INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto 3/86 *

I. Hechos y procedimiento

A. *Marco jurídico del asunto*

1. La normativa comunitaria

El apartado 1 del artículo 25 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios, prevé la facultad de aplicar a los productores agrícolas un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado.

A tenor de lo previsto en el apartado 3 de la misma disposición, los Estados miembros establecerán porcentajes a tanto alzado de compensación y los comunicarán a la Comisión antes de aplicarlos. Estos porcentajes se determinarán sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado en los tres últimos años, sin que puedan tener por efecto que el conjunto de agricultores sometidos al régimen de tanto alzado puedan recibir devoluciones superiores a las cargas fiscales del Impuesto sobre el Valor Añadido precedente.

Se prevé, por otra parte, que los Estados miembros estarán facultados para establecer porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados para las explotaciones forestales y los distintos subsectores de la agricultura y de la pesca.

Por último, el apartado 5 de la misma disposición establece que los porcentajes a tanto alzado se aplicarán a los precios, libre de impuestos, de los productos agrícolas que los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado hayan entregado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos a dicho régimen, y de aquellas prestaciones de servicios agrícolas que hayan efectuado a sujetos pasivos que no sean agricultores sometidos al mismo régimen.

2. La normativa nacional objeto del litigio

En virtud del artículo 34 del Decreto del Presidente de la República nº 633, de 26 de octubre de 1972 (GURI nº 292, de 11.11.1972), por el que se establece el Impuesto sobre el Valor Añadido, la República Italiana estableció un régimen de tanto alzado aplicable a los productores agrícolas. Dentro de este régimen, el legislador hizo uso de la facultad contemplada en el párrafo 2 del apartado 3 del artículo 25 de la citada Directiva, fijando una serie de porcentajes a tanto alzado de compensación diferenciados para los distintos subsectores de la agricultura y por grupos de productos.

Por Decreto ministerial de 25 de febrero de 1983 (GURI nº 58, de 1.3.1983), el tipo de porcentaje a tanto alzado se fijó en el 14 %, a partir del 1 de marzo de 1983, para la carne bovina y porcina, así como para la leche fresca no concentrada ni azucarada. Este tipo representa una disminución del tipo de reintegro a tanto alzado de 15 %, aplicado con anterioridad a estas tres categorías de productos en virtud de la Ley nº 889, de 22 de diciembre de 1980 (Decreto ministerial de 5 de enero de 1981)

* Lengua de procedimiento: italiano.

B. *Antecedentes del litigio*

Mediante carta de 21 de diciembre de 1981, la Comisión informó al Gobierno italiano que el régimen a tanto alzado aplicable a los productores agrícolas, instaurado en Italia con arreglo a lo dispuesto en el artículo 34 del Decreto del Presidente de la República nº 633, ya citado, no se adecuaba al apartado 5 del artículo 25 de la Sexta Directiva IVA, en la medida en que no se excluyen del régimen las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en beneficio de otro agricultor acogido al régimen a tanto alzado. La Comisión, por otra parte, hizo constar que el porcentaje a tanto alzado de compensación del 15 % fijado para la carne bovina y porcina, así como para la leche fresca, implicaba un reintegro a tanto alzado claramente superior a la carga fiscal del IVA soportado y que el cálculo efectuado por las autoridades italianas no era de recibo. Señalaba, por último, la Comisión que el período de referencia considerado era sólo de un año, cuando la Sexta Directiva contempla un período de referencia de tres años, y que se había tenido en cuenta a todos los agricultores, cuando únicamente deben utilizarse los datos macroeconómicos relativos a los agricultores acogidos al régimen de tanto alzado. En la misma carta, y de conformidad con el artículo 169 del Tratado CEE, la Comisión requirió al Gobierno italiano para que presentara sus observaciones en un plazo de dos meses.

El Gobierno italiano respondió a esta carta mediante dos notas, de 26 de junio y 8 de noviembre de 1982, que se transmitieron a través de la representación permanente de Italia ante las Comunidades Europeas. En estas notas, el referido Gobierno admitía que los cálculos correspondientes al período trienal 1978-1980, realizados subsector por subsector, habían permitido constatar una «ligera sobreestimación del porcentaje a tanto alzado de compensación del IVA soportado para los sectores bovino y porcino». El Gobierno se declaraba dispuesto a reducir el tipo de compensación fijado para este subsector. Afirmaba, por otra parte, dicho Gobierno que las características de las explotaciones ganaderas italianas eran muy distintas a las de otros países de la Comunidad por el elevado nivel de los costes de producción y, por consiguiente, del IVA soportado.

El Gobierno italiano señalaba que en Italia existía un gran número de pequeñas explotaciones cuya escasa producción se destinaba al consumo familiar y no se comercializaba. Las pequeñas explotaciones ganaderas, que cuentan, por ejemplo, con un ejemplar de ganado vacuno y otro de porcino, apenas utilizan elementos productivos sujetos al IVA, de forma que los elementos productivos imputados a la ganadería a nivel macroeconónómico no hacen referencia a todo el sector, sino sólo a una fracción del mismo.

Tras constatar que, al cabo de un año, el Gobierno italiano no había reducido el porcentaje a tanto alzado de compensación fijado para los tres productos de que se trata, y que, a falta de datos estadísticos agrupados por sector y basados en documentos justificativos oficiales, no era posible adoptar una postura definitiva y precisa sobre los cálculos relativos a la ganadería, la Comisión decidió emitir un Dictamen motivado, con fecha de 25 de marzo de 1985, en el que requería a la República Italiana para que adoptara las medidas necesarias para adecuarse a dicho dictamen en un plazo de un mes, a partir de la notificación de éste.

