



LA FISCALIDAD INDIRECTA DE LA ACTIVIDAD AGRARIA

Enrique Abella Poblet

LA FISCALIDAD INDIRECTA DE LA ACTIVIDAD AGRARIA

TEMAS ESTUDIADOS EN ESTA PONENCIA

- I.- La subvención concedida por el FEOGA a los productores de aceitunas en concepto de ayuda a la producción de aceite de oliva: problemas de integración en la base imponible, repercusión y devengo del IVA.*
- II.- Las subvenciones agrícolas y la prorrata de deducción en el IVA.*
- III.- Problemas de fiscalidad indirecta relativos al “fondo operativo” regulado en la organización común de mercados de frutas y hortalizas: efectos en las organizaciones de productores y en los productores asociados.*
- IV.- El pago anticipado de las “restituciones” a la exportación de productos agrícolas comunitarios: obligación de reintegro de su cobro, en caso de incumplimiento del plazo de salida de la mercancía por problemas aduaneros de justificación de su efectiva exportación.*

INDICE DE DESARROLLO DE LOS TEMAS

	Pág.
I. LA SUBVENCION CONCEDIDA POR EL FEOGA A LOS PRODUCTORES DE ACEITUNAS EN CONCEPTO DE AYUDA A LA PRODUCCION DE ACEITE DE OLIVA: PROBLEMAS DE INTEGRACION EN LA BASE IMPONIBLE, REPERCUSION Y DEVENGO DEL IVA.	8
1.- Definición de la ayuda comunitaria objeto de estudio.	8
2.- Consideraciones sobre la inclusión o no de esta ayuda comunitaria en la base imponible del IVA español, en concepto de subvención vinculada al precio de las operaciones sujetas.	10
2.1. La normativa reguladora y su evolución.	10
2.1.1. Régimen inicial.	10
2.1.2. La expresa exclusión de la base imponible de las ayudas al consumo del aceite de oliva, reconocida en la Resolución de 31.5.1999 de la Secretaría de Estado de Hacienda, en cumplimiento de la Resolución de la Dirección General de Agricultura de la Comisión de las Comunidades	10
2.1.3. Exclusión de las subvenciones del FEOGA, del concepto de contraprestación	11
2.1.4. La inexplicable supresión del párrafo 2º del nº 3 del artº 78 de la Ley del IVA, establecida en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.	12
2.2. Las sorprendente Resolución de 25 de noviembre de 2002 de la Dirección General de Tributos, interpretando que las ayudas a la producción del aceite de oliva se incluyen en la base imponible	12
2.3. Argumentos de la Subdirección General del Impuesto sobre el Consumo, para considerar que la Ayuda al aceite de oliva está vinculada al precio de las entregas de aceituna.	13
2.4. Argumentos a favor de considerar la ayuda a la producción del aceite de oliva como una subvención destinada a evitar un “déficit de explotación”, no vinculada al precio de las entregas de aceitunas	15

3.- Devengo y repercusión del IVA en el caso de que se califique la ayuda como subvención vinculada al precio.	19
3.1. La pretensión de la Subdirección General del Impuesto sobre el Consumo de que la inclusión de la Ayuda, en base imponible, se efectúa a la entrega de la aceituna a la almazara	19
3.2. Naturaleza jurídica de las entregas de aceitunas realizadas por los productores con destino a los empresarios transformadores (almazaras): Régimen de “maquila” generalmente utilizado y su incidencia en el devengo del IVA.. . . .	21
3.2.1. La entrega de aceitunas a la almazara no constituye hecho imponible del IVA	21
3.2.2. La entrega de la aceituna se realiza a título de encargo de una ejecución de obra: Inexistencia de pagos anticipados, a cuenta de la venta del aceite. Posible existencia de operaciones de préstamo facilitadas por la almazara al productor.	22
3.2.3. La venta del aceite de oliva, como producto transformado derivado de la aceituna. Entrega de bienes en comisión de venta	24
4.- Conclusiones	27
II.- LAS SUBVENCIONES AGRICOLAS Y LA PRORRATA DE DEDUCCIÓN EN EL IVA	30
1.- Las operaciones agrícolas y el derecho a la deducción total en el IVA: Inaplicación de la regla de prorrata	30
2.- El cómputo de las subvenciones en la regla de prorrata	30
	Pág.
2.1. El percibo de “subvenciones” no influye en el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado, hasta el 31 de diciembre de 1997.	30
2.2. Cómputo en el denominador de la regla de prorrata, a partir del 1 de enero de 1998, de todas las subvenciones que no están vinculadas al precio.	31
2.3. Exclusión, de las subvenciones agrícolas comunitarias, del	

cómputo de la prorrata del IVA, a partir de la Ley 9/98, de 21 de abril (BOE 22)	33
3.- Problemas con la inspección tributaria relativas al cómputo, en la prorrata del IVA, de las subvenciones financiadas con cargo al FEOGA: Actas por la parte de subvención financiada por el Estado nacional del sujeto pasivo y por las subvenciones percibidas entre el 1 de enero y el 15 de mayo de 1998.	33
3.1. Subvención agrícola no financiada con cargo al FEOGA	34
3.2. Subvenciones FEOGA obtenidas entre el 1 de enero y el 15 de mayo de 1998.	34
4.- La normativa española, contraviene la comunitaria, en el caso de sujetos pasivos que solo realizan operaciones que otorgan el derecho a deducir.	34
5.- Conclusión.	36
III.- PROBLEMAS DE FISCALIDAD INDIRECTA RELATIVOS AL “FONDO OPERATIVO” REGULADO EN LA ORGANIZACIÓN COMUN DE MERCADOS DE FRUTAS Y HORTALIZAS: EFECTOS EN LAS ORGANIZACIONES DE PRODUCTORES Y EN LOS PRODUCTORES ASOCIADOS.	37
1.- Introducción: Planteamiento de la cuestión. 2.-	37
Marco regulador del fondo operativo.	40
2.1.- Normativa europea y normativa interna.	40
2.2.- Aspectos normativos con repercusión específica en esta ponencia. . .	41
2.2.1. Organización de productores (artº 11 Reglamento CE nº 220/96 y Orden 30.4.97)	41
2.2.2. La ayuda económica al “fondo operativo” (artº 15 Reglamento CE nº 2200/96 y Circular FEGA Nº 39/97, DE 21.11, modificada por la nº 11/98	43
2.2.3. Fondo operativo (artº 15 Reglamento CE nº 220/96 y Rto. CE nº 609/2001, así como Circulares FEGA 39/97, modificada por la nº	

Pág.

11/98	44
3.- Naturaleza jurídica y contable de las operaciones de dotación y disposición del fondo operativo.	50
3.1. Las contribuciones al Fondo Operativo de los productores asociados.	50
3.1.1. Naturaleza jurídica.	50
3.1.2. Tratamiento contable.	51
3.2. Las ayudas comunitarias al Fondo Operativo. Consideración especial de las destinadas a la retirada de productos	53
3.3. Operaciones de ejecución del programa operativo	55
4.- Calificación fiscal de las operaciones relacionadas con la dotación y disposición del fondo operativo.	56
4.1. Calificación fiscal de las contribuciones financieras del productor asociados al Fondo Operativo.	56
4.1.1. Fiscalidad directa.	56
4.1.1.1. Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas de los productores asociados .	
4.1.1.2. Impuesto sobre Sociedades de la Organización de Productores.	56
4.1.2. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido ...	57
4.2. Calificación fiscal de las ayudas comunitarias recibidas por el Fondo Operativo	58
	Pág.
4.3. Las indemnizaciones percibidas por los productores por la retirada de productos.	58
4.3.1. Retirada de productos realizadas por la Organización de productores.	58
4.3.2 Entrega a terceros, por la Organización de Productores, de los productos retirados del mercado	60
4.4. Operaciones de desarrollo de los programas operativos.	61
5.- Conclusión	61
 IV.- EL PAGO ANTICIPADO DE LAS “RESTITUCIONES” A LA EXPORTACIÓN DE PRODUCTOS AGRÍCOLAS COMUNITARIOS: Obligación de reintegro de su cobro, en caso de incumplimiento del plazo de salida de la mercancía por	

problemas aduaneros de justificación de su efectiva exportación.	
.	63
1.- Concepto de “Restitución” a la exportación	63
2. Procedimiento general de aplicación	64
3.- Requisitos para la concesión de las restituciones	65
3.1. Cumplimiento de las formalidades aduaneras de exportación	65
.	65
3.2. Salida del territorio aduanero de La Comunidad.	66
3.3 Justificación del destino.	66
3.4. Características del producto.	66
4.- Pago anticipado de las restituciones	67
5. Causas mas habituales del incumplimiento del plazo de exportación que conlleva el reintegro del pago anticipado de la “restitución”	68
5.1. Imposibilidad de aportar un informe de calidad, contradictorio con el emitido por el Laboratorio Central de Aduanas	68
5.2 Interpretación amplia del concepto “fuerza mayor”, como causa justificada del retraso en la salida de la mercancía del territorio aduanero de la Comunidad	68
5.3. Justificación de destino a un país tercero	69

DESARROLLO DE LA PONENCIA

I.- LA SUBVENCION CONCEDIDA POR EL FEOGA A LOS PRODUCTORES DE ACEITUNAS EN CONCEPTO DE AYUDA A LA PRODUCCION DE ACEITE DE OLIVA: PROBLEMAS DE INTEGRACION EN LA BASE IMPONIBLE, REPERCUSION Y DEVENGO DEL IVA.

1.- DEFINICIÓN DE LA AYUDA COMUNITARIA OBJETO DE ESTUDIO.

El Reglamento (CE) nº 136/66 del Consejo, de 22 de septiembre de 1966, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de las semillas y frutas oleaginosas, así como para las materias grasas de origen vegetal o extraídas de pescados o mamíferos marinos (Diario Oficial de la Comunidades Europeas nº L.172 de 30 de septiembre de 1966) estableció la concesión de unas ayudas, a percibir por los productores de aceitunas

(oleicultores). El mencionado Reglamento ha sido objeto de algunas modificaciones, interesando aquí destacar las establecidas por el Reglamento (CE), nº 1638/98 del Consejo, de 20 de julio de 1998 (Diario Oficial de las Comunidades Europeas nº L. 210 de 28 de julio de 1998),

De acuerdo con la reglamentación comunitaria podemos destacar las siguientes características de la ayuda:

- El destinatario directo de la misma, como titular del derecho a su percepción, ya gestione ésta, o no, a través de una Organización de Productores, es el productor de aceitunas (denominado “oleicultor”).
- La razón de la concesión de la Ayuda, según el Reglamento comunitario, se basa en que “la salida de las cosechas al mercado debe asegurar a los productores de la Comunidad una remuneración justa, cuyo nivel puede definirse para el aceite de oliva, por un precio indicativo a la producción ...”
- Según el artº 5 del Reglamento comunitario de 1966, la ayuda a la producción del aceite de oliva, se destinará a crear una renta equitativa para los productores. Dicha ayuda se concederá a los oleicultores en función de la cantidad de aceite de oliva efectivamente producida, debiendo abonarse íntegramente a los mismos.
- El artº 12 del Reglamento comunitario de 1998, relativo a la solicitud y concesión de la referida Ayuda declara que “en el caso de los oleicultores que hayan vendido total o parcialmente sus aceitunas, la solicitud de ayuda deberá incluir, entre otros documentos, una copia de la factura de venta de las aceitunas”.
- En la Resolución de 31 de mayo de 1993 (BOE 17.6) de la Secretaria de Estado de Hacienda, a la que más adelante nos referiremos, se afirmaba que las ayudas comunitarias al consumo del aceite de se conceden “cuando el precio indicativo a la producción, una vez deducido el importe de la ayuda a la producción, sea superior al precio representativo del mercado para el aceite de oliva”. Y a continuación reconocía “su finalidad de favorecer el consumo de aceite de oliva producido y comercializado en la Comunidad, para lo cual se pretende que el precio de mercado del aceite de oliva comunitario sea competitivo, en relación al precio de los productos sustitutivos de terceros países”.

En conclusión, de las anteriores características extraídas de la propia regulación comunitaria, debemos admitir que la finalidad a la ayuda comunitaria analizada, es la de subvencionar al productor un eventual “déficit de explotación” que se produciría en el caso de que tuviera unos

costes de producción superiores a los precios competitivos de mercado de los productos sustitutivos de terceros países, asegurándose un “renta equitativa”, aún vendiendo su aceituna, una vez transformada en aceite, a unos precios por debajo de tales costes de producción.

2.- CONSIDERACIONES SOBRE LA INCLUSIÓN O NO DE ESTA AYUDA COMUNITARIA EN LA BASE IMPONIBLE DEL IVA ESPAÑOL, EN CONCEPTO DE SUBVENCIÓN VINCULADA AL PRECIO DE LAS OPERACIONES SUJETAS.

2.1. La normativa reguladora y su evolución.

2.1.1. Régimen inicial.

El artº 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción originaria, estableció que “la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”.

Y en el apartado dos, nº 3º de ese mismo artº 78 se aclara que se incluyen en el citado concepto de contraprestación:

«Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.»

2.1.2. La expresa exclusión de la base imponible de las ayudas al consumo del aceite de oliva, reconocida en la Resolución de 31.5.1999 de la Secretaría de Estado de Hacienda, en cumplimiento de la Resolución de la Dirección General de Agricultura de la Comisión de las Comunidades.

