jurídica que genera la obligación tributaria se llevó a cabo.

¿Se produce *el hecho imponible del IVA* en las entregas de un SP del REAGP? Parece indudable que las entregas, o cualquiera de los supuestos previstos como hecho imponible por la Ley⁵⁴, efectuadas por un empresario agrícola están incardinadas en concepto típico del hecho imponible del IVA. Y si se produce el hecho imponible, *nace la obligación tributaria.*

Pérez de Ayala y González García⁵⁵ afirman que si se produce el hecho imponible nace el deber de efectuar la prestación tributaria. «Si se produce el supuesto de exención, exponen los citados profesores, se libera del cumplimiento de ese deber; y si se libera o exime de ellos, es obvio que previamente ha debido nacer.»

Desde la perspectiva de la exención completa es sensiblemente más acertada la tesis antes expuesta, al menos en lo que respecta al REAGP, que la sostenida por la doctrina clásica.

Las ventas del sector agropecuario constituyen uno de los eslabones básicos y primeros de los que arranca todo el proceso productivo y *es un hecho previsto* por la LIVA con trascendencia tributaria y, por tanto, *un hecho imponible.*

De hecho el SP del REAGP está sujeto a determinadas obligaciones⁵⁶, comunes a los sujetos pasivos del impuesto, como consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria.

La Ley, implícitamente, reconoce dicha situación al permitir al empresario obligado, pero «exonerado» (presumimos dicha calificación), renunciar al régimen especial⁵⁷ y cumplir sus obligaciones tributarias a tenor del régimen general.

II.2.4. El REAGP como exención parcial

II.2.4.A. La exención parcial, como beneficio fiscal

La exención parcial representa un tipo de beneficio tributario y desde ese plano es comúnmente tratada.

⁵³ PÉREZ DE AYALA J. L.; GONZÁLEZ GARCÍA E.; PONT CLEMENTE, entre otros.

⁵⁴ Título primero, capítulo primero, arts. 4 a 19 de la LIVA.

⁵⁵ PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho tributario*. Edit. Edersa. Madrid, 1975, p. 249.

⁵⁶ Art. 164, uno, dos y cinco de la LIVA.

⁵⁷ Art. 124, uno de la LIVA.

El nacimiento o no de la obligación tributaria no se presenta en este tipo de exenciones, ya que es evidente la presencia de la misma. Así, el profesor Ferreiro⁵⁸ entiende que en la exención (total) no nace la obligación tributaria y no considera exención, sino beneficio fiscal (junto a las reducciones, bonificaciones...), a la exención parcial, en consonancia con nuestro Derecho positivo.

En el REAGP ¿se produce una exención *completa o parcial*?

No parece que la finalidad del REAGP, ni la autorización comunitaria para el establecimiento de regímenes especiales para sector agropecuario, sea la de otorgar *beneficios fiscales*, sino más bien adecuar el IVA a la realidad agraria, arbitrando mecanismos que respeten los principios esenciales del impuesto.

En este sentido, y considerando el «vaciamiento» de obligaciones tributarias del régimen especial, *el REAGP es más una exención completa que parcial*.

Sin embargo, si entendemos que, en el REAGP, sólo existe una auténtica exención completa en las entregas efectuadas a quienes no son sujetos pasivos del impuesto, como con acierto sostiene la profesora Fernández Junquera y que comentamos anteriormente, estaríamos *ante una exención parcial, y además, de muy corto alcance*.

En efecto, si los adquirentes normales de los SP del REAGP van a trasladar a sus clientes no sólo el tributo que les correspondería por su valor añadido, sino también el de la fase anterior, es que *no ha existido una exención*.

II.2.4.B. El REAGP y la compensación de la deuda

La compensación como medio de extinción de las obligaciones⁵⁹ puede constituir un fundamento jurídico de la estructura del REAGP.

Según esta tesis, en los SP del régimen que nos ocupa concurre la circunstancia de ser acreedores y deudores del impuesto.