Hasta el presente, el Gobierno italiano no ha cursado respuesta a este Dictamen motivado. No obstante, y dentro de las consultas técnicas mantenidas con los servicios de la Comisión acerca de los cálculos y la metodología aplicables en materia de recursos propios, las autoridades italianas hicieron llegar, mediante carta de 12 de julio de 1985 de la representación permanente de

Italia, unos cálculos nuevos para los años 1979 a 1982 en relación con los reintegros agrícolas a tanto alzado. La Comisión reaccionó a estos nuevos cálculos mediante carta de 18 de septiembre de 1985, dirigida a la Representación permanente de Italia.

C. *Fase escrita del procedimiento*

Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 9 de enero de 1986, la Comisión interpuso el presente recurso.

La fase escrita siguió su curso normal. Visto el informe para la vista y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba. No obstante, el Tribunal de Justicia formuló determinadas preguntas a las partes, que éstas respondieron dentro de los plazos señalados.

II. Pretensiones de las partes

La *Comisión* solicita al Tribunal que:

— declare que, al establecer y mantener en vigor un régimen a tanto alzado incompatible con lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 25 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, por lo que respecta tanto al desconocimiento de los límites impuestos para esta disposición como a los porcentajes de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicables a los productores de carne de buey y de cerdo, así como de leche fresca, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CEE y de la citada Directiva;

— condene en costas a la República Italiana.

La *República Italiana* solicita al Tribunal que:

— desestime el recurso interpuesto por la Comisión;

— condene en costas a la parte demandante.

III. Motivos y alegaciones de las partes

La Comisión aduce tres aspectos en los que considera que la República Italiana no ha respetado la citada Directiva, imputándole, en primer lugar, haber utilizado datos macroeconómicos no conformes al apartado 3 del artículo 25 de la citada Directiva; en segundo lugar, haber sobrevalorado los porcentajes a tanto alzado de compensación fijados para la carne bovina y porcina y para la leche; y, en tercer lugar, no haber excluido del régimen de compensación a tanto alzado las entregas y prestaciones de servicios destinados a aquellos agricultores acogidos al régimen a tanto alzado.

A. *Sobre el motivo basado en la utlización de datos macroeconómicos no conformes al apartado 3 del artículo 25 de la citada Directiva*

Señala, en primer lugar, la *Comisión* que, a tenor de lo previsto en el apartado 3 del artículo 25 de la Directiva, «los porcentajes se determinaron sobre la base de los datos macroeconómicos relativos exclusivamente a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado en los tres últimos años». Ahora bien, la práctica seguida por las autoridades italianas consiste en emplear datos

macroeconómicos relativos al conjunto de la actividad agrícola para el cálculo de la carga fiscal que han debido soportar los agricultores acogidos al régimen a tanto alzado, lo que conduce inevitablemente a sobreestimar el porcentaje del impuesto satisfecho por los agricultores acogido al régimen a tanto alzado. En efecto, puesto que las operaciones de los agricultores sujetos al régimen normal no se deducen, a los impuestos soportados por los agricultores acogidos al régimen a tanto alzado se añaden aquéllos que recaen sobre los agricultores acogidos al régimen normal porque están sometidos a un tipo de IVA relativamente más gravoso que el tipo de reintegro a tanto alzado.

Bien es cierto que de los 3 millones de explotaciones agrícolas existentes sólo 75 000 no estaban acogidas al régimen a tanto alzado. Ahora bien, lo importante no es el número de explotaciones, sino su volumen de negocios. Pues bien, estas 75 000 explotaciones son las más importantes al respecto, habiendo optado por el régimen ordinario, precisamente porque les beneficiaba más que el régimen a tanto alzado, ya que sus inputs son más elevados, especialmente como consecuencia de su nivel de mecanización lo que implica inversiones más importantes en materia y, por lo tanto, una mayor carga fiscal soportada.

Las cuentas agrícolas forman un conjunto coherente, de forma que no es de recibo el que las entradas se reajusten al alza sin la presentación de los correspondientes justificantes como ocurre en los cálculos presentados por las autoridades italianas, o que sea la producción vendida la que se contabilice en las salidas, y no la producción final, método por el que opta el Anexo C de la Directiva.

Por otra parte, y debido a que los términos estadísticos de recogida de datos no proporcionan suficiente información sobre los medios de producción, no cabe aceptar que la toma en consideración de datos macroeconómicos relativos a las empresas no acogidas al régimen a tanto alzado constituya una especie de compensación por el hecho de que determinados sectores de producción estén «subdimensionados». Según la Comisión, no es un dato cierto el que no existan datos estadísticos en la materia y, en cualquier caso, esta circunstancia no puede justificar la actitud del Gobierno italiano.

Por otra parte, la Comisión niega el hecho de que el Dictamen motivado o el escrito de demanda contengan motivos nuevos en relación con el escrito de requerimiento. Lo contenido en aquéllos no son motivos nuevos, sino elementos probatorios suplementarios establecidos a partir de las respuestas dadas por el Gobierno italiano. Estas dos respuestas figuran en la carta de la representación permanente de Italia, de 26 de junio de 1982 y en la del Ministro de Agricultura, de 15 de febrero de 1984.

En la primera carta, el Gobierno italiano reconocía que las autoridades italianas habían admitido la «existencia de una ligera sobreevaluación del porcentaje a tanto alzado de compensación del IVA soportado por los sectores bovino y porcino». La Comisión se limita a transcribir esta frase en su escrito de demanda, lo que prueba que existía una sobreevaluación ya desde 1982.

Por lo que respecta a la segunda carta, la Comisión señala que, en la misma, el ministro afirma que la reducción del porcentaje a tanto alzado «supone para los ganaderos italianos una pérdida de ingresos de alrededor de 116 miles de millones de LIT. Toda la economía del sector se vendría abajo si la disminución de ingresos de los ganaderos no quedara contrapesada por una menor presión sobre el mercado italiano de otros productos procedentes de otros países en los que los ganaderos se benefician de especiales medidas de ayuda». La Comisión deduce de lo expuesto que el Gobierno italiano admite que la sobreevaluación no es otra cosa

que una ayuda encubierta al sector ganadero concedida por medio de una aplicación incorrecta de lo previsto en la Sexta Directiva.

