

|

## 61986C0003

Conclusiones del Abogado General Lenz presentadas el 24 de febrero de 1988. - COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REPUBLICA ITALIANA. - INCUMPLIMIENTO DE ESTADO - SEXTA DIRECTIVA, APARTADOS 3 Y 5 DEL ARTICULO 25 - REGIMEN A TANTO ALZADO DE COMPENSACION PARA LOS SECTORES BOVINO, PORCINO Y LACTEO. - ASUNTO 3/86.

*Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 03369*

### Conclusiones del abogado general

++++

*Señor Presidente,*

*Señores Jueces,*

#### *A. Relación de hechos*

- 1. El recurso por incumplimiento sobre el que presentamos estas conclusiones gira en torno a la cuestión de si la República Italiana, parte demandada, ha aplicado correctamente un régimen particular del Impuesto sobre el Valor Añadido destinado a determinados agricultores.*
- 2. El artículo 25 de la Sexta Directiva en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (1 ) autoriza a los Estados miembros a aplicar un régimen especial a aquellos productores agrícolas para los que la sujeción al régimen normal del Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, al régimen simplificado, plantearía ciertas dificultades. En virtud del apartado 1 del artículo 25, en relación con los apartados 3 y 6 del mismo precepto, los agricultores afectados -a los que la Directiva denomina "agricultores sometidos al régimen a tanto alzado"- reciben una compensación a tanto alzado por el Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por sus compras de bienes y por las prestaciones de servicios recibidos, compensación que se hace efectiva, bien por el comprador o beneficiario, que sean sujeto pasivo, bien por los poderes públicos.*
- 3. Para facilitar esta operación, los Estados miembros establecen distintos porcentajes de compensación a tanto alzado que se aplican al precio de los productos agrícolas suministrados y de las prestaciones de servicios efectuados por los agricultores en dicho régimen en beneficio de sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos al régimen a tanto alzado. Esta compensación excluye cualquier otra forma de deducción. Los porcentajes a tanto alzado de compensación se determinan sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado en los tres últimos años. No podrán tener por efecto que el conjunto de los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado reciba devoluciones superiores a la carga fiscal soportada, en concepto de Impuesto sobre*

*el Valor Añadido. Antes de su puesta en práctica, los Estados miembros deben notificar a la Comisión estos porcentajes de compensación a tanto alzado.*

*4. El régimen general de tanto alzado para los agricultores, que se incorporó al Derecho italiano en 1979 en virtud del artículo 34 del Decreto n° 633 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972, por el que se establece el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el fin expreso de incorporar la Directiva, se aplica a todas las entregas y prestaciones de servicios, sin que, por lo tanto, respete el límite impuesto por el apartado 5 del artículo 25 de la Directiva, en virtud del cual, únicamente se autoriza el régimen a tanto alzado para aquellas entregas y prestaciones de servicios efectuadas a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos al régimen a tanto alzado. En 1979, se fijaron también distintos porcentajes a tanto alzado de compensación.*

*5. Con ocasión del aumento de estos porcentajes de compensación a tanto alzado en 1981 para los productos a que se refieren los autos, la carne bovina, la carne porcina y la leche, la Comisión de las Comunidades Europeas, parte demandante, denunció el hecho*

*de que el régimen italiano abarcara las entregas efectuadas entre agricultores sometidos al régimen a tanto alzado. La referida institución informó igualmente a la parte demandada de que estimaba que el tipo de compensación del 15 % (2) era excesivamente elevado y, por último, cuestionó el método de cálculo utilizado para determinar los porcentajes italianos de compensación, que no ha tomado como período de referencia los tres años exigidos y cuyos datos macroeconómicos se refieren a la agricultura italiana en su conjunto, y no únicamente a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, como prevé la Directiva. El Dictamen motivado de 25 de marzo de 1985 reprodujo estos mismos motivos.*

*6. La parte demandada no adoptó formalmente postura alguna dentro del plazo impartido por la parte demandante en el Dictamen motivado, ni con anterioridad a la interposición del recurso.*

*7. Con ocasión de los controles relativos a la percepción, por parte de las Comunidades, de sus recursos propios, en los que, a tenor de lo previsto en el artículo 5 del Reglamento n° 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977 (3), han de contabilizarse las operaciones efectuadas por los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, las autoridades italianas reconocieron que la compensación a tanto alzado había supuesto, en el período comprendido entre 1979 y 1982, una sobrecompensación de la carga fiscal soportada en concepto de IVA.*