La Resolución de 31.5.1993 (BOE 17.6) de la Secretaría de Estado de Hacienda, a la que ya hemos aludido en el epígrafe 1 anterior, reconoció expresamente que las ayudas comunitarias al consumo del aceite de oliva, concedidas “cuando el precio indicativo en la producción, sea superior al precio representativo del mercado para el aceite de oliva” a pesar de que se podrían

considerar subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, sin embargo, atendida su finalidad de favorecer el consumo del aceite de oliva, producido y comercializado en la Comunidad, para lo cual se pretende que el precio de mercado del aceite de oliva comunitario sea competitivo, en relación al precio de los productos sustitutivos de terceros países, y dado que dicha finalidad podría ponerse en entredicho incluyendo las ayudas al consumo en la base imponible del Impuesto, lo que indefectiblemente tendría repercusión en la precio final del aceite de oliva objeto de la ayuda, en base a la Resolución de la Dirección General de Agricultura de la Comisión de las Comunidades se declara que tales ayudas no deben incluirse en la base imponible del Impuesto, por lo que se establece el procedimiento correspondiente para devolver a los sujetos pasivos las cantidades indebidamente ingresadas por este concepto.

Con esta expresa declaración de la propia Secretaría de Estado de Hacienda, dictada según se reconoce en aplicación de una interpretación de la propia D. G. de Agricultura de las Comunidades Europeas se puso fin en 1993 a la duda existente hasta esa fecha y que, según estamos viendo, todavía arrastramos en la actualidad.

2.1.3. Exclusión de las subvenciones del FEOGA, del concepto de contraprestación.

La Ley 66/97 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, en su artº 6, apartado noveno, añadió, con vigor desde 1.1.1998, un segundo párrafo al nº 3º del artº 78 de la Ley del IVA, que decía así:

«Se excluyen del concepto de contraprestación las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA y, en concreto las previstas en el Reglamento (CE) 603/95, de 21 de febrero, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes deseados.»

Con ese nuevo segundo párrafo segundo añadido al nº 3 del artº 78 de la Ley del IVA, no cabe duda que se pretendía hacer extensiva, a todas las subvenciones comunitarias, la declaración que en 1993 se hizo de no inclusión en la base imponible de la ayuda comunitaria al consumo del aceite de oliva, con objeto de que su concesión no tuviera repercusión en el precio final del producto objeto de las mismas.

2.1.4. La inexplicable supresión del párrafo 2º del nº 3 del artº 78 de la Ley del IVA, establecida en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

Sin que se aluda ni justifique para nada en su Exposición de Motivos, el artº 5, apartado dos de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, procedió a dar nueva redacción al nº 3 del apartado dos del artº 78 de la Ley del IVA, de la que se desprende la supresión pura y simple del segundo párrafo aludido en el epígrafe 3.1.3. anterior, con lo que se vuelve, desde 1.1.2001, a la situación legislativa anterior a 1.1.1998, que es la señalada en el epígrafe 3.1.2 anterior, y al amparo de la cual vimos que la Secretaría de Estado de Hacienda, en base a una expresa Resolución de la Dirección General de Agricultura de las Comunidades Europeas, vino a reconocer que las ayudas al consumo del aceite de oliva se excluían de la base imponible del IVA,.

2.2. Las sorprendente Resolución de 25 de noviembre de 2002 de la Dirección General de Tributos, interpretando que las ayudas a la producción del aceite de oliva se incluyen en la base imponible.

La resolución a consulta de 25 de noviembre de 2002 dictada por el Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo, en la que expresamente se reconoce que con la misma está rectificando la anterior Resolución de 15 de octubre de 2002, dictada con una mínima antelación que no superaba ligeramente el mes, ha venido a dar un giro copernicano en el mundo del mercado del aceite de oliva, al interpretar, no solo que las ayudas comunitarias objeto de este estudio sí que se deben incluir en la base imponible de las ventas del aceite de oliva, sino que, además, según veremos en el punto 3 siguiente, se adelanta, el devengo y la repercusión derivadas de dicha inclusión, a un momento muy anterior al de la venta y entrega del aceite de oliva objeto de dicha subvención.

Bástenos ahora con recoger los argumentos utilizados en la Resolución de 25.11.2002, según la cual, su doctrina debe aplicarse con efectos del 1.1.2001, y eso que se reconoce que se está rectificando una interpretación consagrada por la misma Subdirección General apenas un mes antes, esto es, también a finales del año 2002, casi dos años después de la fecha cuya vigencia se pretende aplicar con una manifiesta retroactividad.

2.3. Argumentos de la Subdirección General del Impuesto sobre el Consumo, para considerar que la Ayuda al aceite de oliva está vinculada al precio de las entregas de aceituna.

La Resolución de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, trata de ampararse en las consideraciones referentes a las subvenciones directamente vinculadas al precio que se contienen en la Sentencia de 22 de noviembre de 2001, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y a tal efecto, va analizando si se cumplen los requisitos que en la misma se contienen.

Como primer requisito se requiere que la ayuda se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Y solo en ese caso podrá considerarse si la subvención es la contrapartida de tales operaciones.

Y a tal efecto la Resolución de 25.11.2002 analiza a qué entregas están vinculadas las ayudas objeto de estudio, teniendo en cuenta que las mismas se destinan a la creación de una renta equitativa para los productores, asegurándoles una remuneración justa, cuyo nivel puede definirse, para el aceite de oliva, por un precio indicativo a la producción. Y de ahí que se acuerde que dicha ayuda se concede a los oleicultores, en función de la cantidad de aceite de oliva efectivamente producida. Y en base a tales premisas, se concluye que “la citada ayuda está directamente vinculada a las entregas de aceitunas aunque para determinar su importe se acuda al nivel de producción de aceite de oliva derivado del rendimiento de los mismos y certificado por la almazara correspondiente”; y en base a tal afirmación, se viene a concluir que la subvención a la producción de aceite de oliva, es proporcional a las entregas de aceituna utilizadas para la obtención de una determinada producción de aceite de oliva, y por tanto, ha de considerarse que la misma está vinculada al precio de tales entregas de aceitunas, entregas que la Consulta considera (sin fundamento) se producen entre los productos (oleicultores) y la almazara que las transforma en aceite.

El segundo requisito según el Tribunal de la Comunidad para que una subvención se considere está vinculada al precio, consiste en que el importe de la subvención se determine con carácter previo a la realización de las entregas subvencionadas y a tal efecto la Consulta considera que el Reglamento regulador prevé la existencia de una precio indicativo de la producción, que se fijará en el fase de comercio al por mayor para el aceite de oliva, precio indicativo que se fijará a un nivel equitativo para los productores, habida cuenta de la necesidad de mantener en la Comunidad el volumen de producción necesario. Y alegando que el Reglamento de 1998 prevé la concesión de una ayuda para la producción de aceite de oliva, de 132,35 Ecus/100 Kg., para

las campañas de comercialización 1998/99, 1999/00 y 2000/01, se concluye en la resolución que se cumple el segundo requisito de determinación de la ayuda con carácter previo a las entregas de aceituna, por lo que concluye que los importes de las ayudas a los productores de aceitunas deberán integrarse en la base imponible del IVA correspondiente a tales entregas, dado que considera son subvenciones directamente vinculadas con el precio de dichas entregas.

2.4. Argumentos a favor de considerar la ayuda a la producción del aceite de oliva como una subvención destinada a evitar un “déficit de explotación”, no vinculada al precio de las entregas de aceitunas.

La consulta de Tributos del 25.11. 2002 recordemos que viene a rectificar una anterior Resolución de 15 de octubre de 2002, interpretando ambas un precepto vigente desde 1.1.2001, por lo que, cuando menos, deberá considerarse que trata de resolver una cuestión polémica y, por tanto, no pacífica para la doctrina y que ya veremos si sobre tal cuestión no tendrá en el futuro que conocer el Tribunal de las Comunidades.

En efecto, conviene rememorar la Resolución de 31 de mayo de 1993 de la Secretaría de Estado de Hacienda, que, en base a una Resolución de la D.G. de Agricultura de las Comunidades vino a considerar que las ayudas comunitarias al de oliva no debían incluirse en la base imponible del impuesto; y ello en un momento legislativo en el que no se habían excluido de la base imponible a todas las subvenciones financiadas a cargo del FEOGA.

Y para llegar a tal conclusión, ya hemos visto en el apartado 2.1.2. anterior, que se atendía a la finalidad de la ayuda tendente a favorecer el consumo de aceite de oliva producido y comercializado en la Comunidad, para lo cual se pretende que el precio de mercado del aceite de oliva comunitario sea competitivo en relación al precio de los productos sustitutivos de terceros países. Y es para eso por lo que se conceden las ayudas a la producción (no a la venta ni al consumo), con objeto de evitar los déficit de explotación que tendría el oleicultor, cuando el precio indicativo a la producción, una vez deducido el importe de la ayuda a la producción, sea superior al precio representativo del mercado para el aceite de oliva.

De ahí que la ayuda no se conceda con el fin de que el oleicultor realice una determinada entrega de su aceituna, ni que su importe se referencie en proporción al volumen de dichas entregas.

Por el contrario, según se reconoce expresamente, el importe de la ayuda depende del nivel de producción de aceite de oliva derivado del rendimiento de las aceitunas objeto de transformación por la almazara correspondiente, fijándose, no con carácter previo a la entrega de la aceituna hecha a tal organismo, sino en función de un hecho posterior que es el nivel de aceite obtenido tras esa transformación. De ahí que, según veremos en el apartado 3 siguiente, se produzcan los problemas de tener que incorporar, a la base imponible de unas supuestas entregas, una ayuda cuyo importe aún no se puede determinar, por faltar el elemento esencial que es el nivel de producción de aceite derivado de la entrega de la aceituna para su molturación y transformación.

Se trata pues de una ayuda a la “producción” de aceite de oliva, cuyo importe no está vinculado al precio de las entregas de aceitunas hechas por el oleicultor, por lo que no deberá incorporarse a la base imponible del IVA correspondiente a tales entregas. Obsérvese que la ayuda solicitada se determina en una cantidad fija por cada 100 Kg. de aceite que se estima va a obtenerse en cada campaña (unos 700.000 Tm) razón por la cual, caso de que exista una producción mayor, la ayuda obtenida por cada 100 Kg. disminuye; por el contrario, si la producción, con el mismo número de aceitunas molturada, es superior a la estimada, el importe unitario de la ayuda aumenta; todo lo cual demuestra que el importe de la Ayuda comunitaria nunca está vinculada al precio de la aceituna, y ni tan siquiera al precio del aceite.

Y en apoyo de nuestra interpretación, hemos de reseñar lo dispuesto en el recientísimo Real Decreto 177/2003, de 14 de febrero (BOE 15), por el que se regulan las organizaciones de operadores del sector oleícola, según el cual (artº 6º), “se reservarán los siguientes porcentajes de la ayuda a la producción del aceite de oliva, para los destinos que se especifican a continuación:

- a) el 0,8 por 100 de las ayudas pagadas a través de las organizaciones de productores y de sus uniones, para contribuir a la financiación de los gastos ocasionados por sus actividades, a los que se refiere el artº 20 quinqués del Reglamento nº 136/66/CEE.

- b) El 1,1 por 100 para los programas de mejoras de la calidad de la producción oleícola regulados por el Reglamento (CE) número 528/1999, de la Comisión de 10 de marzo de 1999.
- c) El 0,3 por 100 para la financiación de los programas de actividades de las organizaciones de operadores del sector oleícola regulados por el presente Real Decreto”.

Como puede verse, la cuantía de las ayudas estudiadas percibidas por el productor no puede considerarse que esté vinculada al precio de las entregas de aceituna a la almazara, cuando el Real Decreto que hemos mencionado dispone unos destinos necesarios, de una parte de la misma, relacionados con la mejora de la calidad de la producción y de los programas de actividades a desarrollar por las Organizaciones de productores, que deben aprobarse por la Comunidad Autónoma o, en su caso, por la Dirección General de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Y a la vista de todo lo anterior consideramos que las ayudas a la producción del aceite de oliva se deben equiparar a otras cuya concesión, la propia D.G. de Tributos, ha reconocido, en contestación a consulta, que tampoco se incorporan a la base imponible, por no estar vinculadas al precio de ninguna entrega de bienes o de prestación de servicios sujeto al IVA; así, por ejemplo, la consulta de 18.4.1990, expte. 174/90, afirmaba que “la subvención a que se refiere el escrito de consulta no se determina en función de la cantidad de producto transmitido, sino en función del volumen de producción, siempre que se cumplan determinados requisitos referidos tanto al precio de compra de la materia prima empleada como a la calidad del producto terminado”, razón por la cual se concluye que dicha subvención no forma parte de la base imponible del IVA. Vemos que tal doctrina puede aplicarse a la ayuda al productor de aceite de oliva, ya que según hemos visto, el importe de la misma, depende del nivel de producción de aceite de oliva (de una calidad determinada), derivado del rendimiento de las aceitunas objeto de transformación. Otras consulta también avalan la exclusión de la base imponible de la ayuda estudiada, como por ejemplo las relativas a subvenciones concedidas en función del número de cabezas de ganado existente en la explotación, o la subvención que se determina en función de la superficie destinada a un tipo de cultivo.

Por todo ello, más sentido tiene el considerar que las ayudas están destinadas a cubrir los “déficits” de explotación que se producirían si los productores tuvieran que colocar en el mercado, el aceite comunitario, por debajo del precio al que terceros países ofrecen otro tipo de aceites sustitutivos.