El *Gobierno italiano* señala, en primer lugar, que, antes de la armonización, en Italia se aplicaba un régimen especial para toda la agricultura, régimen que permitía al agricultor retener el IVA percibido por las ventas, en concepto de compensación a tanto alzado del IVA soportado por las compras. De esta manera, todos los agricultores italianos aplicaban ya un régimen IVA de compensación a tanto alzado. Sólo un pequeño número de sujetos pasivos (75 000 explotaciones agrícolas sobre un total de 3 millones) habían presentado la declaración del IVA corespondiente al año 1978 y a los años anteriores. Por consiguiente, la no deducción de las operaciones realizadas por éstos no pudo conducir a una sobreevaluación de la carga fiscal soportada por los agricultores acogidos al régimen a tanto alzado. Por otra parte, hubiese sido bastante difícil aislar las cifras relativas a los agricultores acogidos al régimen normal, sin exponerse a unos errores que habrían penalizado la producción.

Por otra parte, y en respuesta a lo alegado por la Comisión en el sentido de que las explotaciones agrícolas más importantes por su volumen de negocios habían optado por el régimen normal del IVA (y no por el régimen a tanto alzado), el Gobierno italiano señala que este hecho demuestra que el régimen a tanto alzado no comporta, como pretende la Comisión, unos reintegros superiores a las cargas soportadas en concepto de IVA repercutido. Aparte de esto, lo dicho demuestra que en los sectores interesados, una determinada cantidad de explotaciones agrícolas soporta, una carga fiscal procedente del IVA muy superior al porcentaje de compensación del 14 % fijado para el régimen a tanto alzado, puesto que, si ello no fuera así, dichas explotaciones también habrían optado por el régimen a tanto alzado.

Por último, el Gobierno italiano estima que, como se desprende del escrito de requerimiento de la Comisión, ésta sólo le imputa haber utilizado datos macroeconómicos relativos a todos los agricultores, y no únicamente a aquéllos sujetos al régimen IVA a tanto alzado; razón por la cual procede desestimar los restantes motivos invocados a este respecto en la demanda.

Aparte de lo dicho, el Gobierno italiano precisa determinados aspectos de las dos cartas de 26 de junio de 1982 y 15 de febrero de 1984, a que alude la Comisión.

En relación con la primera carta, se dice que, a resultas de los cálculos efectuados por las autoridades italianas, el porcentaje a tanto alzado de compensación del IVA, fijado en un 15 % por Decreto ministerial de 5 de enero de 1981, se redujo a un 14 % en virtud del Decreto ministerial de 25 de febrero de 1983, con la que se remedió la ligera sobreevaluación del porcentaje a tanto alzado de compensación.

Por lo que respecta a la segunda carta de 15 de febrero de 1984 que el ministro de Agricultura envió al Vice-presidente de la Comisión, el ministro no confirmó en absoluto en ella la existencia de una «sobrecompensación», como pretende la Comisión. No existe declaración alguna en este sentido. Esta carta confirma únicamente que el Gobierno italiano está dispuesto a buscar una solución política, global y transaccional del litigio y que, en ese caso, hubiera estado dispuesto a admitir una reducción del 1,5 % sobre el tipo a tanto alzado medio del IVA aplicable a los agricultores y a transferir a la Comunidad la parte correspondiente de recursos propios, a saber, 20 miles de millones de LIT por punto de reducción.

B. *Sobre el motivo basado en la sobreevaluación de los porcentajes a tanto alzado de compensación previstos para la carne de bovino y de porcino, así como para la leche*

La *Comisión* estima que no es de recibo lo alegado por el Gobierno italiano pretendiendo justificar los tipos a tanto alzado aplicados a la actividad ganadera relacionada con la carne bovina y porcina, así como a la producción de leche, ya que no aporta la prueba de que el valor añadido sea mínimo. Por otra parte, en el supuesto de que el valor añadido sea verdaderamente mínimo, la existencia de una sobrecompensación considerable es algo que se desprende del propio tipo de compensación, que es del orden del 14 %, cuando la mayor parte de los tipos aplicados a las entradas varían entre el 2 % y el 10 %. Por otra parte, las propias autoridades italianas han admitido en la carta enviada por la Representación Permanente de Italia el 26 de junio de 1982 que el porcentaje a tanto alzado aplicable a la ganadería está levemente sobreestimado.

La Comisión recuerda a este respecto que, a la luz del apartado 3 del artículo 25, son las autoridades nacionales las que deben suministrar los datos necesarios, con los correspondientes elementos justificativos.

Ahora bien, la Comisión estima que, cuando el Gobierno italiano afirma que la producción de los ganaderos italianos no basta para satisfacer la demanda interna y no disfruta de un margen de expansión suficiente como para reducir la brecha que le separa de dicha demanda interna, se basa en alegaciones abstractas no apoyadas en prueba alguna. Por consiguiente, un tipo de compensación del 14 % no ha tenido ningún efecto en la expansión de la producción, que ha permanecido estable. De hecho, si la situación de los ganaderos italianos se ajusta a la descrita, no podría mantenerse en sus niveles actuales si no fuera gracias a la inyección de medios financieros externos, es decir, gracias al tipo de reintegro a tanto alzado del 14 %, del que por lo menos la mitad constituye una ayuda encubierta al sector y, por consiguiente, un fraude al sistema de reintegro a tanto alzado. Por esta razón afirmó el ministro de Agricultura, en su carta de 15 de febrero de 1984, que la economía de todo el sector se hundiría sin los recursos provenientes de un reintegro a tanto alzado elevado.