*8. La parte demandante solicita la Tribunal que:*

*- declare que, al establecer y mantener en vigor un régimen a tanto alzado incompatible con lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 25 de la Sexta Directiva, por lo que respecta tanto a la inobservancia de los límites impuestos por esta disposición como a los porcentajes de reintegro del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicables a los productores de carne de buey y de cerdo, así como de leche fresca, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE y de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977;*

*- condene en costas a la parte demandada.*

*9. La parte demandada solicita al Tribunal que desestime el recurso y que condene en costas a la parte demandante.*

*10. La parte demandada alega que el apartado 8 del artículo 25 de la Directiva autoriza que el sistema italiano de compensación a tanto alzado rebase el ámbito de aplicación del apartado 5 del artículo 25 de la Directiva, y estima que el nivel de los porcentajes de compensación a tanto alzado se justifica en base a los datos macroeconómicos correspondientes a la agricultura italiana en su conjunto, que es preciso corregir, sin embargo, en función de la situación particular en que se encuentran los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado. La parte demandada se*

*opone a una serie de motivos que la parte demandante únicamente ha invocado en su Dictamen motivado y en su escrito de demanda, y no en el escrito de requerimiento, y que, por ello, incurren en inadmisibilidad.*

*11. A requerimiento del Tribunal, las partes aportaron una serie de indicaciones suplementarias. En concreto, la parte demandada presentó algunos datos macroeconómicos relativos únicamente a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado y referentes a la producción final y a la carga fiscal soportada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido. En el período comprendido entre 1978 y 1980, la producción final alcanzó 5 193,2, 6 092,4 y 7 129,3 miles de millones de LIT, respectivamente. Durante estos mismos años, la carga fiscal soportada en concepto de IVA se elevó a 329,5, 423,6 y 537,3 miles de millones de LIT, respectivamente. Comparando la carga fiscal soportada en concepto de IVA con la correspondiente producción final, se obtienen las cifras de 6,34, 6,95 y 7,54 %.*

*12. Nos ocuparemos de las restantes alegaciones de las partes cuando lo exija el desarrollo de nuestras conclusiones. Es preciso indicar, sin embargo, que una gran parte de las cuestiones planteadas, y, en particular, la relativa a la prueba indirecta de la sobrecompensación de la carga fiscal soportada en concepto de IVA ya se ha resuelto gracias a los datos proporcionados por la parte demandada a requerimiento del Tribunal. Por lo demás, nos remitimos al contenido del informe para la vista.*

## *B. Análisis*

*13. Así pues, la parte demandante imputa tres incumplimientos por la parte demandada de la Sexta Directiva y, por ello mismo, de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE:*

*- la fijación de los porcentajes a tanto alzado de compensación se basa en datos erróneos, puesto que reposa en datos macroeconómicos relativos a la agricultura en su conjunto, y no en datos calculados únicamente para los agricultores a tanto alzado;*

*- el ámbito de aplicación de régimen a tanto alzado, objeto del caso de autos, es excesivamente amplio al englobar también las prestaciones y entregas efectuadas a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado;*

*- los porcentajes a tanto alzado de compensación para la carne bovina, la carne porcina y la leche fresca son exageradamente elevados.*

### *1. Sobre los datos macroeconómicos utilizados*

*14. La parte demandada no niega haber utilizado datos macroeconómicos relativos a la agricultura en su conjunto y no haberse centrado en los datos correspondientes a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado. Tras intentar justificarse en un primer momento, invocando la inexistencia de los datos requeridos, es decir, limitados a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, dicha parte, a requerimiento del Tribunal, presentó los datos macroeconómicos relativos a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, tal como exige la Directiva.*

*15. Es fundado, por consiguiente, el motivo invocado por la parte demandante.*

### *2. Sobre el ámbito de aplicación del régimen a tanto alzado*

16. Es evidente que el régimen a tanto alzado establecido por la parte demandada sobrepasa el régimen a tanto alzado contemplado en el apartado 5 del artículo 25 de la Directiva, puesto que se aplica igualmente a las entregas y prestaciones de servicios efectuadas a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado. Por consiguiente, la cuestión que se plantea es si el régimen previsto en el apartado 5 del artículo 25 tiene carácter exhaustivo, o si la ampliación del régimen a tanto alzado puede justificarse en virtud de los apartados 6 a 8 del artículo 25.

