

El Impuesto sobre el Valor Añadido

**Comentarios
a sus normas reguladoras**

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Granada

EDITORIAL COMARES

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(Comentarios a sus normas reguladoras)

Granada. Febrero. Día de San León. 2001

© El Departamento de Derecho Financiero
y Tributario de la Universidad de Granada

Editorial COMARES, S.L.
Polígono Juncaril, parcela 208
18220 Albolote (Granada)

E-mail: comares@comares.com
<http://www.comares.com>

ISBN: 84-8444-282-9 • Depósito Legal: GR-518/2001
Impresión y encuadernación: Ediciones EL PARTAL

- 10.3. Anexo II. Actividades industriales, de construcción, de comercio minorista, y de prestación de servicios.
- 10.3.1. Instrucciones para la aplicación de las magnitudes.
 - 10.3.1.1. IVA repercutido por ventas corrientes.
 - 10.3.1.2. Diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado por operaciones corrientes.
 - 10.3.1.3. IVA derivado del régimen especial simplificado.
- 10.3.2. IVA a ingresar a cuenta trimestralmente.
 - 10.3.2.1. IVA a ingresar en cada uno de los tres primeros trimestres
 - 10.3.2.2. Inicio de la actividad con posterioridad a 1 de enero o de cese antes de 31 de diciembre.
 - 10.3.2.3. Actividades de temporada.
- 10.3.3. IVA anual a ingresar o devolver.
- 10.4. Anexo III. Normas comunes a todas las actividades.

TÍTULO XI

RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA.

María Jesús Calatrava Escobar y José Manuel Pérez Lara

- 1. INTRODUCCIÓN.
 - Ejemplo.1.*
 - Ejemplo.2.*
- 2. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN (ART.124 LIVA)
 - Ejemplo.3.*
- 3. ÁMBITO DE OBJETIVO DE APLICACIÓN (ART.125 LIVA)
 - 3.1. Actividades incluidas en el REAGP.
 - 3.2. Actividades excluidas del REAGP.
 - Ejemplo.4.*
- 4. RÉGIMEN DE DEDUCCIONES Y DEL DERECHO DE COMPENSACIÓN A TANTO ALZADO.
 - 4.1. Régimen de deducciones.
 - Ejemplo.5.*
 - 4.2. DERECHO A PERCIBIR UNA COMPENSACIÓN.
 - 4.2.1. Nacimiento del derecho a percibir la compensación.
 - Ejemplo.6.*
 - 4.2.2. Operaciones que dan derecho a percibir la compensación.
 - 4.2.3. Aspectos subjetivos del derecho de compensación.
 - Ejemplo.7.*
 - 4.2.4. Importe del derecho de compensación.
 - Ejemplo.8.*
 - Ejemplo.9.*
 - 4.2.5. Controversias sobre la compensación.
 - 4.3. Deducción de las compensaciones.
- 5. OBLIGACIONES FORMALES.
 - Ejemplo.10.*

RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA,
GANADERÍA Y PESCA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. *Ejemplo 1 a. 2.* 2. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN (ART.124 LIVA). *Ejemplo 3.* 3. ÁMBITO DE OBJETIVO DE APLICACIÓN (ART.125 LIVA). 3.1. Actividades incluidas en el REAGP. 3.2. Actividades excluidas del REAGP. *Ejemplo 4.* 4. RÉGIMEN DE DEDUCCIONES Y DEL DERECHO DE COMPENSACIÓN A TANTO ALZADO. 4.1. Régimen de deducciones. *Ejemplo 5.* 4.2. Derecho a percibir una compensación. 4.2.1. Nacimiento del derecho a percibir la compensación. *Ejemplo 6.* 4.2.2. Operaciones que dan derecho a percibir la compensación. 4.2.3. Aspectos subjetivos del derecho de compensación. *Ejemplo 7.* 4.2.4. Importe del derecho de compensación. *Ejemplo 8 a 9.* 4.2.5. Controversias sobre la compensación. 4.3. Dedución de las compensaciones. 5. OBLIGACIONES FORMALES. *Ejemplo 10.*