Por otra parte, cuando el Gobierno italiano afirma que no es posible operar estadísticamente con datos relativos a la producción de las pequeñas empresas ganaderas porque ello supondría elevar la carga fiscal del IVA soportado, está confesando implícitamente la existencia de un nivel de reintegro a tanto alzado más elevado del que se derivaría si se hubiesen tenido únicamente en cuenta los datos estadísticos conocidos. Aparte de lo dicho, las presuntas carencias estadísticas no pueden servir de excusa, dado que, por un lado, los restantes Estados miembros operan correctamene, y, por otro lado, los referidos datos estadísticos se suministran con precisión a la Oficina estadística.

Así pues, en el caso de autos el Gobierno italiano no pretende justificar el método de cálculo seguido, como debería hacer, sino demostrar su carácter no excesivo por medio del análisis de sus efectos, y, en particular, el no crecimiento de la producción o del aprovisionamiento. Ahora bien, ello infringe la Directiva, que prevé un método de cálculo preciso. El hecho de que la producción no haya crecido no tiene una significación inequívoca, y por lo que respecta a la tendencia a la baja de la tasa de aprovisionamiento, ésta se debe al aumento del consumo (manteniéndose constante la producción, el consumo per cápita pasó de 23 a 26 kg durante los años 1981, 1982 y 1983).

Por último, la Comisión se opone a lo alegado por el Gobierno italiano en el sentido de que la prueba de la sobrecompensación en el sector considerado tampoco puede deducirse de los datos que las autoridades italianas han elaborado y transmitido para el cálculo de los recursos propios, y ello por varias razones. En primer lugar, la Comisión recuerda que existe una relación muy estrecha entre el porcentaje de compensación y la determinación de los recursos propios correspondientes. Esta relación se explica por el propio sistema de cálculo contemplado en el Anexo C de la Directiva: al calcular los recursos propios se calculan automáticamente los porcentajes de compensación.

Para convencerse de lo dicho, basta con pensar en el hecho de que la Sexta Directiva no se adoptó con fines meramente armonizadores, sino que su objeto es además establecer un sistema de cálculo de los recursos propios provenientes del IVA determinado de manera uniforme y con arreglo a normas comunes. Ahora bien, entre las disposiciones relativas a la base imponible uniforme figura el artículo 25, alrededor del cual gira el caso de autos. En la medida en que la base imponible no se determine de manera correcta (como es el caso en Italia), los cálculos relativos a los recursos propios quedan automáticamente falseados. Si lo que se pretende es corregir estos últimos, no cabe otra solución que calcular correctamente la base imponible (véase, a este respecto, el apartado 12 del artículo 25).

En segundo lugar, la Comisión se opone a la afirmación del Gobierno italiano según la cual, el reconocimiento de una sobrecompensación general se había efectuado «a título transaccional». Estima la institución aludida que las tranferencias suplementarias se efectuaron a título provisional, aceptándolas la Comisión con la reserva expresa de controlar los datos (como lo prueba la correspondencia intercambiada a este respecto).

En tercer lugar, el argumento basado en la Vigésima Directiva, que autoriza a la República Federal de Alemania a utilizar el IVA para conceder una determinada ayuda especial corrobora la postura de la Comisión, ya que lo dispuesto en ella prueba que deben llevarse a cabo las mismas operaciones de cálculo, es decir, las indicadas en el Anexo C de la Sexta Directiva.

Según el *Gobierno italiano*, el porcentaje a tanto alzado del 14 % aplicable al sector no es demasiado elevado ni supone para los agricultores unos reintegros superiores a la carga fiscal soportada en concepto de IVA. Este tipo se adecua perfectamente a la realidad nacional, sin que la Comisión haya probado lo contrario.

En Italia, la producción animal no satisface suficientemente la demanda interior, especialmente por lo que respecta a la leche, a la carne porcina y a la carne bovina. La mayoría de las explotaciones agrícolas practican al mismo tiempo la ganadería y la agricultura, y a pesar de que la ganadería bovina y porcina se traducen a menudo en resultados negativos, dichas explotaciones prosiguen sus actividades.

Numerosos titulares de pequeñas explotaciones utilizan unos elementos productivos que son prácticamente imposibles de plasmar en los datos estadísticos relativos al sector ganadero. Ahora bien, estos elementos productivos existen y, esencialmente considerados por lo que respecta al sector ganadero, implican un neto aumento de la carga fiscal soportada por el sector.

Por consiguiente, antes que a los datos estadísticos, lo que hay que analizar con atención para poder afirmar si el tipo de compensación adoptada para los sectores gana-

dero y lechero infringe el apartado 3 del artículo 25 de la directiva, es la estructura de la explotación.

El Gobierno italiano señala, a este respecto, que la comparación entre la producción de la actividad ganadera anterior y posterior a la introducción del régimen IVA a tanto alzado no indica aumento alguno de la producción, lo que demuestra que no se ha infringido la disposición citada de la Directiva. Sobre este punto y a título de ejemplo, el Gobierno italiano señala que en 1979, primer año que se aplicó el régimen IVA a tanto alzado con un tipo del 15 % para el sector de la carne bovina, el índice de autoaprovisionamiento no se modificó respecto a 1978, experimentando incluso una tendencia a la baja en 1980. Esta evolución no podría explicarse si el porcentaje a tanto alzado del 15 % supusiera un reintegro superior a la carga fiscal soportada en concepto de IVA.

Por otra parte, las 75 000 explotaciones agrícolas más importantes en términos de volumen de negocios optaron por el régimen ordinario del IVA, de lo que puede deducirse que, para este tipo de explotaciones, el importe global del IVA soportado es ya superior al que se repercute por las cesiones de bienes y prestaciones de servicios. Por esta razón se ha optado por el régimen ordinario, que permite a dichos ganaderos recuperar la diferencia por el IVA soportado (que, por el contrario, no es recuperable dentro del régimen a tanto alzado, por el que, sin duda alguna, dichas explotaciones habrían optado si este régimen, como afirma la Comisión, hubiera supuesto unos reintegros superiores al IVA soportado).