Esta confusión de derechos da opción a la compensación⁶⁰ que permite al legislador establecer un régimen en el que *no se exige la deuda*, de una obligación tributaria efectivamente nacida.

En éste sentido, González Sánchez⁶¹, basándose en la doctrina italiana al respecto, considera que se trata de una situación de *extinción de la deuda por compensación*.

Entiende el mencionado autor que *la obligación tributaria nace* porque concurren los elementos esenciales del impuesto, en cuanto permiten determinar la deuda tributaria, pero por efecto de la detracción de la obligación tributaria, *la deuda se exige por confusión*, en cuanto coinciden en un mismo suje-

⁵⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. Oncava edición. Edit. Marcial Pons, 1989, p. 462.

⁵⁹ Art. 1.156 del Código Civil.

⁶⁰ Arts. 1.192 y 1.195 del Código Civil.

⁶¹ GONZÁLEZ SÁNCHEZ: *Los Sujetos Pasivos del IVA*, pp. 264 y 265.

to la cualidad de acreedor y deudor. Y añade que, en consecuencia, los productores agrícolas son sujetos pasivos del IVA, «ya que en su ámbito se ha de realizar la determinación de una suma debida en concepto de impuesto que, por otra parte, se ha de trasladar al consumidor final por medio de la acción de regreso».

La tesis de González Sánchez resulta atractiva y explica, en gran parte, la construcción técnico-jurídica efectuada por el legislador. Sin embargo, el sujeto pasivo del REAGP no reúne, en todos los casos, la condición de acreedor y de deudor⁶².

La compensación, que extingue la deuda tributaria, está basada, en la parte correspondiente al crédito, en un mecanismo del mismo nombre que funciona aplicando un *coeficiente a tanto alzado*⁶³ sobre las entregas previstas en la Ley⁶⁴.

El carácter temporal y perecedero de los bienes agrícolas, que ajusta rigurosamente los precios de los mismos a las condiciones de oferta y demanda en mayor medida que en otros sectores, imposibilita una efectiva aplicación generalizada de «la compensación».

Dicho coeficiente, único hasta el momento en España para todos los SP, representa una *solución abstracta* alejada de la realidad económica agropecuaria. Parece evidente que no se compensará en la misma medida un agricultor que realice frecuentes inversiones en su explotación, con el consiguiente incremento de IVA no deducible, que al que las efectúe esporádicamente o no las efectúe nunca. En este último caso «la compensación» podría incluso beneficiar al agricultor⁶⁵.

II.2.4.C. La posible inconstitucionalidad del coeficiente compensatorio

¿Se podría llegar a cuestionar la constitucionalidad de dicha parte del REAGP?⁶⁶

¿Debe compensarse con *igual porcentaje* a todos los SP del REAGP?

La interpretación, por la doctrina y la jurisprudencia del TC, del principio de igualdad establecido en la CE⁶⁷ permite hacerse la pregunta que nos planteamos.

Cuando existan supuestos idénticos la respuesta a la anterior pregunta sería afirmativa. ¿Y en caso contrario?

⁶² Art. 130, tres de la LIVA (entregas efectuadas a otros sujetos pasivos del REAGP o a particulares).

⁶³ Art. 130, dos de la LIVA.

⁶⁴ Art. 130, dos de la LIVA.

⁶⁵ «En la medida que las cuotas soportadas por el agricultor excedan de las "compensaciones", intentará repercutir el exceso como un mayor coste de producción y, si la diferencia fuera de signo contrario, el agricultor obtendrá una renta fiscal.»

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Guía Fiscal 1992*. Edic. Deusto, S. A., p. 327.

⁶⁶ Arts. 31, uno y 14 de la CE.

La igualdad tributaria exige una cierta desigualdad cualitativa en función de la capacidad económica⁶⁸.

El viejo aforismo tributario «suum cuique tribuere» no parece que se pueda cumplir estableciendo un único porcentaje que trata de compensar con la misma medida situaciones tributarias desiguales.