Por último, debemos adelantar una idea, que vamos a desarrollar en el epígrafe 3 siguiente y que se refiere al hecho de que la entrega de aceituna que realiza el oleicultor a la almazara no supone entrega de bienes sujeta al IVA, ya que el órgano transformador no adquiere el poder de disposición sobre la aceituna, ya que la recibe para prestar un servicios de “maquila” esto es, de transformación realizada sobre un producto que sigue siendo propiedad del oleicultor hasta después de la obtención de aceite, producto que sigue siendo propiedad del productor, aunque la almazara se encargue de la gestión de venta posterior.

De ahí que no sea posible considerar que la ayuda a la producción concedida al oleicultor, pueda incorporarse a la base imponible de una entrega de aceitunas (que no da lugar a hecho imponible del IVA), y es evidente que tampoco podrá incorporarse a la base imponible que corresponda a los servicios prestados por la almazara, ya que la prestación es de signo contrario, siendo el producto receptor de los servicios y no prestador de los mismos, por lo que mal podría incorporarse la ayuda que ha recibido, al precio a pagar por él.

Por eso, aún en el supuesto de que tuviera que considerarse la ayuda a la producción del aceite de oliva como vinculada al precio de alguna entrega, esta última tendría que ser, no la de la aceituna, sino la del aceite de oliva ya producido, entrega que tiene lugar ya en la cadena de distribución y no en la fase de transformación.

3.- DEVENGO Y REPERCUSIÓN DEL IVA EN EL CASO DE QUE SE CALIFIQUE LA AYUDA COMO SUBVENCION VINCULADA AL PRECIO.

3.1. La pretensión de la Subdirección General del Impuesto sobre el Consumo de que la inclusión de la Ayuda en base imponible, se efectúa a la entrega de la aceituna a la almazara.

Consecuentemente con su previa calificación de las ayudas como subvenciones vinculadas al precio, la Resolución de 25.11.2002 de la Subdirección General del Impuesto sobre el Consumo, acomete, en su punto 6 y siguientes, los temas del devengo y de la repercusión del IVA correspondientes a esas Ayudas.

A tal efecto, considera que el devengo del Impuesto que grava las entregas de las aceitunas se producirá en el momento de la puesta a disposición de las aceitunas a los adquirentes de las

mismas, los que en la propia consulta se considera son las almazaras (sean éstas cooperativas o empresas societarias), y ello salvo que hubiera habido una pago anticipado a tales entregas, en cuyo caso se devengará el Impuesto en dicho momento, por el importe de dicho pago anticipado, “debiendo incluir en dicha base imponible (constituida por el valor de la contraprestación a recibir por dichas entregas o por el importe del pago anticipado) las ayudas que correspondan por tales entregas, por el importe previsto en el apartado 5 del Reglamento comunitario de dichas ayudas (132,25 por cada 100 kg. de producción de aceite derivado de las aceitunas y según certificado de la almazara).

Y siendo consciente la Subdirección General de Tributos de que en la fecha de entrega de la aceituna a la almazara, no se puede conocer el importe de las Ayudas, ya que éstas se cuantifican en función de la producción de aceite derivado de la transformación de aquella, considera aplicable la nueva norma, introducida en el artº 80 de la Ley del IVA por la Ley 66/97, de 30 de 12, según la cual “si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente, aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido, es decir, realizando una rectificación en base imponible, en el momento en que se haya fijado el importe definitivo de la ayuda, momento que no se produce hasta que no se ultima la transformación de la aceituna en aceite.

En base a lo anterior, los productores (oleicultores) deben repercutir a las almazaras receptoras de la aceituna, al entregar ésta, el IVA que corresponda al valor de dichas entregas, incrementado en el importe estimado de la ayuda comunitaria a percibir, fijando esta imputación, según criterio fundado, que la Administración considera debe basarse en la norma que fija el importe de la ayuda en función de un volumen de producción que solo se conocerá mucho después de efectuar la entrega de la aceituna para su molturación. Razón por la cual, según veremos, resulta en extremo dudoso que pueda considerarse criterio fundado el cuantificar, estimativamente, la ayuda, en base a un importe global fijo de ayuda por campaña, a repartir entre todos los productores, reparto que es imposible conocer cómo va a repercutir, una vez conocido el volumen de aceite correspondiente a cada entrega de aceituna; y ello máxime si, del importe global fijo debe detraerse una parte que no va a ir destinada al productor, sino a la Organización de Productores, con una finalidad en absoluto relacionada con el precio de venta de la aceituna ni del aceite.

De ahí que resulte de todo punto imposible el que el productor pueda emitir, en el momento en que entrega la aceituna a la almazara, una factura, repercutiendo el IVA correspondiente al valor de esa entrega (que, según veremos, no conlleva poder de disposición sobre la misma) y menos aún el IVA correspondiente a una ayuda comunitaria que no puede estimarse “a priori”, ni aproximativamente, hasta que no se conozca el rendimiento obtenido en la producción del aceite.

Por lo que se refiere al régimen de deducción del IVA soportado por la almazaras (cooperativas o empresarios) se reconoce el derecho a su deducción, por el importe total “sin que constituya obstáculo para tal deducción el hecho de que dichas cuotas hayan sido calculadas en función de una base imponible superior al precio que por la entrega hayan acordado el productor de aceitunas y los referidos destinatario, por tener que incluirse en dicha base imponible el importe de la citada subvención”.

Sin embargo, esa interpretación de que debe anticiparse el IVA correspondiente a una ayuda simplemente estimada, lo que obliga, a las almazaras, es a anticipar el pago de unas cuotas que, según veremos, van a originar, por la experiencia de los últimas campañas, un IVA a devolver que no se recibirá hasta que al final de año se solicite su importe, lo que ha llevado a aquellos empresarios transformadores que tienen ventas de bienes que tributan a tipo reducido del 7%, (como es el caso de las aceitunas) por un importe superior a 120.200 Euros (20.000.000 pts) a solicitar su inclusión en el régimen previsto en el artº 30 del Reglamento del IVA para obtener la devolución del IVA de forma mensual, minimizando así el perjuicio derivado de la interpretación administrativa.

3.2. Naturaleza jurídica de las entregas de aceitunas realizadas por los productores con destino a los empresarios transformadores (almazaras): Régimen de “maquila” generalmente utilizado y su incidencia en el devengo del IVA.

3.2.1. La entrega de aceitunas a la almazara no constituye hecho imponible del IVA.

Con objeto de poder enjuiciar de forma pormenorizada los criterios vertidos en la Resolución de la Subdirección General del Impuesto sobre el Consumo, a continuación estudiamos la naturaleza jurídica de las operaciones que tienen lugar desde la obtención de la aceituna por el productor (oleicultor), hasta la colocación, en el mercado, del aceite obtenido de la molturación de dicha aceituna.

En tal sentido vemos que la entrega, a la almazara, de la cosecha de aceituna obtenida por el productor no se produce a título de venta, sin que por tanto se produzca la transmisión del poder de disposición que tipifica el hecho imponible del IVA denominado “entrega de bienes”.

3.2.2. La entrega de la aceituna se realiza a título de encargo de una ejecución de obra: Inexistencia de pagos anticipados, a cuenta de la venta del aceite . Posible existencia de operaciones de préstamo facilitadas por la almazara al productor.

La razón de ser jurídica de la entrega material de la aceituna, hecha por el productor a la almazara, es la formalización de un contrato históricamente conocido como de “maquila”, igual al que se formaliza por el agricultor que entrega su trigo al molinero, para que lo transforme en harina, o al que se realiza por el criador de cerdos que entrega de jamones en fresco a los secaderos que se encargan de su transformación en jamones curados.

En base a dicho contrato, la almazara recibe la aceituna, propiedad del oleicultor, con el exclusivo objeto de prestar un servicios de transformación, de dicha materia prima, en un producto terminado conocido como aceite de oliva, conservando así el productor la propiedad del producto transformado durante todo el proceso de la ejecución de obra realizada, por la almazara, sobre bien ajeno. Y dicho mantenimiento de la titularidad jurídica del aceite por el productor continua hasta su venta, hecha ya a un distribuidor o último consumidor, con la única especialidad de que suele producirse una intervención de la propia almazara a título de mandataria en una operación de venta realizada en nombre propio pero por cuenta del productor.

Y todas esas operaciones están perfectamente diferenciadas y tratadas en la Ley del IVA, según vamos a ver.

En primer lugar, vemos que lo que se contrata inicialmente es una prestación de servicios, consistente en una ejecución de obra que recae sobre bien mueble, lo que “a sensu contrario” de lo dispuesto en el artº 8.dos.1º de la Ley del IVA, hace que no se considere nunca entrega de bienes, independientemente de si se realiza o no aportación alguna de materiales por el ejecutor (por ejemplo, de los productos necesarios para la transformación, en aceite, de la aceituna)

Definida así la “maquila”, realizada por la almazara como prestación de servicios, acudimos al artº 75, uno 2º, párrafo 2 de la Ley 37/92, para descubrir que, en el caso de ejecuciones de obra con aportación de materiales, el devengo del IVA se produce “en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra”. Y está claro, a los efectos estudiados, que las ayudas a la producción del aceite de oliva no incrementarán la base imponible de la contraprestación de los citados servicios, ya que el oleicultor no tiene que percibir, sino pagar, la contraprestación de los mismos.

Tenemos pues que diferir, el momento de la venta de la aceituna, a un momento posterior en el que la misma ya no existe como tal, dado que de lo que se trata es de vender el aceite de oliva, como producto derivado de aquella, siendo en dicho momento en el que, caso de que predomine la tesis de la Administración, de que las ayudas comunitarias en su producción están vinculadas al precio, debe su importe incrementar la base imponible de dicha venta.

De ahí que los anticipos de pago que según la Consulta, pueden recibir los productores de la almazara, no tendrán tal carácter de “a cuenta” del precio de una venta que no se ha realizado aún, por lo que habrá que calificar tales entregas dinerarias como “préstamos”, efectuados por la empresa transformadora, eso si, garantizados con el producto en transformación, que obra en poder de la almazara prestadora. Y tampoco podrá considerarse que a dicho servicios financiero, exentos del IVA, tenga que incorporarse cantidad alguna procedente de la Ayuda comunitaria a la producción del aceite de oliva.

3.2.3. La venta del aceite de oliva, como producto transformado derivado de la aceituna. Entrega de bienes en comisión de venta.

Y ya finalmente llegamos a aquel momento en que existe, por primera vez, venta o entrega del aceite de oliva, como producto transformado de la aceituna cosechada . Pero lo que ocurre es que, una vez ejecutado por la almazara el encargo de maquilar la aceituna y transformarla en aceite, tiene lugar un segundo encargo o mandato para que actúe como comisionista en nombre propio, pero por cuenta de productor, en la venta a los terceros, sean estos comercializadores de tal producto (venta al por mayor), sean últimos consumidores, a los que se les facilita la venta al “detall”. (Recordemos ahora, según vimos en el epígrafe 2.3. anterior, que el Reglamento comunitario regulador de la ayuda a la producción del aceite de oliva, textualmente se refiere a la existencia de un precio indicativo de la producción, que se fijará en

fase de comercio al por mayor, por lo que no cabe incorporación de IVA alguno en fase anterior a dicha venta “al mayor”).

Y para analizar tal operación de venta, con comisionista que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena, vamos a diseccionar los distintos elementos tributarios del Impuesto sobre el Valor Añadido que se producen:

En primer lugar, vemos que ahora sí se produce una entrega de bienes sujeta al IVA con carácter autónomo, cual es la que el artº 8.dos, nº 6º de la Ley 37/92 considera gravable, a pesar de que tampoco se produce la entrega del poder de disposición sobre bienes corporales, y que se define como: “las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra”.

En segundo lugar observamos que el artº 75.1.3. de la Ley del IVA declara que se produce el devengo: “En las transmisiones de bienes entre comitente y el comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes”, esto es, en el caso analizado, el devengo por la entrega realizada por el productor, dueño del aceite, en concepto de comisión de venta encargada a la almazara, tendrá lugar y devengará su IVA correspondiente, de forma simultánea a la entrega que la almazara realice al tercero comprador de dicho aceite.

Y en tercer lugar, hay que acudir a la regla especial de determinación de la base imponible que se contiene en el artº 79.6 de la Ley del IVA, según la cual: “En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de ventas, en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión”.

Y a tal efecto, en la fecha de venta del aceite, intermediada por la almazara, deberá producirse una doble facturación, con distintas bases imponibles:

En la primera factura, correspondiente a la entrega en comisión de venta del aceite, entre el productor y la almazara, el primero hará constar, como base imponible, el precio de venta satisfecho a la almazara por terceros compradores, disminuido en el importe del comisión de intermediación que remunera la gestión de venta realizada por la entidad intermediaria. Y la

especialidad que se da en la práctica comercial, generalmente aplicada en el sector, es que en esa factura es en la que la empresa transformadora, deduce, del precio de venta a terceros, los “costes” incurridos en su ejecución de obra, de forma indiscriminada con su “comisión de venta”. Tales costes de transformación constituyen precisamente la esencia de la figura conocida como “maquila”, la cual, según nuestro Diccionario de la lengua, es la “porción de grano, harina o aceite que corresponde al molinero por la molienda”. Se deduce así, de la base facturada por la venta, como una partida unitaria, el rendimiento global obtenido por la almazara, por la gestión integral que ha realizado correspondiente, tanto al proceso de transformación, como al de distribución, ambos realizados por cuenta del productor. Esta es quizás la especialidad que debería considerarse por la Dirección General de Tributos, para analizar sus efectos tributarios, siendo lo mejor para el sector, el que se admitiera, esa integración global en factura que constituye la práctica generalizada en el sector, como correcta a efectos del IVA .