17. En virtud del apartado 8 del artículo 25, en todas las entregas de productos agrícolas y prestaciones de servicios agrícolas que no sean las enunciadas en el apartado 5, el reintegro de las compensaciones a tanto alzado lo hará el comprador o el destinatario de los servicios. Los términos empleados no permiten comprender con claridad esta disposición, como lo prueba el hecho mismo de que la parte demandante la haya interpretado de distinta manera en el Dictamen motivado y en el escrito de demanda, por un lado, y en el escrito de réplica, por otro lado. Mientras que, en un principio, la referida institución había afirmado que el apartado 8 únicamente era de aplicación en aquellos supuestos en que pudiera adoptarse el régimen a tanto alzado, con posterioridad sostuvo que esta disposición era aplicable a aquellas situaciones que no guardaran relación alguna con el régimen a tanto alzado. No procede aplicar los porcentajes a tanto alzado de compensación a las entregas o prestaciones de servicios efectuadas a otros agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, o a quienes no tengan la condición de sujeto pasivo, puesto que, a tenor de lo previsto en el apartado 8 del artículo 25 de la Directiva, el reintegro de la compensación global se presume efectuado junto con el pago por el comprador de un precio global. Cuando estos compradores no sean sujetos pasivos, sería improcedente que se les aplicara un porcentaje a tanto alzado, ya que no pueden proceder a una deducción del IVA soportado.

18. Este argumento de la parte demandante nos parece convincente, tanto más cuando queda confirmado por otro razonamiento: si, de conformidad con el párrafo 7 del apartado 2 del artículo 25, los porcentajes a tanto alzado de compensación que se establezcan, en los supuestos contemplados en el apartado 5, tienen como fin que los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado puedan beneficiarse de la compensación a tanto alzado de la carga fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente, no ha lugar a ninguna otra aplicación de porcentajes de compensación a tanto alzado, ya que, en tal supuesto, se llegaría a una sobrecompensación de dicha carga fiscal, cosa que descarta el apartado 3 del artículo 25 de la Directiva.

19. Por consiguiente, la aplicación del régimen a tanto alzado no puede extenderse más allá de los supuestos expresamente contemplados en el apartado 5 del artículo 25 de la Directiva. Por lo tanto, el motivo invocado por la parte demandante, según el cual el régimen a tanto alzado establecido por la parte demandada desconoce este principio, está fundado.

3. Sobre el nivel de los porcentajes de compensación a tanto alzado para la carne bovina, la carne porcina y la leche fresca

20. La parte demandante imputa a la parte demandada haber establecido unos porcentajes de compensación a tanto alzado demasiado elevados, y, por ello mismo, haber sobrecompensado la carga del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, concediendo, de esta manera, a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado una subvención contraria al apartado 3 del artículo 25 de la Directiva.

21. Puesto que la parte demandada no se ha atenido, sin lugar a duda, al método de cálculo indicado en el apartado 3 del artículo 25 de la Directiva para la fijación de los porcentajes de compensación a tanto alzado, por no disponer de los datos macroeconómicos relativos, únicamente, a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado en los tres últimos años, sólo indirectamente ha podido la parte demandante deducir el nivel realmente justificado de estos porcentajes. De esta manera, la parte demandante ha llegado a la conclusión global de que un

porcentaje justificado de compensación a tanto alzado sería un 7 %, aproximadamente, y no un 14 %.

22. La parte demandante justificó el importe del porcentaje a tanto alzado de compensación por el hecho de que, en primer lugar, los datos macroeconómicos relativos al sector afectado, en su conjunto, deben corregirse en función de la estructura particular de la agricultura sujeta al régimen a tanto alzado (pequeñas empresas y empresas familiares). Por otra parte, y como dato concreto, la parte demandada invocó en la vista el débil nivel de autosuficiencia en Italia por lo que respecta a los productos a que se refieren los autos, así como la difícil situación económica de los agricultores afectados.

23. Aunque no compete al Tribunal de Justicia calcular en el caso de autos el porcentaje correcto de compensación a tanto alzado, no obstante, estimamos necesario que se determine su nivel de manera lo suficientemente fiable como para poder apreciar si el porcentaje aplicado por la parte demandada es, de hecho, excesivamente elevado.

24. Puesto que, a requerimiento del Tribunal de Justicia, la parte demandada ha presentado datos suplementarios, que, sin embargo, no son exhaustivos, no es necesario ya apreciar los elementos probatorios indirectos invocados por la parte demandante, ni siquiera responder a lo alegado por la parte demandada en el sentido de que no procede entrar en el examen de determinados elementos probatorios propuestos por la parte demandante, puesto que no se mencionan en el escrito de requerimiento de la parte demandante.