En opinión del Gobierno italiano no es exacto afirmar que existe sobrecompensación a partir del momento en que el porcentaje a tanto alzado es del 14 % cuando la «mayoría de los tipos aplicados en las operaciones precedentes varía entre el 2 % y el 10 %» (p. 9 del escrito de demanda). En efecto, y a título de ejemplo, el tipo de IVA para las operaciones precedentes «energía«es siempre superior al 10 % y el tipo de IVA para las operaciones precedentes «sector bovino» es del 18 %.

Por último, el Gobierno italiano estima que la prueba de que en el sector considerado existe una sobrecompensación no puede deducirse de los datos elaborados y suministrados por las autoridades italianas para el cómputo de los recursos propios, y ello, por las tres razones siguientes.

En primer lugar, porque ya se ha reconocido a título transaccional y para poner término a la controversia relativa a los años 1979-1982, que existe una sobrecompensación en general a efectos del cálculo de los recursos propios (como se desprende de la carta de la representación permanente en Italia de 30 de octubre de 1984). Por otro lado, el artículo 3 de la Vigésima Directiva IVA, 85/361/CEE, de 16 de julio de 1985, autoriza a separar todo lo relativo al porcentaje de compensación del IVA de lo relativo a la atribución de recursos propios. Esta distinción demuestra que no puede invocarse el comportamiento adoptado por las autoridades italianas para poner término a la controversia en materia de recursos propios para probar la existencia de la sobrecompensación que se imputa al Gobierno.

Por consiguiente, el Gobierno italiano estima que los datos generales relativos a las cuentas nacionales no pueden demostrar en absoluto la existencia de una sobrecompensación en el sector de que se trata.

Por otra parte, la existencia de una sobrecompensación no puede probarse de forma

válida a partir de los datos contenidos en una investigación cuyos resultados figuran en un expediente elaborado por la Comisión Permanente (agricultura y pesca) del Congreso de diputados italiano. En efecto, esta investigación se realizó a partir de un muestreo de explotaciones agrícolas no representativas de la realidad agrícola del país en su totalidad, y se refiere esencialmente a explotaciones del norte de Italia.

C. *Sobre el motivo basado en la no exclusión del régimen de compensación a tanto alzado de aquellas cesiones de bienes y prestaciones de servicio destinadas a los agricultures acogidos al régimen a tanto alzado*

Señala la Comisión que el apartado 5 del artículo 25 de la Directiva excluye del régimen de compensación a tanto alzado las cesiones de bienes y prestaciones de servicios destinados a agricultores sometidos al régimen a tanto alzado. En relación con la aplicación del régimen a tanto alzado, tal y como se define en el apartado precedente, el apartado 6 prevé que los Estados miembros estarán facultados para disponer que el «reintegro de las compensaciones a tanto alzado» se efectue: sea por el comprador o el destinatario del servicio sujeto a Impuesto sobre el Valor añadido (como es el caso en Italia, en donde el adquirente o el destinatario satisfacen al agricultor sometido al régimen a tanto alzado un IVA del 14 %, que éste retiene en concepto de compensación y que se deducirá acto seguido del impuesto del que es deudor el primero), bien por la Hacienda Pública (como ocurre en Francia, en donde la factura no incluye el IVA, que el adquirente no satisface al agricultor sometido al régimen a tanto alzado y, por lo tanto, no deduce posteriormente, sino que se presenta a las autoridades competentes, que, tras el control correspondiente, proceden al pago de la compensación a tanto alzado).

Por último, el apartado 8 se refiere a situaciones ajenas al ámbito de aplicación del régimen a tanto alzado que se define en el citado apartado 5.

Ahora bien, el artículo 34 del Decreto presidencial nº 633, de 26 de octubre de 1972, no excluye de este régimen las entregas y prestaciones destinadas a los agricultores sometidos a dicho régimen.

El *Gobierno italiano* alega que el apartado 5 del artículo 25 de la Sexta Directiva no limita en sí mismo la aplicación de los porcentajes a tanto alzado, sino que su único interés radica en el hecho de que faculta a los Estados miembros para que prevean otro método de pago de la compensación a tanto alzado, a cargo, bien del comprador, del destinatario del servicio o del Estado.

Dicho Gobierno estima que el apartado 5 del artículo 25, en relación con los apartados 6 y 8 del mismo precepto, permite deducir que el mecanismo según el cual el agricultor sometido al régimen a tanto alzado puede obtener la compensación de la carga impositiva por IVA soportada es, a grandes rasgos, el siguiente:

— si el comprador de los bienes entregados o el destinatario de los servicios prestados por el agricultor sometido al régimen a tanto alzado es un sujeto pasivo distinto de un agricultor en ese régimen, los Estados miembros pueden prever que el reintegro de la compensación a tanto alzado al agricultor corra a cargo del comprador o de la Administración (apartados 5 y 6);

— si el comprador o el destinatario es un agricultor sometido al régimen a tanto alzado o alguien que no reuna la condición de sujeto pasivo, esta facultad desaparece y la compensación a tanto alzado corre exclusivamente a cargo del comprador o del destinatario del servicio (apartado 8).

Del examen de estas disposiciones se desprende que, al disponer, por un lado, que los porcentajes de compensación a tanto al-

zado se aplicarán a las operaciones efectuadas por el agricultor sometido al régimen a tanto alzado con no importa qué comprador y, por otra parte, que la compensación correrá siempre a cargo del comprador, el artículo 34 del Decreto de la Presidencia de la República nº 633, de 1972, se adecua plenamente a los principios enunciados en el artículo 25 de la Directiva comunitaria.

IV. Preguntas formuladas a las partes

El Tribunal de Justicia requirió a las partes para que suministraran la información y presentaran los documentos que se indican:

A. 1. Se requirió a la *Comisión* para que indicara la fuente en la que se había basado para afirmar que, a partir de los datos ofrecidos por el Gobierno italiano, podía llegarse indirectamente a la conclusión de que «los porcentajes de compensación para la carne bovina y porcina y para la leche fresca deben fijarse a un nivel no superior al 7 %, en vez del porcentaje del 14 % aplicado actualmente», así como para que explicara más en detalle los cálculos que le habían conducido a esta conclusión.