Hay que considerar que, al igual que el servicio de intermediación que presta el comisionista (en la venta realizada “en comisión de venta”) no es objeto de factura independiente, al establecer la Ley que su comisión se descuenta de la contraprestación convenida con el adquirente, de igual forma puede admitirse que la comisión por la maquila se integra y se confunde con la comisión por la venta.

Y no se olvide que con la admisión de tal práctica no existe perjuicio alguno para la Hacienda Pública, si consideramos que, según establece el artº 91 .tres de la Ley del IVA, el tipo de gravamen aplicable a la venta de aceite es del 7%, que es también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios y que tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable ese mismo tipo reducido.

Y es en esa misma factura, en la que tendría que incrementarse la base imponible con el importe de la ayuda comunitaria, caso de que predominara la tesis de la Administración, relativa a considerar que la ayuda comunitaria a la producción del aceite de oliva constituye una subvención vinculada al precio de venta del mismo. Pero obsérvese que, diferida esa integración a este momento, ya no existen los problemas de desconocimiento del importe de la ayuda, ya que, ahora, se habrá incluso percibido.

Y de forma simultánea a esa factura entre productor y almazara, tendrá éste último que extender otra destinada al comprador del aceite, en la que constaría ya, como base imponible,

el importe total efectivamente satisfecho por éste, sin deducción alguna, pero sin que a la misma haya de incorporarse el importe de la ayuda comunitaria que, en su caso, hubiera sido añadido en la primera.

4.- CONCLUSIONES

PRIMERA.- El tratamiento fiscal a efectos del IVA dado a las ayudas comunitarias a la producción del aceite de oliva en la Resolución a Consulta de la Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo, desconoce sustancialmente la naturaleza jurídica de las operaciones realizadas en el sector primario y en el de transformación, de la aceituna recolectada, en aceite de oliva producido. Y en base a dicho desconocimiento se producen unos perjuicios importantes que deberían corregirse por la Administración Tributaria.

SEGUNDA.- La ayuda comunitaria a la producción de aceite de oliva debe calificarse como subvención “no vinculada al precio” de venta de dicho producto transformado (y menos aún vinculando a la inexistente venta derivada de la entrega de la aceituna realizada, por el productor a la almazara, para su molturación).

Esa calificación se fundamenta en el hecho de que la cuantía de la ayuda no guarda relación con el precio de venta del aceite, sino que se otorga en base a una “producción” global estimada por campaña, que tampoco guarda relación con el número de kilos vendidos, sino con la productividad y eficiencia de la aceituna recogida.

En todo caso, la exclusión en base imponible de esta ayuda se reconoció ya en 1993 en una Resolución de la D.G. de Agricultura de las Comunidades, por lo que no debe afectarle ni la exclusión y posterior inclusión recogida en la evolución normativa española que afecta con carácter general a todas las subvenciones vinculadas al precio finalizado con cargo a FEOGA.

Y en esa condición de subvención no vinculada al precio, el productor destinatario de la misma, tampoco tendrá que integrarse en la regla de prorrata, por la exclusión vigente, prevista para todas las subvenciones financiadas con cargo al FEOGA, en el artº 114.dos.b de la Ley del IVA.

TERCERA.- Que en el caso de que, en contra de la anterior conclusión, se considerara la ayuda comunitaria a la producción del aceite de oliva como vinculada al precio de venta del

mismo, su integración en la base imponible tendría que realizarse en la factura que debe emitir el productor, a cargo de la almazara, en concepto de entrega en comisión de venta, en el momento de su devengo conjunto con la operación de venta realizada por la almazara comitente. No existe, pues, devengo alguno en la entrega de la aceituna a la almazara para su molienda, por lo que tampoco habrá que estimar la ayuda de forma anticipada a ese momento, en el cual todavía no se conoce su importe. Y por la misma razón no podrá considerarse que existan pagos a cuenta de una venta futura no realizada ni pactada, por lo que, los anticipos financieros que realice la almazara a favor del productor, deberán considerarse operaciones financieras de préstamo (con garantía de producto en transformación), exentas, en todo caso, del IVA.

Y en esa factura final deberá admitirse, como válida, a efectos del IVA, la deducción de la comisión de la almazara, que comprende toda la gestión de transformación y venta realizada por ella, por cuenta del productor.

Simultáneamente la almazara, en sus ventas a terceros, realizadas en nombre propio, pero por cuenta de los productores, facturará y repercutirá a sus compradores, IVA al 7%, que corresponde a la venta de productos alimenticios, tipo que coincide con el que debe soportar en las facturas emitidas por los productores.

CUARTA.- A efectos de la deducción de las cuotas de IVA soportadas, las Cooperativas y empresarios transformadores podrán deducir íntegramente, las cuotas repercutidas por los productores, con cargo a las cuotas a su vez repercutidas por ellos a los terceros compradores del aceite elaborado y vendido por ellos por cuenta de los oleicultores.

Los productores, sujetos al régimen general del Impuesto, deberán ingresar las cuotas repercutidas por ellos a las almazaras, una vez deducidas las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios realizadas por ellos.

Y, en el caso de productores, personas físicas, acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, están dispensados de la obligación de liquidación, repercusión o pago del impuesto, (artº 189 de la Ley del IVA), debiendo llevar únicamente un libro registro en el que anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial. Y como de lo que no están exceptuados es de la obligación de soportar IVA en sus adquisiciones de bienes y servicios, en el artº 130.cinco de la Ley del IVA se les reconoce el derecho a cobrar una compensación a

tanto alzado, que les resarce de los IVA soportados no deducibles y que se cuantifica en el 8% del precio de la venta de los productos naturales obtenidos en su explotación agrícola, aclarándose que, para la determinación de los referidos precios no se computarán los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros y otros.

Se trata así de que el productor acogido al régimen especial perciba, como compensación, el 8% del precio final de venta facturado por la almazara a los compradores, sin deducir su comisión de gestión de venta, aunque si debería deducirse el coste de transformación soportado por la almazara.

II.- LAS SUBVENCIONES AGRICOLAS Y LA PRORRATA DE DEDUCCIÓN EN EL IVA.

1.- Las operaciones agrícolas y el derecho a la deducción total en el IVA: Inaplicación de la regla de prorrata.

Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que ordinariamente realizan los agricultores otorgan el derecho a deducir las cuotas soportadas por ellos en sus adquisiciones al tratarse de operaciones interiores gravadas o exentas con deducción plena por su destino a la exportación.

De ahí que, en principio, no les sea de aplicación, a los productos agrícolas y ganaderos ni a las organizaciones que agrupen a estos, la regla de prorrata que es la operación por la que se trata de determinar el porcentaje de deducibilidad de las cuotas soportadas, en aquellos casos en los que los bienes y servicios adquiridos se utilicen conjuntamente, por los sujetos pasivos, en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios que originan el derecho a deducir juntamente con otras operaciones que no habiliten para el ejercicio del citada derecho (por ejemplo, al disfrutar de exención, en operaciones interiores, tal como ocurre en el caso de inmobiliarias, que realizan, indistintamente, alquileres de locales de negocio gravados y alquileres de viviendas exentas),

2.- El cómputo de las subvenciones en la regla de prorrata

2.1. El percibo de “subvenciones” no influye en el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado, hasta el 31 de diciembre de 1997.

De acuerdo con la redacción inicial del artº 104 de la Ley 37/1992, las “subvenciones” recibidas por un empresario no tenían influencia negativa alguna en su derecho a deducir las cuotas soportadas.

De ahí que, a efectos del IVA, el percibo de una subvención solo podía incidir a la hora de determinar la base imponible, ya que, según la directiva comunitaria y el artº 78 de la Ley 37/92, la base imponible está constituida por el importe “total” de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, obtenida del destinatario de la prestación o de un tercero, “incluidas las subvenciones vinculadas al precio, de estas operaciones”. Así por ejemplo, si se recibe una subvención agrícola que se cuantifica en un importe fijo con cada unidad de producto enajenado, el perceptor de la misma tendría que facturar el precio efectivamente satisfecho por el adquirente, pero el IVA repercutido, debe calcularse incrementando dicho precio en el importe de la subvención que corresponda a dicha venta.

Sin embargo, si la subvención que se percibe no está vinculada al precio, deberá calificarse como subvención de explotación (por ejemplo para cubrir un “déficit” de explotación) o como subvención de capital (para adquisiciones de bienes de equipo); y entonces no se tendrá que incluir en la base imponible de las operaciones realizadas, sin que, al menos hasta el 31.12.97 tuviera ninguna repercusión en el derecho a deducir de que disfruta su perceptor.

2.2. Cómputo en el denominador de la regla de prorata, a partir del 1 de enero de 1998, de todas las subvenciones que no están vinculadas al precio.

La Ley 66/97, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, procede a dar nueva redacción del artº 104 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA y, sin que conste en su exposición de motivos justificación alguna de la modificación que implica, determina que, en el denominador de la regla de prorata, deberá computarse, además del importe total de todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo, incluidas aquellas que no originan el derecho a deducir, el importe total de las subvenciones recibidas que no integren la base imponible, por no estar vinculados al precio, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, no computándose, en cambio, en la medida en que las citadas subvenciones estén relacionadas con operaciones

exentas y no sujetas, que originen el derecho a la deducción(por ejemplo, operaciones de exportación).

En cuanto al ejercicio en que deben incluirse las subvenciones en el denominador de la prorrata, se establece que será en aquel en que se perciban efectivamente, salvo las de capital que, podrán imputarse, por quintas partes, en el ejercicio en que se hayan percibido y en los cuatro siguientes.

Como excepción se establece que aquellas subvenciones de capital que se hubieran concedido para financiar la compra de determinados bienes y servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.

Pues bien, esa novedad legislativa, que entró en vigor el 1 de enero de 1998, venía a suponer, concretamente en el sector agrario, un perjuicio que se podía evaluar aproximadamente en la reducción a la mitad de la cifra de las cuotas soportadas en todas las adquisiciones de bienes y servicios.

En efecto, en muchos sectores agrícolas, el importe total de las subvenciones recibidas, procedentes fundamentalmente del FEOGA, alcanza un nivel similar al total de los ingresos por ventas de los productos enajenados, razón por la cual, aunque en el numerador de la regla de prorrata se compute íntegramente toda la cifra de ventas (por estar plenamente gravada con IVA), sin embargo, al computarse en el denominador esa misma cifra, incrementada por el importe de las subvenciones recibidas por un importe similar, el porcentaje de deducción que resulte de dicha división será del 0,50%, esto es, de la mitad de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios.

2.3. Exclusión, de las subvenciones agrícolas comunitarias, del cómputo de la prorrata del IVA, a partir de la Ley 9/98, de 21 de abril (BOE 22).

La noticia que hemos reseñado en el punto anterior, relativa a la inclusión en prorrata de todos los productos agrarios, con pérdida de la mitad de las cuotas de IVA soportadas, revolucionaron al sector de tal forma que sus protestas obligaron al legislador a reconsiderar la nueva norma de inclusión en prorrata de todas las subvenciones y, en tal sentido, por Ley

39/1998, de 21 de abril, se adicionó un nuevo párrafo al artº 104 de la Ley del IVA, que dice así:

«A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integren la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artº 78, apartado dos, número 3º de esta Ley (las vinculadas al precio) financiadas con cargo al FEOGA (Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria).»

Con tal medida, los productores agrarios, acogidos al régimen general de impuesto, vieron ya restablecida su situación anterior, de recuperación de las cuotas de IVA soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios, al menos en lo que afecta a la mayor parte de las subvenciones recibidas, que son las financiadas por el Mercado Común.

3.- Problemas con la inspección tributaria relativas al cómputo, en la prorrata del IVA, de las subvenciones financiadas con cargo al FEOGA: Actas por la parte de subvención financiada por el Estado nacional del sujeto pasivo y por las subvenciones percibidas entre el 1 de enero y el 15 de mayo de 1998.

A pesar del retoque normativo comentado en el punto anterior, en la práctica el sector agrícola ha tenido problemas con la inspección tributaria en dos puntos concretos:

3.1. Subvención agrícola no financiada con cargo al FEOGA.

El marco de subvenciones obtenidas por los productores agrícolas no se limita a las obtenidas a través del FEOGA, por lo que, respecto de aquellas que tengan distinta procedencia, la normativa vigente no ha solucionado el problema de inclusión generalizada, de los agricultores y ganaderos, en la prorrata de deducción del IVA. Razón por la cual, trataremos de encontrar la solución en la contravención de la normativa comunitaria que analizaremos en el punto 4 siguiente.

Pero es que, incluso en el caso de subvenciones obtenidas en base a los Reglamentos del FEOGA, la inspección tributaria, en ocasiones, ha ido a una interpretación literal de la nueva normativa, reconociendo que solo están excluidas de prorrata las subvenciones financiadas a cargo del FEOGA, siendo así que en ciertas subvenciones la normativa comunitaria exige para

su concesión el que un determinado porcentaje (por ejemplo el 25%) sea cofinanciado por la Comunidad Autónoma correspondiente del Estado de residencia del sujeto pasivo beneficiario de las mismas.

3.2. Subvenciones FEOGA obtenidas entre el 1 de enero y el 15 de mayo de 1998.

Aplicando también una interpretación literalista, la inspección tributaria ha levantado acta, incluyendo en prorrata aquellas subvenciones efectivamente percibidas entre uno de enero y 15 de mayo (fecha de entrada en vigor de la Ley 9/1992, de 21 de diciembre a los veinte días de su publicación en el BOE del día 22 siguiente).