En otros *Estados miembros de la CEE*, en los que existen regímenes análogos al REAGP, se aplican porcentajes diversos en función de las diferentes actividades agropecuarias. Así se consigue, aunque siga siendo por vía de aproximación, un cálculo más justo de la deuda tributaria. Es, por ejemplo, el caso de Bélgica (donde el porcentaje oscila entre el 2 y el 6 por 100) o de Francia (3,05 por 100 para las frutas y legumbres, 4,85 por 100 sobre las ventas de huevos y aves de corral...)⁶⁹.

El pago de «la compensación» a través de la Hacienda Pública⁷⁰, como ocurre con las exportaciones y como viene haciéndose en algunos países de la CEE en los que el titular de la explotación agraria limita su conducta fiscal a justificar ante la Administración tributaria, el pago del IVA soportado en las adquisiciones de bienes o productos sería un camino más justo y acorde con el principio constitucional de igualdad.

II.2.5. La exención desde la perspectiva del IVA

La exención presenta en su aplicación al IVA un perfil muy peculiar. Aunque la naturaleza de este impuesto debería limitar al máximo el uso de la exención en su aplicación, motivos políticos, económicos y sociales diversos justifican su uso.

La exención en el IVA es comúnmente una exención limitada, que supone en cierto modo una sanción, al no permitir la deducción del impuesto soportado por el empresario o profesional exento, salvo en el caso de entregas de bienes destinados a otro Estado miembro o a las exportaciones. Sólo en este último caso se devuelve al SP pasivo las cuotas soportadas, por lo que se podría hablar propiamente de una exención completa. Si al exportador no se le devuelve el impuesto soportado no competiría de forma libre en el Estado-destino de sus productos.

La exención en el IVA, dice Cruz Amorós⁷¹, «si la hay, es una exención parcial y debe ser una exención que opere en la fase final del funcionamiento del impuesto, en el último estadio del proceso de producción o distribución, porque si la exención se intercala en mitad del proceso y no tiene continuidad

⁶⁷ Arts. 1, 14 y 31, 1 de la CE.

⁶⁸ Sentencia del TC de 20-7-81.

⁶⁹ DUPUIS-FLANDIN, M. A., y GIUSTI, M.: *Fiscalité de la l'entreprise agricole*. Ob. cit., págs. 400 y 401.

⁷⁰ MOYA JOVER, R.: *Aproximación al IVA*. Gráficas Ciudad, S. A., p. 135.

⁷¹ CRUZ AMORÓS, M.: *Exenciones Limitadas*. Jornadas sobre el IVA. Cámara de Comercio e Industria de Madrid, 1986.

en las fases sucesivas, es decir, si no logramos configurar técnicamente la exención de tal manera que opere hacia adelante hasta alcanzar la fase final del proceso, tendremos un efecto muy negativo, similar al que proporciona el Impuesto de Tráfico de Empresas».

En el caso del REAGP estamos en la fase inicial del proceso productivo, no al final como Cruz Amorós señala como aconsejable, y no hay posibilidad de deducirse el IVA soportado. Para paliar lo negativo de esta situación, en relación con la neutralidad del impuesto, se arbitra «la compensación» como instrumento técnico que evite la piramidación del mismo. Lo que parece cierto es que nos encontramos ante una exención limitada, modulada por «la compensación».

Si no existiese ésta, se produciría «un efecto de recuperación y ampliación del impuesto, ya que en la siguiente fase se repercute el impuesto sobre el precio total, sin poder practicar deducciones puesto que nada se ha soportado»⁷². La compensación del REAGP, como ya dijimos, sí es deducible cuando el adquirente del empresario agrícola es SP del impuesto.

⁷² ALBI IBÁÑEZ, E., y GARCÍA ARIZNABARRETA, J. L.: *Sistema fiscal español*. Ob. cit., p. 711.