2. Se requirió igualmente a la Comisión para que presentara una lista de los Estados miembros que han establecido un régimen a tanto alzado para los productores agrícolas, régimen previsto en el artículo 25 de la Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, y para que indicara los porcentajes de compensación eventualmente fijados para la carne bovina y porcina y para la leche fresca, así como los tipos de IVA soportados por los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado. La referida institución debía indicar, a este respecto, en qué medida estos porcentajes de compensación están sometidos a la influencia, en los distintos Estados miembros del tipo medio de interés de los créditos concedidos por los bancos a sus clientes.

3. Se requirió igualmente a la Comisión para que explicara de qué manera los datos que figuran en la investigación realizada por la Cámara de Diputados italiana sobre los costes de producción, transformación y distribución de los productos agrícolas permiten descubrir una sobrecompensación en favor de los productores de carne bovina y porcina.

B. 1. Se requirió a la *República Italiana* para que suministrara:

a) los datos macroeconómicos relativos, exclusivamente, a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado en los sectores bovino y porcino, y en el de la leche fresca, correspondientes a los años 1978, 1979 y 1980;

b) las cantidades totales relativas, también exclusivamente, a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, para los sectores y años mencionados:

   i) de la producción final, incluído el autoconsumo,

   ii) de los consumos intermedios y de la formación bruta de capital,

   iii) del IVA satisfecho por las operaciones mencionadas en el punto ii).

2. Se requirió igualmente a la República Italiana para que indicara los tipos medios del IVA aplicados a las diferentes operaciones por las que soportan el IVA los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, así como para que precisara el porcentaje medio de cada tipo de operación en relación con el valor total de las operaciones por las que soportan el IVA estos agricultores.

3. Por último, se requirió a la República Italiana para que, en relación con la cría de ganado bovino y porcino, aportara determinadas estadísticas acerca de aquellas explotaciones en las que se adquiere ganado fuera de las mismas, por un lado, y, por otro lado, aquellas otras en las que se practica la ganadería de ciclo completo.

Mediante carta de 7 de abril de 1987, el *Gobierno italiano* suministró al Tribunal de Justicia la siguiente información.

Pregunta B. 1

a) Datos macroeconómicos exclusivamente relativos a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado en los sectores «carne bovina, carne porcina y leche fresca» para los años 1978, 1979 y 1980:

(Miles de millones de LIT)

Año	Sector ganadero globalmente considerando		Subsector bovino, porcino y lácteo	
	salidas	entradas	salidas	entradas
1978	7 536,6	5 804,2	5 193,2	4 449,4
1979	8 748,3	6 575,7	6 092,4	5 140,6
1980	10 238,3	7 923,2	7 129,3	6 205,9

b) Cantidades totales relativas a los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado en los subsectores «carne bovina, porcina y leche fresca» y correspondientes a los años que se enumeran (en miles de millones de LIT):

(i) producción final, incluido el autoconsumo

1978	5 193,2
1979	6 092,4
1980	7 129,3

(ii)	consumo intermedio	Formación bruta de capital	Total
1978	3 285,0	1 164,4	4 449,4
1979	3 735,3	1 405,3	5 140,6
1980	4 550,0	1 655,9	6 205,9

(iii) IVA satisfecho por las operaciones mencionadas en el punto ii):

1978	166,5	163,0	329,5
1979	225,5	198,1	423,6
1980	328,5	208,8	537,3

Pregunta B. 2

Tipo (medio) del IVA aplicado a las distintas operaciones:

(en %)

	Consumo intermedio	Formación bruta de capital	Valor medio ponderado
1978	5,4	14	7,41
1979	6,84	12,14	8,28
1980	7,21	12,6	8,43

Pregunta B. 3

El Gobierno italiano afirma no disponer de documentación alguna que, en relación con la cría de ganado bovino y porcino, le permita poner de manifiesto los porcentajes respectivos de aquellas explotaciones en las que se adquiere ganado en el exterior, por un lado, y, por otro lado, aquellas otras en las que se practica la ganadería de ciclo completo. Sin embargo, el referido gobierno añade que los ganaderos italianos compran anualmente, mayoritariamente a partir de países miembros de la CEE, entre 2 y 2,4 millones de cabezas de ganado bovino (terneros) destinados a la estabulación para el sacrificio. Por otra parte, se importan por término medio entre 500 000 y 900 000 cerdos, del 20 % al 30 % de los cuales de destinan a estabulación.

La *Comisión*, mediante carta de 29 de abril de 1987, hizo llegar al Tribunal de Justicia las respuestas a las preguntas que le fueron formuladas, que pueden resumirse de la manera siguiente.

Pregunta A. 1

Los datos macroeconómicos utilizados por la Comisión para afirmar que el porcentaje de compensación no debe ser superior al 7 %, son los transmitidos por el Gobierno italiano con ocasión de las comprobaciones relativas a los recursos propios. Estos datos, que se refieren al sector agrícola en su conjunto, permiten conocer las entradas y salidas de los agricultores, así como el importe del IVA que se les aplica. Para determinar el porcentaje anual de compensación, la Comisión, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 25 de la Directiva, tuvo en cuenta los datos relativos a las entradas y salidas de los tres últimos años.

El porcentaje correcto de compensación para el año 1979 resulta del método de cálculo que se esquematiza a continuación (los valores se expresan en miles de millones de LIT).

a) Z, el porcentaje de reintegro para e sector agrícola, determinado según la fórmula

$$\frac{X \times 100}{Y}$$ en el que X

representa el importe que ha gravado durante los tres últimos años las entradas de los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, e Y el importe correspondiente a las salidas durante los mismos tres últimos años.