4.- La normativa española, contraviene la comunitaria, en el caso de sujetos pasivos que solo realizan operaciones que otorgan el derecho a deducir

Según últimas noticias, recogidas en el Noticiero de la revista especializada “Carta Tributaria al día” correspondiente a la 1ª quincena de febrero, nº 3/2003, España ha sido expedientada por la Comisión Europea, por contravenir la normativa comunitaria del IVA.

De acuerdo con dicha información, la Comisión Europea ha decidido llevar a Francia y España ante el Tribunal de Justicia de la UE por el régimen de deducción fiscal del IVA en el caso de percepción de subvenciones. Asimismo, ha pedido formalmente a España que cambie el régimen que aplica a la salida de las mercancías de los depósitos fiscales.

En el primero de los casos, que es el que aquí nos afecta, la Comisión recuerda que la Sexta Directiva de IVA permite a los Estados miembros “incluir las subvenciones en el denominador de la prorrata aplicable a los contribuyentes, que realizan al mismo tiempo actividades que dan derecho a una deducción y actividades exentas.”.

Bruselas señala que España ha hecho uso de esta facultad, pero aplica una prorrata a los contribuyentes, incluso cuando estos sólo realizan operaciones gravadas, por el simple hecho de recibir subvenciones.

En efecto, cuando el artículo 19 de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 (77/388/CEE), reconoce que “los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del

apartado 1 del artº 11” (las que no se incluyen en la base imponible por no estar vinculadas al precio de las operaciones), se está refiriendo, según consta expresamente en su encabezamiento, a la prorrata de deducción establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artº 17, prorrata que se refiere exclusivamente a la proporción en la que se encuentran las operaciones con derecho a deducción y las operaciones que no conllevan tal derecho, por lo que difícilmente puede ser de aplicación la autorización de cómputo de las subvenciones en aquellos casos en que no se realizan operaciones de las que no otorgan el derecho a deducir.

Por otra parte se advierte que la legislación española establece una limitación del derecho de deducción cuando se adquieren bienes mediante una subvención en capital: “Estas normas atentan contra un derecho fundamental en materia de IVA, a saber el derecho de deducción consagrado por la Sexta Directiva IVA”, señala el comunicado.

5.- CONCLUSIÓN

En base a la denuncia de la Comisión Europea que hemos expuesto en el epígrafe anterior, debe considerarse que el Estado español, en la parte de normativa que incumple la aplicación de la sexta directiva comunitaria, habrá de proceder a su derogación, con lo cual el sector agrario verá solucionando todos los problemas que plantea el cómputo en prorrata de las subvenciones percibidas por los productores agrícolas y ganaderos, cualquiera que sea el origen de las mismas (FEOGA, Estado Español, Comunidades Autónomas, e incluso las de entidades privadas), ya que, por definición, todas las operaciones que se realizan por aquellos dan derecho a deducir al estar gravadas por IVA o, al estar exentas, pero con exención plena, como ocurre en las operaciones de exportación.

III.- PROBLEMAS DE FISCALIDAD INDIRECTA RELATIVOS AL “FONDO OPERATIVO” REGULADO EN LA ORGANIZACIÓN COMUN DE MERCADOS DE FRUTAS Y HORTALIZAS: EFECTOS EN LAS ORGANIZACIONES DE PRODUCTORES Y EN LOS PRODUCTORES ASOCIADOS.

1.- INTRODUCCION: PLANTEAMIENTO DE LA CUESTION

El Fondo Operativo creado en el seno de la Organización Común de Mercados en el sector de frutas y hortalizas tiene como filosofía el considerar que, aceptada como premisa la necesidad de la normalización de la comercialización, en todos los países miembros de la CEE, de los

citados productos, con objeto de disponer de “un marco de referencia que contribuye a la lealtad de los intercambios y a la transparencia de los mercados”, su ejecución debe realizarse a través de una Organización de productores agrupados.

En efecto, se considera que el productor, persona física o jurídica, es en esencia experto en las técnicas de la producción por lo que no tiene necesariamente que dominar la fase posterior de la comercialización de sus productos, razón por la cual se fomenta el que se agrupe en una Organización con otros productores, a través de la cual realice la comercialización de la totalidad de su producción; y para incentivar dicha agrupación se le facilitará una ayuda económica comunitaria, a través del denominado Fondo Operativo, creado en el seno de la Organización a la que se adhiere, a condición de que entre todos los productores asociados se efectúen contribuciones financieras efectivas, realizados individualmente por cada productor en función de las cantidades o valor de las frutas y hortalizas efectivamente comercializadas en el mercado, y que en su conjunto representa un importe igual a la ayuda financiera que se solicite de la Comunidad Europea.

El destino de dichos fondos debe concretarse en un programa operativo aprobado por las autoridades del Estado comunitario correspondiente, a través del cual se financiarán los objetivos propuestos relativos a la ejecución de programas de acción común, tendentes a la programación de la producción y de la comercialización que puede concretarse en una diversidad de medidas a ejecutar, con el objeto, bien de reducir los costes de producción, o de fomentar prácticas de cultivo respetuosas con el medio ambiente, o de mejora de la calidad de los productos, de su valoración comercial, o de su promoción ante los consumidores.

La ejecución de dicho programa operativo se lleva a cabo a través de la Organización de Productores, pudiendo suponer, bien la realización de un puro gasto, (por ejemplo una campaña de marketing), o bien la realización de determinadas inversiones, por ejemplo la construcción o compra de un almacén destinado a la comercialización comunitaria de los productos o la implantación de regadíos tipo).

Y el otro único destino posible que puede tener el Fondo Operativo es el de indemnizar a los productores en el caso de que, por conveniencia del sector se acuerde la retirada de los productos que se excluyen de la comercialización (por ejemplo por ser excedentaria y perjudicar a las condiciones de la oferta común) y que se destinan a su entrega gratuita a ONG o a otras ayudas al necesitado.

Pues bien, los flujos de dinero que se producen en el marco del descrito FONDO OPERATIVO se concretan así en los siguientes:

- Dotaciones al Fondo:

- Ayudas económicas que se conceden por la CEE a las Organizaciones de Productores para que constituyan el Fondo Operativo.
- Contribuciones financieras obligatorias y efectivas al Fondo Operativo, realizadas por los Productores asociados, las cuales se cuantifican individualmente en función de las cantidades o del valor de las frutas y hortalizas aportadas por cada uno de ellos a la comercialización común y efectiva en el mercado.

- Disposiciones del Fondo:

- Pagos hechos por la Organización de Productores en la adquisición de bienes o servicios necesarios para la ejecución del programa operativo aprobado por la autoridad nacional. En el mismo, o bien se financian gastos propios de la Organización, o bien inversiones en activos, cuya titularidad también la detenta la Organización de Productores (por ejemplo almacén para comercializar los productos) y que, solo en ocasiones, pueden suponer una específica atribución patrimonial para el productor, (por ejemplo, implantación de regadíos tipo) y ello siempre que ello no vaya en detrimento del carácter colectivo del programa, lo cual exige que afecte a un número considerable de miembros y que tales acciones se hayan aprobado democráticamente por los miembros de la Organización de productores.
- Pagos al productor de la indemnización comunitaria concedida a tal fin, en compensación de la pérdida patrimonial que supone aquella retirada de productos que se acuerde como necesaria para el buen fin de la comercialización (sea para reducir la oferta, sea para eliminar productos que no tengan la calidad que se haya fijado).

Y a esas distintas operaciones de dotación y disposición del Fondo hay que darles el tratamiento fiscal correspondiente, tanto en la imposición directa como en la indirecta de los distintos sujetos intervinientes, tratamiento que, a su vez, dependerá de la calificación jurídica y contable que se le otorgue a cada una de ellas y es precisamente esas calificaciones las que han determinado una serie de Resoluciones de la Administración Tributaria, en contestación a

consultas planteadas, así como una serie de dictámenes jurídicos de diversa índole y procedencia, que dejan en una imprecisión manifiesta la cuestión de cual debe ser la opción a adoptar por los distintos sujetos pasivos intervinientes.

Y es precisamente, el aportar una visión clasificadora de todo ello, el objeto de esta ponencia que se desarrolla en los apartados siguientes.

2.- MARCO REGULADOR DEL FONDO OPERATIVO

2.1. Normativa europea y normativa interna.

El “Fondo Operativo” regulado en la Organización común de mercados en el sector de las frutas y hortalizas tiene su regulación en el Reglamento (CE) nº 2.200/96 del Consejo de 28 de octubre de 1996, el cual a su vez se ha desarrollado en el Reglamento (CE) nº 609/2001 de la Comisión, de 28 de marzo de 2001, en lo relativo a los programas operativos y a la ayuda financiera comunitaria.

Sin perjuicio de la aplicabilidad directa de los citados Reglamentos comunitarios, en el ámbito interno del Estado Español son de aplicación las siguientes disposiciones: el artº 10 del Real Decreto 430/2000 de 31 de marzo, complementado por lo dispuesto en la Orden Ministerial de 30 de abril de 1997 y en la Orden APA/ 2216/2002, de 11 de septiembre, por las que se establecen los requisitos necesarios para el reconocimiento de Organizaciones de Productores de Frutas y Hortalizas, así como de las Asociaciones que agrupen a dichas Organizaciones; las Ordenes de 14 de mayo de 1997 y de 11 de septiembre de 2001 sobre regulación de los programas y fondos operativos; y las Circulares del Fondo Español de Garantía Agraria nº 39/97, de 21.11.97, modificada por la nº 11/98 de 20.2.98.

Y por último, el Real Decreto 2206/1995, de 28 de diciembre, por el que se regulan las actuaciones interadministrativas relativas a los gastos de la sección Garantía del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA), establece que el Fondo Español de Garantía Agraria (FEGA), será el organismo de coordinación en España, además de Organismo pagador del FEOGA.

2.2. Aspectos normativos con repercusión específica en esta ponencia.

2.2.1. Organización de productores (artº 11 Reglamento CE nº 220/96 y Orden 30.4.97).

- *Naturaleza jurídica y partícipes.*

A los efectos del Reglamento europeo regulador de la Organización común de mercados de frutas y verduras se entiende por “organización de productores” toda persona jurídica que asociando a un número mínimo de productores (entre 5 y 40 según el tipo de producto que canalicen) que a su vez representen un volumen mínimo de producción comercializable, que se constituyan jurídicamente en sociedad mercantil o en cooperativa, y sin que, en el primer caso, ningún productor pueda controlar más del 40% de las acciones o participaciones, en organizaciones con un número de socios inferior a 15; del 33% cuando el número de socios esté entre 15 y 39 socios; y del 20% en el caso de organizaciones con más de 39 socios. Y en el caso de cooperativas y sociedades agrarias de transformación se exigirá la normativa actualmente vigente para las mismas en materia de toma de decisiones.

- *Objetivos principales*

La organización de Productores debe tener, principalmente, por objeto:

- 1º.- Asegurar la programación de la producción y su adaptación a la demanda, especialmente en lo que respecta a la cantidad y a la calidad.
- 2º.- Fomentar la concentración de la oferta y la puesta en el mercado de la producción de los miembros.
- 3º.- Reducir los costes de producción y regularizar los precios de producción.
- 4º.- Fomentar prácticas de cultivo y técnicas de producción y de gestión de los residuos respetuosas del medio ambiente, en especial para proteger la calidad de las aguas, del suelo del paisaje y para preservar y/o potenciar la biodiversidad.

Además se requiere que la Organización de Productores dé efectivamente a sus miembros la posibilidad de obtener la asistencia técnica necesaria para la aplicación de prácticas de

cultivo respetuosos con el medio ambiente, así como que ponga efectivamente a disposición de sus miembros los medios técnicos necesarios para el almacenamiento, acondicionamiento y comercialización de los productos, por una parte, y garanticen una gestión comercial, contable y presupuestaria adecuada a las tareas que se asignen, por otra.

- *Estatutos*

Los estatutos de la Organización de Productores deben establecer las siguientes obligaciones a cargo de los productores asociados:

- Necesidad de aplicar las reglas que adopte la Organización en materia del producción, comercialización y protección del medio ambiente.
- Exclusividad de afiliación a una sola organización de productores con respecto a la producción de una categoría de productos.
- Venta de la totalidad de la producción a través de la organización de productores (salvo limitadas excepciones que se establecen).
- Abono obligatorio de las contribuciones financieras previstas por los estatutos para la constitución y aprovisionamiento del “fondo operativo”.

Además los estatutos deberán regular la imposición a los miembros de las contribuciones financieras necesarias para la financiación de la organización de productores y establecer las reglas que garanticen de forma democrática, a los productores asociados, el control de su organización y de las decisiones de ésta (entre ellas las que determinan el porcentaje máximo de control por un solo productor).

2.2.2. La ayuda económica al “fondo operativo” (artº 15 Reglamento CE nº 2200/96 y Circular FEAGA Nº 39/97, DE 21.11, modificada por la nº 11/98).

- Concepto.

Es la ayuda económica o financiera comunitaria que, con cargo al FEOGA, se concede a las organizaciones de productores que constituyan un “fondo operativo”, y que, junto con las contribuciones financieras obligatorias a cargo de los productores, deberá destinarse imperativamente a los fines que se establecen en el programa operativo o indemnizar las retiradas de productos que se acuerden. Esta ayuda económica, por su propia naturaleza

se concede a fondo perdido, sin perjuicio de su obligatorio reintegro en caso de incumplimiento de las condiciones prevista en su concesión.