1. INTRODUCCIÓN.

Los artículos 124 a 134 de la LIVA y artículos 43 a 49 del RIVA contienen la regulación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca implantado para favorecer la tributación de los sujetos pasivos que se acojan al mismo mediante la reducción de las obligaciones formales, en comparación con las establecidas en el régimen general, y la utilización del mecanismo de la compensación, por el cuál, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial no tienen que efectuar ni la liquidación, ni la repercusión del impuesto por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, pudiendo recuperar las cuotas soportadas en sus adquisiciones mediante la compensación abonada por los adquirentes de sus productos o por la Hacienda Pública. Con esta configuración del REAGP el legislador ha establecido un supuesto de exención plena, desde el mismo momento en que al no permitir la repercusión del impuesto le permite recuperar el IVA soportado, no vía deducción como ocurre normalmente, sino a través de esta nueva técnica de la compensación, donde el importe obtenido con la compensación es independiente del IVA soportado.

Ejemplo.1. D. Antonio, titular de una hectárea de regadío lleva a cabo el cultivo de la patata:

- Adquisición de la semilla: precio 25.000
 $25.000 \times 7\% \text{ IVA} = 1.750 \text{ ptas. IVA soportado}$
- Adquisición de abono: precio 50.000
 $50.000 \times 7\% \text{ IVA} = 3.500 \text{ ptas. IVA soportado}$
 Total de cuotas de IVA soportado: 5.250 ptas.
- Una finalizada la recogida de la patata, vende 50.000 kilos a razón de 20 ptas. kilo. Cantidades abonadas por el comprador:
 Patatas: precio $50.000 \times 20 = 1.000.000 \text{ ptas.}$
 Compensación $1.000.000 \times 8 \text{ por } 100 = 80.000 \text{ ptas.}$
 No repercute IVA.

Este agricultor ha obtenido por la venta de las patatas el importe de 1.080.000 ptas. (1.000.000 + 80.000), es decir, el importe de la venta más el importe del derecho de compensación. Este último es un ingreso más obtenido por el agricultor que le pertenece (un mayor valor de sus ventas), que trata de compensar las cuotas de IVA soportadas no deducibles, no teniendo que efectuar la liquidación del impuesto al no poder repercutirlo con ocasión de sus entregas de productos naturales.

Este régimen especial afecta a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, pero estas actividades económicas tiene distintas posibilidades de tributación en el IVA, pudiendo estar acogidas al:

a) Régimen general, cuando los sujetos pasivos hayan renunciado al régimen especial simplificado o al REAGP, o por no reunir los requisitos subjetivos o objetivos para la aplicación de dichos regímenes especiales.

b) Régimen simplificado, cuando reúnan los requisitos recogidos en el artículo 34 del RIVA y en la Orden de 29 de noviembre de 2000, por la que se desarrollan para el año 2001 el Régimen de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo renuncia al mismo, para determinadas actividades agrícolas o ganaderas:

- Ganadería independiente.
- Servicios de cría, guarda y engorde de ganado.
- Trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el REAGP, como pueden ser el agroturismo, artesanía, caza, pesca y actividades recreativas y del ocio, en las que el agricultor o ganadero participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc.
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas o forestales, desarrolladas en régimen de aparcería.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales

c) Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, cuando reuniendo los requisitos objetivos y subjetivos que a continuación se analizarán, no presenten renuncia al mismo.

Por tanto, la actividad agropecuaria puede estar acogida al régimen especial simplificado o al REAGP y, en el caso de renuncia o excusión de alguno de ellos, se aplicaría el régimen general del IVA.

Junto con lo anterior, el artículo 20.Uno de la LIVA establece dos exenciones que afectan a las actividades que comentamos, como son la recogida en su número 20 -están exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria-, y en su número 23 -están exentos los arrendamientos los terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias

de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica. Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo-.

El desarrollo de actividades agropecuarias tiene la posibilidad de encontrar acogido a distintos regímenes tributarios como hemos podido observar anteriormente, todo dependerá del cumplimiento de una serie de requisitos -los exigidos para este régimen especial- que después pasaremos a comentar, pero una vez constatados los mismos, el sujeto pasivo tiene la opción de poder renunciar la aplicación del mismo. Por tanto, nos encontramos con un régimen especial que en el caso de no manifestar el sujeto pasivo su renuncia y si cumple los requisitos del mismo, le será de aplicación de forma obligatoria, Art.120.Dos y Cuatro de la LIVA).