25. Si se considera el régimen, bastante complicado en apariencia, que resulta del artículo 25 de la Directiva, en relación con su Anexo C, puede afirmarse que la razón de ser y la técnica del método de cálculo reposan en los siguientes elementos.

26. El objetivo del régimen es compensar a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado en su conjunto por la carga del Impuesto sobre el Valor Añadido que han debido satisfacer por los servicios y bienes comprados para sus explotaciones, en la medida en que, de conformidad con el artículo 17, un productor agrícola sujeto al régimen normal del IVA puede deducir este impuesto. A tenor del método previsto en la letra a) del apartado 6 del artículo 25 de la Directiva, al que ha querido acogerse la parte demandada, esta compensación ha de realizarse de tal manera que, en las entregas y prestaciones de servicios a que se refiere el apartado 5 del artículo 25 de la Directiva, el agricultor sometido al régimen a tanto alzado facture a su comprador el porcentaje a tanto alzado de compensación fijado por el Estado, y retenga su importe. A partir de ese momento, el comprador puede deducir la compensación a tanto alzado pagada al agricultor como si se tratase de una cuota soportada, cuando haya de satisfacer las cuotas devengadas a su cargo.

27. Puesto que la compensación a tanto alzado tiene por objeto neutralizar la carga del IVA soportado, y ello, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 25, únicamente dos datos son decisivos para el cálculo del porcentaje correcto de compensación a tanto alzado: la carga total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y el conjunto de operaciones a que se refiere el apartado 5 del artículo 25 de la Directiva.

28. En la aplicación concreta de este método de cálculo puede surgir, sin embargo, una dificultad, ligada a las indicaciones dadas por la parte demandada a requerimiento del Tribunal de Justicia. Habiéndola instado, en efecto, para que suministrara los datos macroeconómicos relativos a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado en el sector de que se trata, dicha parte aclaró distintos puntos acerca de las "entradas" y de las "salidas". Ahora bien, al preguntársele sobre la producción final, citó los mismos datos que para las salidas, sin ofrecer, sin embargo, indicación suplementaria alguna sobre si -y eventualmente por qué importe- se han efectuado operaciones no comprendidas en el apartado 5 del artículo 25 de la Directiva. En el cálculo que debe efectuarse es preciso prescindir, por lo tanto, de las eventuales operaciones no comprendidas en

*el apartado 5 del artículo 25 de la Directiva, tanto más cuanto que la parte demandada no ha negado validez a este método de cálculo, que la parte demandante también ha empleado en sus observaciones sobre las respuestas dadas por la parte demandada.*

*29. Si se comparan los datos sobre las "salidas" ofrecidos por la parte demandada para el período comprendido entre 1978 y 1980 con la carga global del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, se obtienen para los diferentes años unos porcentajes de compensación a tanto alzado de 6,34 %, 6,95 % y 7,54 %, es decir, 7,007 % si se calcula la media de los tres años.*

*30. En el momento de que se hubiesen producido las operaciones no citadas por la parte demandada, que no entran dentro del ámbito de aplicación del apartado 5 del artículo 25 de la Directiva, podría ser que estos porcentajes se hubiesen fijado a un nivel ligeramente bajo. Sin embargo, el tipo a tanto alzado de compensación de 14 % es, con toda claridad, excesivamente elevado en relación con las cifras calculadas. Así pues, también en este punto es preciso dar la razón a la parte demandante.*

### *C. Conclusiones*

*31. En virtud de todo lo expuesto, proponemos al Tribunal de Justicia que se pronuncie de la manera siguiente:*

*1) La República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE, al establecer y mantener en vigor para los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, en los sectores bovino, porcino y lácteo, un régimen a tanto alzado cuyo ámbito de aplicación es excesivamente elevado, en infracción de los apartados 3 y 5 del artículo 25 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977.*

*2) Procede condenar en costas a la República Italiana.*

*(\* Traducido del alemán.*

*(1) Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CEE) (DO 145, de 13.6.1977, p. 1 ; EE 09/01, p. 54).*

*(2) Que, sin embargo, se redujo al 14 % en virtud del Decreto ministerial de 25 de febrero de 1983.*

*(3) Reglamento nº 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la aplicación, para los recursos propios que provengan del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, de 27.12.1977, p. 8 ; EE 01/02, p. 83).*