Es importante destacar cómo el beneficiario receptor de la ayuda es la Organización de Productores, si bien, a los efectos finales de este estudio, debe tenerse en cuenta la distinta afectación de la ayuda, en función del destino imperativo de la misma, bien a financiar el programa operativo aprobado (cuyas medidas de gastos o de inversión las adopta la propia organización, sin efectos patrimoniales en los productores asociados, salvo excepciones), bien al pago de las indemnizaciones por retirada de productos, en cuyo caso el beneficiario final de la misma es sin duda el productor asociado, actuando en dicho caso la Organización, como un mero intermediario en el pago.

- *Cuantía y límites de la ayuda comunitaria*

La ayuda comunitaria será igual al importe de las contribuciones financieras efectivamente abonados al “fondo operativo” por los productores asociados a la Organización.

No obstante, dicho importe de la Ayuda se limitará al 50% del importe de los gastos reales efectuados para las financiaciones del programa operativo y de las retiradas específicas.

Además se establecen, como límite máximo de la ayuda, el 4,5% del valor de la producción comercializada por la Organización durante el año anterior, siempre que el total de las ayudas financieras representen menos del 2% del total de volumen de negocios del conjunto de las Organizaciones de productores.

- *Procedimiento de concesión.*

Las organizaciones de productores presentan al FEGA la solicitud de la ayuda, junto con la petición de aprobación del programa operativo, en base a las peticiones tramitadas. El FEOGA determina el importe previsto de la ayuda financiera. El importe definitivo solo se determinará al año siguiente al que se referencien, una vez conocidos los volúmenes efectivos de comercialización, si bien se establece la posibilidad de obtener “anticipos” de ayuda financiera para programas operativos y para pagos parciales por retiradas de productos.

2.2.3. Fondo operativo (artº 15 Reglamento CE nº 220/96 y Rto. CE nº 609/2001, así como Circulares FEGA 39/97, modificada por la nº 11/98).

- Concepto de Fondo operativo

La Organización de Productores que pretenda acceder a las Ayudas económicas comunitarias deberá acordar la constitución de un “fondo operativo” que contabilizará y gestionará ella, a su nombre, por lo que no tendrá personalidad jurídica independiente, pero que debe considerarse como patrimonio afecto a un fin, para lo cual deberá canalizar todas las dotaciones y disposiciones del mismo a través de una cuenta bancaria independiente, destinada exclusivamente a todas las operaciones financieras relacionadas con la realización del programa, la gestión del fondo operativo y la financiación de las retiradas de producto del mercado o, substitutivamente, deberá llevar una cuenta financiera que incluya las cuentas de cada una de las acciones del programa operativo, que permita identificar cada gasto o ingreso correspondiente al fondo operativo, cuenta que deberá auditarse de forma periódica.

- Dotaciones al fondo operativo. Especial determinación de las contribuciones de los productores por partes iguales.

El fondo operativo se nutrirá con las ayudas económicas comunitarias obtenidas a cargo del FEOGA y con las contribuciones financieras efectivas de los productores asociados, establecidas con carácter obligatorio a tal fin, y que se diferencian de las contribuciones establecidas para la financiación de las actividades y gastos ordinarios comercializadores de la organización. Las ayudas comunitarias las hemos analizado en el apartado anterior.

Las contribuciones financieras efectivas al “fondo operativo”, por parte de los productores, se fijarán por la Organización de Productores esencialmente sobre la base del volumen o valor de la producción comercializada o de una combinación de ambos, de modo que todos los productores colaboren en la financiación del fondo operativo, en proporción a la producción aportada por cada uno de ellos; y solo cabe fijar contribuciones

«a niveles distintos para diferentes productos o grupos de miembros con arreglo a criterios objetivos fijados por la organización de productores, teniendo en cuenta, en particular, los distintos niveles de participación en un

programa operativo de los distintos grupos de miembros, siempre que no se menoscabe el carácter colectivo de los programas colectivos y que la contribución de cada afiliado individual del grupo en cuestión se calcule en proporción al volumen o valor de la producción comercializada” (apartado 2 del artº 3 del Reglamento CE 609/2001).»

Y a tal efecto se considera que un programa operativo no tiene carácter colectivo, si un número o proporción considerable de miembros participa en sus acciones y dichas acciones son aprobadas democráticamente por los miembros de la organización de productores.

En conclusión, las contribuciones obligatorias al fondo operativo, impuestas a los productores asociados, se fijan esencialmente en función de los productos aportados individualmente, por cada uno de ellos, para su comercialización por la Organización, pero su cuantía no guarda relación alguna con los mayores o menores beneficios que le puedan reportar las acciones realizadas en desarrollo de los programas operativos propuestos. No obstante, una parte de la contribución al fondo operativo, en principio no determinada en el momento de su aportación, puede acabar correspondiendo a su reversión al propio productor, en la parte correspondiente a la recepción de las indemnizaciones por retirada de productos satisfechas con cargo al fondo y que en su 50% constituyen indemnización de la C.E. y en el otro 50% a recuperación de la contribución aportada (autoindemnización).

- *Destino del “fondo operativo”*

El fondo operativo se destinará exclusivamente a financiar las retiradas de productos que en interés común de la comercialización se acuerde no deben ofertarse en el mercado; y a financiar el “programa operativo” presentado y aprobado por las autoridades locales (en España el FEGA).

Analizamos por separado la regulación de cada uno de los dos destinos posibles del Fondo Operativo.

- “Retiradas de productos” de su comercialización

Existen dos tipos de retiradas de productos: las normales de intervención para determinados productos, con pago total por la U.E., mediante indemnizaciones comunitarias de retiradas, por un lado; y las retiradas específicas, financiadas por los fondos operativos y, por tanto, de pago compartido por la U.E. y las propias organizaciones, por otro.

En todos los casos se trata de medidas adoptadas para regular la oferta de comercialización de los productos, eliminando los excedentes coyunturales que se produzcan en la producción y puedan distorsionar los precios de los mismos.

La utilización del fondo operativo para financiar retiradas del mercado solo será posible si las autoridades nacionales competentes (FEGA) ha aprobado un programa operativo y pueden revestir dos formas que, en ambos casos, se denominan, por la normativa reguladora, como “indemnizaciones”: las compensaciones por retiradas y los complementos por retiradas.

Se establece un límite máximo del 30% del presupuesto del fondo operativo, que puede destinarse a las retiradas acordadas, no pudiendo retirarse del mercado más del 10% de la producción comercializada.

El importe de indemnización por retirada a satisfacer se establece en Orden Ministerial, en un importe de Euros por kilogramo. Se trata en todo caso de cubrir parte de los costes de producción de los productos retirados, pero sin que tal compensación resulte remuneradora,.

Y el destino de los productos que se retiren del mercado está especificado en el artº 30 del Reglamento CE nº 2200/96, estableciéndose, entre otros, la distribución gratuita a obras de beneficencia, a instituciones penitenciarias, escuelas, ONG y, subsidiariamente, utilización para fines no alimentarios o para alimentación animal o, finalmente, para su cesión a industrias de transformación.

1. - Programas operativos

El programa operativo de una organización de productores es una serie ordenada de operaciones y de actividades de lo que se piensa hacer en alguna materia determinada, con las justificaciones del fin y del resultado a obtener y cuya documentación haya sido válidamente aprobada por la autoridad competente (en España el FEGA).

Los programas operativos tendrán una duración mínima de 3 años y máxima de 5 años.

Todo programa ha de contener varios objetivos contemplados en los artº 11.1.b y 15.4.a) del Reglamento CE 220/96, así como las medidas y previsiones contempladas en el artº 15.4.b y c) de la misma disposición anterior. Para una mejor comprensión se indican seguidamente:

- Programaciones de la producción para adoptar la demanda en calidad y cantidad.
- Fomento de la concentración de la oferta y de las ventas.
- Reducción de costes de producción y regularización de los precios de la producción.
- Fomento de prácticas de cultivo, de técnicas de producción y de gestión de los residuos, para protecciones agroambientales, en especial la calidad de las aguas, del suelo y del paisaje, así como para preservar y/o potenciar la biodiversidad.
- Mejoras de la calidad de los productos.
- Incrementos del valor comercial de los productos
- Promociones de consumo.
- Creación de líneas de productos biológicos.
- Fomento de productos integrados, de respeto al medio ambiente y de reducción de retiradas.
- Medidas para utilizar técnicas respetuosas con el medio ambiente en las prácticas del cultivo y en la gestión de materiales usados.
- Inclusión en las previsiones financieras de los medios técnicos y humanos necesarios para garantizar el control del cumplimiento de las normas y disposiciones fosanitarias y de los contenidos máximos utilizados de residuos.

A estos efectos se entiende por “técnicas respetuosas con el medio ambiente”, aquellas que permitan alcanzar los objetivos siguientes: Promover la utilización de prácticas de producción agraria que reduzcan los efectos contaminantes de la agricultura, impulsar una extensificación beneficiosa para el medio ambiente de las producciones vegetales, y fomentar una explotación

de las tierras agrícolas, compatible con la protección y la mejora del medio ambiente, el espacio natural, el paisaje, los recursos naturales, los suelos y la diversidad genética.

Además, debe reseñarse que el artº 3, apartado 3 del Reglamento 609/2001 exige que no se menoscabe el carácter colectivo de los programas operativos, para lo cual, según el artº 7 de la O.M. de 11 de septiembre de 2001, se precisa que todas las acciones propuestas estén abiertas a todos los asociados; que el programa esté aprobado por la asamblea general de la Organización; que en cada acción participe un mínimo de dos socios en Organizaciones de productores con veinte socios o menos y un mínimo de cinco socios para organizaciones con un número de socios superior a veinte; y que, como mínimo un ochenta por cien de los miembros de la organización participe en la ejecución de, al menos, el veinte por cien del programa operativo medido en términos presupuestarios.

Por último, según se desprende de los artº 14 y 15 de la Orden de 11 de septiembre de 2001, hay supuestos especiales en los que las medidas previstas en un programa operativo supongan, no solo inversiones comunes de la organización, sino medidas de mejora de explotaciones individuales, en cuyo caso deberá reseñarse la identificación catastral de las parcelas en que vayan a realizarse las inversiones, así como la identificación de los beneficiarios de las mismas, junto con las medidas adoptadas para obtener el reembolso de la inversión en el caso de que un afiliado cause baja en la organización, considerándose un periodo máximo de amortización de la inversión de ocho años.

3.- NATURALEZA JURIDICA Y CONTABLE DE LAS OPERACIONES DE DOTACIÓN Y DISPOSICION DEL FONDO OPERATIVO

3.1. Las contribuciones al Fondo Operativo de los productores asociados

3.1.1. Naturaleza jurídica

Se ha discutido por la doctrina científica cual es la naturaleza jurídica de estas contribuciones que, según hemos visto, tienen un carácter obligatorio, según los estatutos de la Organización de Productores a la que se asocian voluntariamente tales productores y que se diferencian de las contribuciones que, también con carácter estatutario, están obligados a hacer para la financiación de los gastos ordinarios de la Organización.

Se trata así del pago de unas cuotas asociativas que tienen como fin la financiación de los gastos de la Organización, necesarios, bien para el funcionamiento del fin esencial de comercialización en común de la producción total aportada, bien para el funcionamiento del “fondo operativo”.

Y también se trata de la asunción, por el productor, de un gasto, a cambio de que la Organización de productores, en unión y por partes iguales con la CE, puedan acometer los objetivos comunes que se plantean en cada programa operativo y que redundan en la mejora colectiva del sector.

No se trata, como se ha pretendido por parte de la doctrina, de una aportación societaria a la sociedad o cooperativa, lo que obligaría a considerar que el productor detenta unos derechos sobre el patrimonio societario o cooperativo, ni tampoco se trata de un préstamo a contabilizar en la Organización como saldo deudor en su pasivo y abocado a su devolución.

Tampoco se trata, como veremos ha interpretado la Administración Tributaria en alguna de sus consulta, de que la contribución al Fondo Operativo sea el “pago anticipado” de unas concretas prestaciones de servicios o unas entregas de bienes que la Organización va a hacer de forma diferida, al ejecutar el programa operativo, mediante medidas de gastos o inversión de interés colectivo que, indudablemente, benefician al productor, al igual que benefician al socio de un club las acciones de una asociación deportiva o cultural, o, de forma más identificativa, al igual que ocurre con las cuotas satisfechas por los empresarios a las asociaciones patronales o los empleados a los sindicatos o los afiliados a un partido político.

Las contribuciones sí son, pues, contraprestación globalizada de los servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos, que la Organización no presta fundamentalmente de forma individualizada, sino que el beneficiario es el colectivo que representan.

No obstante, el pago de la contribución al Fondo Operativo, también retribuye unas determinadas prestaciones individualizadas de la Organización de productores, como es el caso de la financiación, con el patrimonio común (de origen mixto subvencionado por CE y financiado por los propios asociados), de las indemnizaciones que se reciben en el caso de retiradas de producto que el sector considera deben retirarse del mercado y que por eso mismo dejan de tener valor de mercado alguno.

3.1.2. Tratamiento contable

El tratamiento contable de las contribuciones realizadas por los productores en favor del Fondo operativo debe estar acorde con la naturaleza jurídica que hemos reconocido tienen, identificándolas con el pago de una cuota asociativa, que no otorga más derechos al pagador, que los derivados del desarrollo del programa operativo; y que en ningún caso representa aportación de recursos propios, capitalizables en la Organización, ni tampoco recursos prestados, con derecho a su devolución o reintegro.