En cuanto a la renuncia, al igual que ocurre con el régimen simplificado, podemos destacar las siguientes características:

a) Momento de manifestar la renuncia.

La renuncia se deberá presentar en la declaración de comienzo o inicio de la actividad, o en el caso de que la misma ya se este desarrollando, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba de surtir efecto.

También cabe la posibilidad de la renuncia tácita, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.2 del RIVA, cuando se presenta la primera declaración-liquidación al comenzar la actividad o al presentar la primera declaración-liquidación del primer trimestre una vez ya iniciada la actividad. Al aplicar el sujeto pasivo el régimen general, de esta forma, la Administración considera que el sujeto pasivo esta renunciando al régimen especial.

También se entiende que se produce la renuncia tácita cuando el sujeto pasivo hubiera solicitado la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. En este caso, la actividad desarrollada por el sujeto pasivo no se podrá acoger al régimen especial de la agricultura, hasta que hayan transcurrido tres años desde el comienzo de la actividad que se utilizan los bienes o servicios afectados por dichas deducciones (art.111.5 de la LIVA, nueva redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social).

La renuncia al REAGP debe ser efectuada por la persona física, empresario-titular de la explotación y, en el caso de entidades acogidas al régimen de atribución de rentas del IRPF, se deberá formular por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

b) Efectos de la renuncia

La renuncia al régimen especial tiene una duración de tres años, por tanto, presentada la renuncia, dichas actividades se regirán por el régimen general del IVA, entendiéndose prorrogada para cada uno de los años siguientes, salvo que presente de forma expresa la revocación a la renuncia en los mismos plazos que para la presentación de la renuncia (mes de diciembre anterior).

Si el sujeto pasivo desarrolla varias actividades agrícolas, todas ellas acogidas al régimen especial, y presenta la renuncia a una de ellas, esta renuncia extiende sus efectos

a todas las demás actividades acogidas al régimen especial, por lo que todas, pasarán a regirse por el régimen general.

En el caso de que el sujeto pasivo realice varias actividades encontrándose unas acogidas al régimen de la agricultura, otras al régimen simplificado u otras al régimen de estimación objetiva en el IRPF, la renuncia a cualquiera de ellas conlleva o significa la renuncia para las demás actividades, pasando todas las actividades al régimen general del IVA y a la estimación directa en el IRPF

Si el sujeto pasivo desarrolla una actividad acogida al régimen de la agricultura y durante el año inicia otra actividad que para la nueva presenta la renuncia, esta renuncia no producirá efectos para la primera actividad hasta el ejercicio posterior.

Si en el año inmediato anterior a aquel en que el sujeto pasivo presenta la renuncia y que debe de surtir efecto, hubiera superado el límite del volumen de operaciones que se determina para quedar excluido del REAGP, dicha renuncia se tendrá por no efectuada.

c) Revocación de la renuncia.

Presentada la revocación, permanecerá en el régimen especial de la agricultura, siempre que reúna los requisitos para su aplicación, salvo que vuelva a presentar una nueva renuncia, no existiendo en el caso de revocación un plazo mínimo de permanencia en el régimen para poder presentar una nueva renuncia.

d) Forma de presentación de la renuncia o de la revocación.

Tanto para solicitar la renuncia al régimen especial como para efectuar la revocación a la renuncia, el cauce formal será mediante la presentación de los modelos de declaración censal, 036 o 037, de acuerdo con el RD 1.041/1990, de 27 de julio, (art.33.3 del RIVA).

Ejemplo.2. Un agricultor que iniciará su actividad en enero del año 2001, desea presentar la renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y, nos consulta: a) ¿Cuándo puede presentar la renuncia?, b) ¿Duración de la renuncia?, c) ¿Cuándo puede presentar la revocación?, d) ¿Puede volver a presentar la renuncia?

a) La renuncia al régimen especial de la agricultura cuando ya se esta desarrollando la actividad se puede presentar en el mes de diciembre del año anterior en que debe surtir efectos, o cuando presentar la declaración-liquidación del primer trimestre aplicando el régimen general.