X = total IVA sobre las entradas de los años 1976, 1977, 1978 = 2 040,80

Y = total de las salidas correspondientes los años 1976, 1977, 1978 (excluido el IVA) = 52 529,0

Z = porcentaje de reintegro para el sector agrícola en su conjunto correspondiente a 1979 =

$$\frac{2\,040{,}80 \times 100}{52\,529{,}0} = 3{,}88\%$$

b) Z', el porcentaje efectivamente reintegrado al sector agrícola determinado según la fórmula

$$\frac{X' \times 100}{Y'}$$, en el que X'

representa el importe de IVA efectivamente reintegrado en el año 1979, e Y' las salidas correspondientes a dicho año.

X' = importe del IVA reintegrado por las salidas de 1979 = 1 434,30

Y' = salida neta del IVA correspondiente a 1979 = 24 187,00

Z' = porcentaje efectivamente reintegrado para el conjunto del sector en el año 1979 =

$$\frac{1\,434{,}30 \times 100}{24\,187{,}00} = 5{,}93\%$$

c) K, diferencia entre los dos porcentajes (Z' — Z = K) que representa el porcentaje de sobrecompensación correspondiente a 1979 para el sector agrícola en su conjunto:

(Z' — Z) = 5,93% — 3,88% = 2,05% (= K)

d) K' el importe del IVA reintegrado en exceso se determina siguiendo la fórmula

$$\frac{Y' \times K}{100} = K'$$

Y' = salida neta del IVA para 1979

K = porcentaje de sobrecompensación

K' = importe del IVA reintegrado en exceso =

$$\frac{24\,187{,}00 \times 2{,}05}{100} = 495{,}830$$

e) R, el IVA efectivamente reintegrado a los sectores bovino, porcino y lácteo en el año 1979, resulta de la adición de los datos estadísticos correspondientes a 1979:

R = 390 940 + 114 000 + 353 682 = 858 662

R', el IVA que hubiera correspondido reintegrar al sector arriba mencionado se obtiene en función de la fórmula R — K' = R'

(R — K') = 858 662 — 495 830 = 362 832 (= R')

f) El porcentaje correcto para los sectores porcino, bovino y lácteo que corresponde aplicar para el año 1979, se determina en función de la fórmula:

$$\frac{R' \times 100}{\text{salidas } 1979} = \frac{362\,832 \times 100}{6\,514{,}7} = 5{,}57\%$$

Utilizando el esquema que acabamos de exponer, la Comisión efectuó, para los años 1980, 1981 y 1982, los cálculos siguientes.

Año 1980

X = 2 574,30

Y = 61 971,80

Tipo de reintegro $\frac{X \times 100}{Y} = 4{,}15\%$ (= Z)

IVA reintegrado (X') = 1 736,1

Salida anual (Y') = 28 517,8

Porcentaje reembolsado $\frac{X' \times 100}{Y'} = 6{,}08\%$ (= Z')

Sobrecompensación (Z' — Z) = 1,93% (= K)

Importe del IVA reintegrado en exceso $\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{28\,517{,}8 \times 1{,}93}{100} = 550{,}393$ (= K')

IVA reintegrado para los sectores bovino, porcino y lácteo en 1980 = 446,502 + 184,908 + 409,573 = 1 040,983

IVA a reintegrar (1 040,983 — 550,393) = 549,352

Salidas bovinos, etc., año 1980 = 3 133,2 + 1 607,9 + 2 874,2 = 7 615,3

Tipo del IVA = $\frac{549{,}352 \times 100}{7\,615{,}3}$ = 7,21%

Año 1981

X = 3 181,20

Y = 72 999,00

IVA reintegrado

$\frac{X \times 100}{Y}$ = 4,35% (= Z)

Porcentaje a reintegrar (X') = 2 149,2

Salida anual (Y') = 32 226

Porcentaje reintegrado $\frac{X' \times 100}{Y'}$ = 6,66% (= Z')

Sobrecompensación (Z' — Z) = 2,31% (= K)

Importe del IVA reintegrado en exceso

$\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{32\,226 \times 2{,}31}{100}$ = 744,420 (= K')

IVA reintegrado para la carne bovina, porcina y para la leche en 1981 = 569,190 + 284,820 + 470,250 = 1 324,260

IVA a reintegrar (1 324,260 — 744,420) = 579,840

Salidas bovinos, etc., año 1981 = 3 794,6 + 1 898,8 + 3 135,0 = 8 828,40

Tipo del IVA = $\frac{579{,}840 \times 100}{8\,828{,}40}$ = 6,56%

Año 1982

X = 3 967,90

Y = 84 930,80

Porcentaje a reintegrar

$\frac{X \times 100}{Y}$ = 4,67% (= Z)

IVA reintegrado (X') = 2 492,0

Salida anual (Y') = 36 214,0

Porcentaje reintegrado

$\frac{X' \times 100}{Y'}$ = 6,88% (= Z')

Sobrecompensación (Z' — Z) = 2,21% (= K)

Importe del IVA reintegrado en exceso

$\frac{(Y' \times K)}{100} = \frac{36\,214{,}0 \times 2{,}21}{100}$ = 800,329 (= K')

IVA reintegrado para los sectores bovino, porcino y lácteo en 1982 = 640,370 + 345,150 + 573,750 = 1 559,270

IVA a reintegrar (1 559,270 — 800,329) = 758,941

Salidas bovinos, etc., año 1982 = 4 269,1 + 2 301,4 + 3 825,0 = 10 395,5

$$\text{Tipo del IVA} = \frac{758{,}941 \times 100}{10\,395{,}5} = 7{,}30\%$$

Pregunta A. 2

La Comisión presentó una lista de aquellos Estados que han adoptado un régimen a tanto alzado para los productores agrícolas, junto con una introducción en la que se describen los dos grandes tipos de regímenes a tanto alzado aplicados en la Comunidad.