Y en tal sentido el Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas ha declarado, en su contestación a Consulta del 7 de agosto de 1997, planteada por la Federación Española de Asociaciones de Productores Exportadores de Frutas y Hortalizas, lo siguiente.

«Las contribuciones financieras de los productores y las ayudas económicas comunitarias deberán registrarse como ingresos de la Organización de acuerdo con el devengo, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera que derive de las mismas. En aquellos casos en que estas financiaciones se destinen a programas operativos o planes de acción para la propia Organización de Productores, se contabilizarán como “ingresos a distribuir en varios ejercicios” y se imputarán a resultados, dependiendo de su finalidad, de forma correlacionada con los gastos que se deriven de los citados programas operativos o planes de acción.»

Y respecto al tratamiento contable de las contribuciones financieras al Fondo Operativo, desde el punto de vista del productor pagador, el ICAC en su consulta declara que

«en tanto estas no supongan un derecho para el Producto Asociado, deberán registrarse por el mismo como un gasto, pudiendo utilizarse para su registro una cuenta del subgrupo 65 “Otras Gastos de Gestión”.

Y según hemos razonado, el pago de la contribución financiera no otorga al productor ni un derecho de crédito, ni un derecho de participación en el patrimonio social, teniendo únicamente como contrapartida el disfrute de las actuaciones realizadas por la Organización en interés colectivo, a través del desarrollo del programa operativo.

Y téngase en cuenta que incluso en aquellas inversiones realizadas por la Organización que impliquen mejora de las explotaciones individuales, la propia normativa reguladora reconoce que dichas mejoras son de titularidad comunitaria, como lo demuestra el hecho de que se establece que si el afiliado beneficiario causa baja en la Organización debe proceder al reembolsos, esto es, a la restitución de la inversión.

En conclusión, la contribución del productor al Fondo Operativo, supone un gasto para su pagador y un ingreso (periodificable en función de su destino) para la Organización titular del Fondo Operativo.

3.2. Las ayudas comunitarias al Fondo Operativo. Consideración especial de las destinadas a la retirada de productos.

Las ayudas comunitarias al Fondo Operativo, en principio deben considerarse subvenciones otorgadas por el FEOGA a la Organización de Productores, si bien es importante aclarar, por su posterior repercusión tributaria, que su concesión no puede calificarse de “vinculada directamente al precio” de las operaciones subvencionadas ya que su cuantía no se establece en función del número de unidades entregadas o al volumen de servicios prestados.

En efecto, según las normas reguladoras, los servicios a prestar por la Organización, con los fondos operativos, son actuaciones tendentes a ordenar, la oferta de comercialización de los productos, que no tiene nada que ver con el volumen de producción comercializada por ella, magnitud que cumple solo una función de determinación de límite máximo de ayuda comunitaria a conceder a un determinado programa operativo. Y es que la subvención vinculada al precio, tiene que tener una relación entre la cuantía concedida y el número de unidades entregadas o al volumen de los servicios prestados (por ejemplo subvención al precio de cada billete de metro vendido), relación que no se da en este caso.

Otra cosa es considerar que la subvención recibida, deba ser calificada como subvención a la explotación, en la medida que financie gastos corrientes del ejercicio y subvención de capital, cuando financien activos.

Por último, debemos distinguir la parte de ayuda comunitaria que no va a financiar el programa operativo sino que se concede, desde su origen, en concepto de indemnización otorgada, no a

la organización, sino al productor asociado, para compensarle de la pérdida de valor de mercado que se produce por el hecho de la retirada de producto aprobado por la autoridad local.

A la vista de lo anterior podemos ya considerar, según lo expresado en la Consulta del ICAC, que la ayuda comunitaria recibida por la Organización de Productores es un ingreso para ella que se contabilizará como “ingresos a distribuir en varios ejercicios”, imputándose a los resultados, dependiendo de su finalidad, de forma correlacionada con los gastos que se deriven de los programas operativos, distinguiendo así según se deba calificar como subvención a la explotación o subvención de capital.

Sin embargo, la parte de la ayuda de que se destine a financiar la retirada de productos del mercado deberá considerarse que se concede directamente al productor, como indemnización (así se califica por la directiva comunitaria) por lo que, habiendo actuado la Organización como un mero intermediario en el pago de la misma, deberá esta considerar gasto su entrega al real destinatario de la misma, siendo, lógicamente, ingreso para el citado productor, contabilizándose, según el ICAC, “como ventas, formando parte, en su caso, de la cifra de negocios”.

3.3. Operaciones de ejecución del programa operativo.

Las adquisiciones de bienes de servicios que contrate la Organización de Productos con terceros, en ejecución del programa operativo, tendrán el carácter (y se contabilizarán, según el ICAC) como gasto o alternativamente como un activo, dependiendo de la naturaleza de la aplicación de la financiación.

De acuerdo con lo anterior, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias de cada ejercicio en la Organización de Productores, reflejará la composición del resultado del ejercicio y a partir de este se pondrá de manifiesto el incremento o la disminución del citado Fondo Operativo.

Y, en lo único que no consideramos de aplicación lo expresado por el ICAC, es en cuanto a la hipótesis de que existan programas operativos con repercusión en el patrimonio de los propios productores ya que, según hemos comentado, la titularidad patrimonial de las mejoras la sigue detentando la Organización, hasta el punto de que en caso de baja del productor deberá éste reintegrar el importe de la inversión. Y eso ocurrirá en el caso no muy generalizado de acciones

de interés general para la Organización que, repercuten en los patrimonios o activos privados de los miembros, como es el caso, por ejemplo, de transformaciones de cultivos al aire libre, en cultivos de invernadero, fomento de producciones integradas y de luchas biológicas, fomento de riegos o de abonos controlados, etc. Y ya decimos que lo normal es que el desarrollo de un programa operativo se concreta, bien en acciones comunes o naturaleza no patrimonial, de alcance o extensión general como: promociones del consumo, investigación de nuevas variedades, fomento de mejoras en la calidad, medidas de control de calidad, etc.; bien en acciones comunes de alcance o extensión general con repercusión en el patrimonio común de la Organización, como es el caso de instalación de cámaras frigoríficas, instalaciones de selección y acondicionamiento de productos, etc.

4.- CALIFICACIÓN FISCAL DE LAS OPERACIONES RELACIONADAS CON LA DOTACIÓN Y DISPOSICIÓN DEL FONDO OPERATIVO.

De acuerdo con la naturaleza jurídica y el tratamiento contable que hemos estudiado en el apartado anterior podemos ya proceder a la calificación fiscal de las operaciones relacionadas con la dotación y disposición del Fondo Operativo.

4.1. Calificación fiscal de las contribuciones financieras del productor asociados al Fondo Operativo.

4.1.1. Fiscalidad directa

4.1.1.1. Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas de los productores asociados.

Para los productores asociados que tributan por Impuesto sobre Sociedades o en estimación directa por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el pago de la contribución financiera al Fondo Operativo representa un gasto fiscalmente deducible ya que contablemente lo ha calificado el ICAC como gasto.

En el caso de productores asociados, personas físicas, acogidas al régimen de estimación objetiva no pueden deducir tales contribuciones financieras, como ningún otro gasto ya que, el rendimiento neto correspondiente a la actividad agrícola o ganadera sujeta a dicho régimen, se obtienen aplicando, a los ingresos, incluidas subvenciones o

indemnizaciones, el “índice de rendimiento neto” que se asigna a cada cultivo o explotación en la Orden reguladora, por lo que el resultado gravable se supone que ya ha tenido en cuenta todo tipo de gastos deducibles.

4.1.1.2. *Impuesto sobre Sociedades de la Organización de Productores.*

Para la Organización de productores el percibo de las contribuciones financieras satisfechas por los productores asociados representa un ingreso gravable, si bien su imputación al ejercicio tendrá en cuenta su correlación con los gastos que va a financiar, según la naturaleza de “ingresos a distribuir en varios ejercicios” que le atribuye el ICAC.

4.1.2. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Las contribuciones financieras del productor asociado al Fondo Operativo se deben considerar contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas, efectuadas por la Organización de Productores, aunque tales prestaciones y entregas no tengan una asignación específica, sino que se concretan en los beneficios generales que reportan a los asociados las acciones comunes realizadas en desarrollo del programa operativo del Fondo.

En este sentido, obsérvese cómo el apartado 12^a del artº 20.1 de la Ley del IVA reconoce la sujeción al mismo de las contraprestaciones representadas por las cuotas satisfechas por todo tipo de miembros de asociaciones, colegios profesionales, Cámaras Oficiales, Organismos patronales, sindicatos, etc., sin perjuicio de que se aplique o no la exención rogada que, en tal precepto se establece, para el caso de entidades sin fines lucrativos, que entendemos no es el caso de las asociaciones a una Organización de Productores.

En consecuencia, la Organización de Productores debe repercutir y facturar IVA a sus asociados, debiendo estos soportar dicho impuesto, el cual se podrá recuperar en concepto de IVA deducible, salvo en el caso de productores acogidos al régimen simplificado o al régimen especial de la agricultura ya que ni en uno ni en otro régimen se deducen las cuotas de IVA soportado.

4.2. Calificación fiscal de las ayudas comunitarias recibidas por el Fondo Operativo.

En el Impuesto sobre Sociedades las ayudas comunitarias recibidas por la Organización de Productores con destino al Fondo Operativo tienen la consideración de “ingresos a distribuir en varios ejercicios”, en la misma forma estudiada para el caso de la percepción de las contribuciones de los productores asociados.

Y por lo que se refiere al IVA a liquidar por la Organización de Productores, atendida la calificación jurídica y contable que hemos atribuido en el apartado 3 anterior a las ayudas comunitarias, habrá que considerar que las mismas representan subvenciones no vinculados al precio de las operaciones sujetas, por lo que no deberán incorporarse a base imponible alguna, ya que tampoco van a implicar reducción del precio de ninguna entrega de bienes ni de ninguna prestación de servicios, sino que con ella, la Organización de Productos va a adquirir bienes o servicios que representan, bien gastos a ella imputables o bien activos cuya titularidad no se cede a los asociados.

Por otra parte, a las citadas ayudas comunitarias les será de aplicación la exclusión de cómputo en la regla de prorrata establecida en el artº 104,2 de la Ley del IVA y reconocida a subvenciones que, no integrando la base imponible, estén financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria.

4.3. Las indemnizaciones percibidas por los productores por la retirada de productos.

4.3.1. Retirada de productos realizadas por la Organización de productores.

Una parte del fondo operativo se destina a financiar las retiradas de productos del mercado, mediante el pago de una compensación de retirada y de un complemento de la indemnización comunitaria de retirada.

En el punto anterior ya hemos visto la naturaleza indemnizatoria de ambas compensaciones, razón por la cual debemos considerar aplicable la norma del apartado 3 del artº 78 de la Ley del IVA, según la cual no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que por su naturaleza y función no constituyen contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

Además, tampoco podrá considerarse que existe una operación de autoconsumo, por entrega de bienes empresariales sin contraprestación, ya que el valor de mercado de dichos bienes se

ha envilecido, precisamente por su retirada del mismo, razón por la cual, aunque se considerara de aplicación la norma de determinación de la base imponible aplicable a tales autoconsumos (artº 79.3 LIVA), tendríamos que considerar que el valor de los bienes, en el momento de su entrega, sería cero, a consecuencia de la alteración experimentada “como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento o cualquier otra causa”.

Por último, si atendemos al origen de los fondos utilizados en el pago de la indemnización, veremos que un 50% corresponde a la ayuda económica comunitaria que tiene, en ese caso, como destinatario efectivo, al productor al que se le retira el producto, en cuyo supuesto siempre le sería de aplicación la norma correspondiente a la exclusión de la base imponible de la subvenciones no vinculadas al precio, ya que su importe se fija precisamente en atención a la ausencia de precio por pérdida de valor, sin que tampoco tenga que computarse dicha subvención a efectos de la fijación de la prorrata, al estar financiada con cargo al FEOGA (artº 104.b LIVA). Y en el otro 50% la indemnización satisfecha procede, según su origen, de los propios fondos aportados por el productor indemnizado, por lo que todo lo más sería un reintegro de su propia aportación.

Esta última exclusión de la base imponible de la parte de las contribuciones financiera aportadas por los productores para esa finalidad de retirada de los productos, se admite en el Informe de la Agencia Tributaria de 2 de octubre de 2002, si bien difiere de nuestra apreciación, al considerar que sí que tributa por IVA la parte de la ayuda comunitaria abonada por las Organizaciones para la retirada de los productos. No obstante, entendemos que no es ajustada a derecho la interpretación de la Agencia sobre el cómputo en IVA de dicha entrega indemnizatoria y de procedencia FEOGA.

Por lo que se refiere al impuesto directo, el cobro de la indemnización de retirada por el productor siempre, se considerará ingreso computable fiscalmente, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF en estimación directa; e, incluso, en la modalidad de estimación objetiva de este último impuesto recordemos que la Orden reguladora de los Índices o módulos establece que el rendimiento neto se obtiene multiplicando, el volumen total de ingresos “incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones que correspondan a cada uno de los cultivos o explotaciones”, por el “índice de rendimientos netos “que corresponde a cada uno de ellos. En cambio, a efectos del IVA, a los sujetos pasivos incluidos en el régimen simplificado no les afecta, para el cálculo de la cuota a ingresar, el

importe de las subvenciones y de las indemnizaciones, ya que se excluyen del volumen total de ingresos que se toma como base para aplicar el “índice de cuota a ingresar”. Y por último, en el caso de sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, al no estar obligados a liquidar el IVA, las financiaciones obtenidas del Fondo Operativo no tienen efecto alguno en dicho régimen especial.