Cuando se trata de sujetos pasivos que van a iniciar la actividad, debe presentarse junto con la declaración de comienzo de actividad o cuando presenten la primera declaración-liquidación del trimestre aplicando el régimen general del IVA.

b) Al presentar la renuncia conlleva la necesidad de estar tres años como mínimo en el régimen general, prorrogándose por cada uno de los años siguientes de forma continuada, en este caso, los efectos de la renuncia abarcarán los ejercicios del 2001, 2002 y 2003.

c) Una vez transcurrido el plazo de tres años en el régimen general, el sujeto pasivo puede presentar la revocación de la renuncia, debiendo presentarla, en este caso, en el mes de diciembre del 2003, para que produzca efectos en el 2004, pero siempre de forma expresa, en el caso de la revocación no cabe la posibilidad de efectuar de forma tácita.

d) Puede volver a presentar la renuncia, sin tener que esperar el transcurso de un determinado periodo de tiempo, por tanto, podría volver a presentarla en

el mes de diciembre del 2004, teniendo efectos para el 2005 o, en la declaración-liquidación del primer trimestre del 2005, aplicando el régimen general.

2. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN (ART.124 LIVA)

Solamente podrán acoger al REAGP aquellos sujetos pasivos del impuesto que sean titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren, junto con los requisitos subjetivos, los requisitos objetivos mencionados en la Ley y Reglamento del impuesto, siempre que no hubiesen renunciado al mismo, (art.124.uno de la LIVA). No se puede identificar el concepto de titular con el de propietario, sino con el que desarrolle la actividad, -el empresario-, en este sentido el artículo 43.3 del RIVA considera que *no son titulares* de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos de este régimen especial:

- 1.º Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación.

En el caso de arrendamiento de las explotaciones económicas, el arrendador al no asumir los riesgos de la explotación, no tiene la consideración de empresario a los efectos de este régimen especial, siendo el arrendatario el que podrá acoger al régimen especial. Aunque esta exclusión provoca problemas para aquellos arrendadores que tienen celebrado un contrato de aparcería -participan de forma proporcional tanto en los gastos como en los resultados de la explotación- al no poder acogerse al régimen especial, estando acogidos, o bien, al régimen general, o bien, al régimen especial simplificado, dependiendo de la explotación económica gestionada mediante el contrato de aparcería, pudiendo solamente acogerse al REAGP el aparcero.

- 2.º Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Además, también *quedarán excluidos* del REAGP, según el artículo 124.Dos de la LIVA por:

a) No tratarse de personas físicas o sujetos acogidos al régimen de atribución de rentas (comunidades de bienes, sociedades civiles...) o entes públicos, que son los sujetos pasivos del impuesto que pueden acogerse al régimen especial. Por tanto, quedan excluidos por considerarse que tienen medios suficientes para cumplir con las obligaciones formales generales del impuesto:

- 1.º Las sociedades mercantiles.
- 2.º Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

b) Superar un determinado volumen de operaciones, es decir, quedan excluidos aquellos sujetos cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiere excedido del importe recogido en artículo 43.1 del RIVA.

A hora de determinar esta exclusión por el volumen de operaciones se tienen en cuenta dos límites:

- Primero: el importe del volumen de operaciones de sólo las actividades comprendidas en el REAGP: 50.000.000 ptas., salvo que la normativa reguladora del IRPF estableciera otra cifra a efectos del régimen de estimación objetiva para la determinación de dichas actividades, en cuyo caso se estará a esta última.
- Segundo: para la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de todas sus actividades, que será de 75.000.000 ptas.