En uno de estos regímenes, el IVA soportado por los elementos productivos se compensa en el precio de venta de los productos. Los agricultores venden sus productos a un precio que incluye el impuesto, reteniendo el importe de esta manera percibido.

Con arreglo al otro régimen, es la Hacienda Pública quien reintegra el IVA soportado: los agricultores venden sus productos a un precio en el que no se incluye el impuesto, es decir, sin añadir el IVA, y, previa presentación de una solicitud a las autoridades tributarias competentes, se les reintegra una determinada cantidad en función del porcentaje a tanto alzado aplicable al valor de sus ventas.

En ninguno de los dos casos los agricultores efectuan pago directo alguno a la Hacienda pública.

En respuesta a la segunda parte de la pregunta que nos ocupa, la Comisión señala que no existe influencia alguna entre el tipo de interés medio de los créditos concedidos por los Bancos y los porcentajes a tanto alzado de compensación, ya que, en toda la Comunidad, dichos créditos están exentos del IVA. Los intereses aludidos forman parte de los costes de producción y, por lo tanto, se repercuten en el precio de venta de los productos.

Pregunta A. 3

Observa la Comisión que la investigación realizada por la Cámara de los Diputados italiana aporta indicios muy significativos de la sobrecompensación, en la medida en que en ella se ponen de manifiesto los porcentajes de distintos costes de producción de las carnes porcina y bovina y de la leche, permitiendo diferenciar los costes gravados por el IVA de aquellos que no lo son. La referida institución procede a un análisis de dicha investigación para concluir que en la misma se demuestra lógicamente la sobrecompensación, aun admitiendo la falta de los datos relativos a las entradas y salidas de los sectores considerados, datos que ha utilizado la Comisión como base del cálculo objeto de su respuesta a la pregunta A. 1.

Observaciones de la Comisión y del Gobierno italiano sobre la respuesta dada por la parte contraria a las preguntas formuladas

Mediante carta de 26 de mayo de 1987, la *Comisión* presentó las observaciones siguientes sobre la respuesta dada por el Gobierno italiano a las preguntas que le formuló el Tribunal de Justicia:

1. Las respuestas del Gobierno italiano se caracterizan por su laconismo y por la falta de toda referencia a las fuentes, cuando la

Comisión siempre ha presentado datos comentados e indicado el origen de su información.

2. Los porcentajes indicados en la última columna «valor medio ponderado» en la respuesta a la pregunta B. 2 [«tipo (medio) del IVA aplicado a las operaciones»] estaba muy lejos del 14 % que el Gobierno italiano reintegra a los agricultores con arreglo al sistema de tanto alzado y, por el contrario, muy cerca del porcentaje que la Comisión estima admisible (7 % como máximo).

Un tratamiento elemental de los datos presentados por el Gobierno italiano en su respuesta a la pregunta B. 1 y consistente en dividir el importe satisfecho en concepto de IVA, que se indica en la última columna de la letra b) del punto iii), por el valor de las «salidas» que figuran en la tabla a), permite determinar el porcentaje exacto de reintegro a tanto alzado. En cualquier caso, las cantidades obtenidas están aun más cerca de la media del 7 % preconizada por la Comisión (6,34 % para 1978, 6,95 % para 1979 y 7,53 % para 1980).

Los porcentajes indicados por la Comisión (5,57 % para 1979 y 7,21 % para 1980) siguen siendo inferiores en la medida en que, con toda verosimilitud, las cifras italianas se refieren únicamente al año que se ha tomado en consideración, mientras que, de conformidad con la Sexta Directiva, las de la Comisión tienen en cuenta los datos relativos a los tres años precedentes.

3. La Comisión manifiesta su sorpresa ante la respuesta dada por el Gobierno italiano a la pregunta B. 3.

Esta institución se limita a llamar la atención del Tribunal de Justicia acerca de la respuesta por ella dada a la pregunta A. 3, en la que figuran los datos solicitados al Gobierno italiano en relación con el ganado bovino, y proporcionados por el Instituto italiano de estadística.

Mediante carta presentada al Tribunal de Justicia el 29 de mayo de 1987, el *Gobierno italiano* presentó las siguientes observaciones sobre la respuesta de la Comisión a las preguntas que le formuló el Tribunal de Justicia.

1. Los datos de base utilizados por la Comisión para realizar los cálculos que permitieron responder a la pregunta A. 1 son, en efecto, los comunicados por el Estado italiano a partir de estadísticas oficiales y que se remiten a las cuentas nacionales oficiales relativas a la agricultura en su conjunto. Puesto que estos datos no aparecen separados, no permiten determinar la importancia del volumen de negocios de los agricultores sometidos al régimen a tanto alzado, aislándola de la de los agricultores sometidos al régimen ordinario del IVA.

Sin embargo, los datos de que se trata no se han obtenido a partir de las críticas efectuadas por la Comisión de control con ocasión de las comprobaciones relativas a los recursos propios, como pretende la Comisión, sino por medio de sucesivas puestas al día, decididas con base en revisiones minuciosas de determinadas partidas de las estadísticas oficiales, cuyos datos no expresaban de manera completa la realidad de la agricultura italiana.

2. El método de cálculo adoptado por la Comisión para determinar el porcentaje de compensación para cada año considerado no puede aceptarse como exacto. En concreto, la inexactitud de este método proviene del procedimiento seguido para el cálculo del IVA que hubiese debido reintegrarse al subsector «bovino, porcino y le-

che», método consistente en deducir del importe del IVA efectivamente reintegrado al citado subsector, el importe del IVA reintegrado en exceso al sector agrícola en su conjunto en concepto de sobrecompensación.

3. Aun no pudiendo presentar observaciones sobre el régimen a tanto alzado adoptado por los Estados miembros, al no disponer de información al respecto, el Gobierno italiano estima incompleta la lista de los tipos IVA a tanto alzado mencionados por la Comisión y relativos a los tres productos del sub-sector «bovino, porcino y leche»

J. C. Moitinho de Almeida
Juez Ponente