Por otra parte, como sabemos, en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se tiene derecho a percibir una compensación en las adquisiciones de bienes y servicios, compensación establecida hoy en día, por el artº 130.5 de LIVA, en el 8% del precio de venta de los productos o servicios señalados en la norma. Sin embargo, no parece que se pueda cobrar dicha compensación por la financiaciones obtenidas del Fondo Operativo, relativas a las retiradas de los productos, ya que según hemos dicho no tienen el carácter de precio, sino de indemnización que compensa el no percibo del mismo.

4.3.2 Entrega a terceros, por la Organización de Productores, de los productos retirados del mercado.

La norma comunitaria aplicable, según ya vimos, establece unos destinos posibles de los productos retirados que en su mayoría consiste en su distribución gratuita a obras de beneficencia y destinos similares. Pues bien, dichas entregas, aunque se consideren sujetas al IVA, sin embargo, en cuanto gratuitas, tendrían que considerarse autoconsumos cuya base imponible, según el artº 79.3 de la Ley del Impuesto, tendría que cifrarse en el coste de adquisición, que para la Organización de productores es de cero pesetas, en base precisamente a su retirada del mercado, ya que lo que se entrega a cambio, hemos visto, que en un 50% es ayuda comunitaria, de carácter indemnizatorio (que a su vez no integra la base imponible de su adquisición por la Organización del Producto); y en su otro 50%, es una devolución de la contribución financiera aportada por el productor con ese fin.

4.4. Operaciones de desarrollo de los programas operativos

Se trata de las adquisiciones de bienes y servicios que, financiadas con recursos del Fondo Operativo, realiza la Organización de Productores, para el desarrollo del programa operativo, las cuales, tendrán, como transmitente, a terceros ajenos a los miembros de la misma, por lo que registrará el régimen normal del IVA, debiendo soportar la Organización la repercusión de las

cuotas que consten en las facturas satisfechas, las cuales tendrán el carácter deducible que corresponde a tales adquisiciones.

5.- CONCLUSION

En la ponencia expuesta se ha considerado la interpretación que el autor considera más ajustada a derecho, a la vista de las normas reguladoras.

En tal sentido, somos conscientes de que las conclusiones que se han obtenido de dicha interpretación no se ajustan a las que se desprenden de las contestaciones a consulta emitidas por la Administración Tributaria, ni tampoco con las defendidas en una parte de la doctrina científica que hemos considerado, razón por la cual deberá tomarse como una propuesta que facilitaría la toma de una postura unitaria por el sector, lo que evitaría los riesgos de indefinición interpretativa de la que actualmente se disfruta.

Téngase también en cuenta, para mayor dificultad, el hecho de que todas las consultas de la Administración Tributaria considerados, son anteriores a la supresión, hecha por la Ley 14/2000, del segundo párrafo del apartado 3º del artº 78.2 de la Ley del IVA, por el cual se excluía del concepto de contraprestación a las subvenciones comunitarias financiadas con cargo al FEOGA, razón por la cual, de no admitirse nuestra tesis de que las subvenciones percibidas como ayuda comunitaria a las operaciones del Fondo Operativo no están directamente vinculadas al precio, tendría que modificarse la tesis defendida en las citadas consultas, referente a la exclusión en base de tales subvenciones, lo cual añade un grado más a la indefinición tributaria existente para estas operaciones.

IV.- EL PAGO ANTICIPADO DE LAS “RESTITUCIONES” A LA EXPORTACION DE PRODUCTOS AGRICOLAS COMUNITARIOS: Obligación de reintegro de su cobro, en caso de incumplimiento del plazo de salida de la mercancía por problemas aduaneros de justificación de su efectiva exportación.

1.- CONCEPTO DE “RESTITUCION” A LA EXPORTACION

Las “restituciones” a la exportación de productos agrícolas comunitarios constituyen una ayuda económica del FEOGA, concedida a los productores agrícolas, que presuponen una devolución

de costes interiores con objeto de que puedan concurrir competitivamente, a los mercados mundiales.

Constituyen así, tales restituciones, una parte integrante del régimen de precios, que se considera indispensable establecer para la existencia de una organización común de mercado, y que hacen posible la presencia, en los mercados mundiales, de los productos comunitarios que soportan un coste de producción más elevado que los productos ofertados por terceros países.

A continuación extractamos, de la página Web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, las principales características de estas ayudas comunitarias:

El valor o importe de la restitución a la exportación se establece por la Comisión de la CE, como diferencias entre los precios del mercado interior comunitario, en la zona que se estime oportuno considerar, y el precio de mercado mundial.

En virtud del principio de solidaridad financiera que supone la participación conjunta de todos los Estados miembros en los costes derivados de las medidas aplicadas a las organizaciones comunes de mercados agrícolas, las restituciones se satisfacen con cargo a fondos comunes, y en concreto con cargo a los recursos del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola Sección Garantía.

Las restituciones a la exportación de productos agrícolas se establecen por el Consejo dentro de los Reglamentos que crean las distintas organizaciones comunes de mercado. El Reglamento-Base (CEE, nº 565/80 de 4.3.1980, establece qué productos pueden beneficiarse de una restitución cuando así lo aconseje la situación de los mercados.

Para tener derecho a la restitución, los productos agrícolas deben cumplir determinadas condiciones, en particular en relación con su origen. Según los Reglamentos de las respectivas OCM, el producto debe ser de origen comunitario o bien estar despachado a libre práctica antes de beneficiarse de la restitución, en cuyo caso, la restitución, estaría limitada al importe de los derechos satisfechos.

Se consideran en libre practica los productos procedentes de países no comunitarios, respecto de los cuales se hayan cumplido las formalidades de importación en la Comunidad y percibido los derechos de aduanas y cualquier otra exacción de efecto equivalente.

2. PROCEDIMIENTO GENERAL DE APLICACION

Los criterios generales para la concesión de restituciones y las modalidades específicas para la determinación de su cuantía se establecen, para cada sector agrícola, dentro de su reglamentación particular y varían de unos sectores a otros.

Los Reglamentos sectoriales establecen los elementos que han de tenerse en cuenta para la fijación de las restituciones. Estos elementos son:

- Situación de los precios y perspectiva de evolución.
- Disponibilidad del producto en el mercado mundial y en la Comunidad.
- Necesidad de exportar para dar salida a los excedentes.
- Posibilidad de venta en el mercado mundial.

Los tipos de las restituciones son los mismos en toda la Comunidad.

La fecha a tomar en consideración par la determinación de la restitución es, con carácter general, la fecha en que se solicitan o autoriza, según los casos, el correspondiente certificado de exportación. En aquellos casos en que no es obligatoria la prefijación de la restitución, la fecha que deberá tenerse en cuenta será la de admisión de la declaración de exportación.

Las cuantía de las restituciones se publican periódicamente, mediante Reglamentos de la Comisión, variando la periodicidad, en cada caso, con las peculiaridades de los mercados de los diferentes productos.

3.- REQUISITOS PARA LA CONCESION DE LAS RESTITUCIONES

Para que una restitución puede se concedida, se requiere que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que se hayan realizado las formalidades aduaneras de exportación.
- Que el producto haya salido del territorio aduanero de La Comunidad.

- Que en determinados casos, se justifique la llegada a destino. Por ejemplo cuando la restitución es diferenciada en función del país a donde se exporte.
- Que los productos sean de calidad sana, cabal y comercial y cuando se destinan al consumo humano, su utilización para tal fin no esté disminuida debido a sus características o estado.

Analizaremos cada una de estas condiciones.

3.1. Cumplimiento de las formalidades aduaneras de exportación.

Se entiende por día de exportación, aquel en que tiene lugar la aceptación de la declaración de exportación presentada ante la Aduana de control del depósito aduanero en el que se introduzcan las mercancías transitoriamente hasta su partida a destino.

Una vez admitido el DUA y a solicitud del interesado, los servicios de aduanas expedirán la correspondiente fotocopia diligenciada del ejemplar 1. A los efectos de solicitar ante el FEGA el pago de la correspondiente ayuda.

3.2. Salida del territorio aduanero de La Comunidad

El Reglamento 800/99 define la noción de exportación fuera de la Comunidad como la “salida del territorio aduanero de la Comunidad”, por lo que, en la generalidad de los casos en que exista anticipo, esta salida equivale a la salida del depósito aduanero en el que han permanecido para poder gestionar y cobrar el mismo.

3.3 Justificación del destino

El pago de la restitución, en determinados casos, estará subordinado a la prueba de que el producto haya alcanzado el destino previsto.

El producto se considerará importado cuando se hayan cumplido las formalidades aduaneras de despacho a consumo en el país tercero.

El exportador deberá presentar como prueba uno de los siguientes documentos:

- Documento de despacho a consumo en el país tercero.
- Copia del documento de descargo emitido en el país tercero.
- Certificado de recepción expedido por un organismo oficial del país tercero, en el caso de que se trate de una compra por este país o en el caso de una ayuda alimentaria.

3.4. Características del producto.

El Reglamento 800/900 establece que solo podrán concederse restituciones por productos que se encuentren en una de las situaciones contempladas en el artículo 9, apartado 2, del Tratado, es decir, que sean de origen comunitario o que están a libre práctica en la Comunidad. En este último caso, la restitución estará limitada al importe de los derechos de importación satisfechos en el momento de la importación. Además el laboratorio Central de Aduanas deberá certificar la calidad exigida al tipo de producto a exportar.

4.- PAGO ANTICIPADO DE LAS RESTITUCIONES.

El procedimiento general de pago de las restituciones da lugar a que el exportador soporte la carga financiera que supone el no percibir las restituciones hasta la presentación de las pruebas exigidas. Con objeto de evitar esta carga, facilitando así la financiación de las exportaciones, existe la posibilidad de cobrar la restitución tan pronto como se acepta la declaración de exportación por los servicios de Aduanas, sin necesidad de esperar la salida física de la mercancía del territorio comunitario.

Dicho anticipo se realizará en las condiciones indicadas en los artículos 24 y del Reglamento CEE 800/99, previa garantía del cumplimiento de la exportación y eventualmente, de su llegada a destino, mediante aval del 110% del anticipo solicitado.

Con ello se consigue una prefinanciación de la exportación, por cuanto el operador dispone de 60 días entre la fecha de aceptación de la declaración aduanera y la salida física de la mercancía.

El Reglamento 565/80 del Consejo, estableció dos sistemas de pago anticipado: el sistema de pago anticipado por productos destinados a ser exportados tras su transformación bajo control aduanero y el pago anticipado de productos destinados a la exportación después de haber sido introducidos en depósito aduanero o zona franca.

Y es precisamente en ese segundo sistema de pago anticipado, basado en la introducción de los productos en un depósito aduanero, o zona franca, con la condición de que al término del plazo de 60 días establecido habrán de haberse cumplido todos los requisitos exigidos referentes a su efectiva exportación y llegada a destino, cuando surgen los problemas que interesa destacar en este informe, con objeto de que puedan establecerse las medidas legislativas y reglamentarias necesarias en nuestro país, para evitar un, a veces inevitable, retraso, que obliga no solo al reintegro de la “restitución comunitaria”, sino incluso a los recargos de devolución específicamente avalados.

5. CAUSAS MAS HABITUALES DEL INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO DE EXPORTACION QUE CONLLEVA EL REINTEGRO DEL PAGO ANTICIPADO DE LA “RESTITUCION”.

5.1. Imposibilidad de aportar un informe de calidad, contradictorio con el emitido por el Laboratorio Central de Aduanas.

Según hemos visto en el epígrafe 3 anterior, uno de los requisitos exigidos para la concesión de las “restituciones” es la certificación de calidad y origen de las mercancías, razón por la cual debería establecerse, como garantía de los derechos del productor agrícola, la posibilidad de poder aportar un informe dirimente, emitido por otro laboratorio homologado, distinto del Centro de Aduanas.

5.2 Interpretación amplia del concepto “fuerza mayor”, como causa justificada del retraso en la salida de la mercancía del territorio aduanero de la Comunidad.

El artº 1105, del Código civil establece que fuera de los casos expresamente mencionados por la Ley, y de aquellos en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos fueran inevitables.

Y si bien, el artº 1575 de ese mismo Código restringe lo que se entiende por casos fortuitos extraordinarios, limitándolos a “incendio, guerra, peste, inundación insólita, langosta, terremoto u otro igualmente desacostumbrado, y que los contratantes no haya podido prever”, sin embargo, debería admitirse que si el retraso en la salida de una mercancía del territorio comunitario, se debe, por ejemplo, a la avería en el barco que ha de transportarla, no se

considere existe causa determinante de la pérdida de la “restitución” comunitaria y con ello del reintegro del pago anticipado de la misma.

5.3. Justificación de destino a un país tercero.

El pago de la restitución, en determinados casos, está subordinado a la prueba de que el producto haya alcanzado el destino previsto. Y ese hecho se justifica, normalmente, con los documentos de importación, al país tercero de destino, de la exportación comunitaria, una vez realizadas las formalidades aduaneras de “despacho a consumo” en dicho país.

Pero es un hecho de que en países del Cono africano, la obtención en plazo del certificado de “puesta a consumo”, a emitir por unas autoridades que, o no tienen un procedimiento regulado para ello, o que no tienen siquiera un organismo que tenga tales competencias, se hace simplemente imposible. De ahí que tendrían que admitirse unas pruebas alternativas que aseguren el hecho de la exportación, como podría ser, por ejemplo, un certificado de llegada del barco a destino.