De acuerdo con lo anterior y la DGT de 16 de marzo de 1999, para determinar la exclusión de un sujeto pasivo del REAGP en función del volumen de operaciones de las actividades por él desarrolladas, habrá que distinguir, entre sí solamente realizada operaciones relativas a actividades comprendidas en el REAGP solamente habrá que estar al primer límite, o, en el caso, de realizar actividades comprendidas en el REAGP y en otros regímenes del IVA, el límite será el segundo de los anteriores, es decir, quedará excluido si el volumen de operaciones es superior a 75 millones de pesetas, referido al año inmediato anterior, computándose dichas operaciones según lo previsto en el artículo 43 del RIVA.

En el caso de haber quedado excluidos del régimen especial por haber superado el límite del volumen de operaciones, si en los años sucesivos no superan dicho límite, volverán a quedar sometidos al REAGP, salvo que renuncien al mismo, por tanto, en los casos de exclusión, no juega el periodo mínimo de tres años como ocurre en los casos de renuncia.

A la hora de computar los volúmenes de operaciones anteriores habrá que tener en cuenta las reglas recogidas en el art.43.1.a) y b) del RIVA:

1.º Para las posibles actividades desarrolladas por el sujeto pasivo acogidas al régimen especial simplificado o al REAGP o al régimen especial del recargo de equivalencia, solamente se computarán aquéllas que deban anortarse en los libros registro, es decir:

- para las actividades acogidas al régimen especial simplificado, las operaciones efectuadas en desarrollo de las actividades acogidas a dicho régimen especial, (art.40.1.tercer párrafo del RIVA)
- el volumen de operaciones de las actividades acogidas el REAGP vendrá determinado por las operaciones que comprende dicho régimen especial, (art.47.1 del RIVA).
- y, tanto para las anteriores actividades, como para las acogidas al recargo de equivalencia, se incluirán para la determinación de volumen de operaciones, aquéllas operaciones por las que existe obligación de expedir factura, según lo dispuesto en el apartado 3 del art.2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre
- No se computará en ningún caso:
 - Las entregas ocasionales de los bienes inmuebles.
 - Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente.
 - Las operaciones financieras no habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, como son tanto las operaciones exentas del

artículo 20.Uno.18.º, como las no exentas, junto con las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el art.140.bis de la LIVA.

2.º Para las operaciones realizadas en desarrollo de actividades acogidas al régimen general del IVA o cualquier otro régimen especial distinto por los anteriores, su volumen de negocios vendrá determinado por lo dispuesto en el art.121 de la LIVA, quedando excluidos los importes de operaciones que respondan:

- Al propio Impuesto sobre el Valor añadido
- Las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad de acuerdo con lo establecido en el art.25.2 de la LIRPF.
- las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
- Las entregas de bienes calificados de inversión.
- Las operaciones financieras no habituales.

Para esta segunda situación, en el caso de que el año anterior hubiese sido el año de inicio de las actividades, el importe de las operaciones desarrolladas en dichas actividades se elevará al año.

c) También quedarán excluidos del REAGP aquellos sujetos pasivos que:

- hubiesen renunciado a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.
- hubieran renunciado a la aplicación del régimen simplificado del IVA.
- hubiesen solicitado la realización de deducciones previas al inicio de la actividad, quedando excluidos durante tres años, surtiendo los mismos efectos que la renuncia, pero solamente para dicha actividad, pudiendo aplicar el REAGP para otras actividades agrarias distintas de la anterior (art.111.5 de la LIVA).

Ejemplo.3. Una empresa adquiere plantas medicinales a particulares que efectúan la recolección de la mismas.

Según la DGT, no es de aplicación el REAGP a quienes, no siendo titulares de explotaciones agrícolas, ganadera o pesqueras, efectúen la recolección y venta de productos naturales, como las plantas medicinales, que no procedan de sus cultivos o explotaciones, según exige el art.124.Uno de la LIVA. Por tanto, la venta de estas plantas medicinales efectuadas por una persona física que no reúne las condiciones para ser empresario o profesional no estará sujeta al IVA, (Consulta de la DGT de 17-01-2000).

En el caso de que la compra de dichas plantas se efectuará a titulares de explotaciones agrícolas, la empresa adquirente debería de efectuar el reintegro de la compensación a los titulares de aquellas explotaciones agrícolas acogidos al REAGP, por la entrega de plantas medicinales.

3. ÁMBITO DE OBJETIVO DE APLICACIÓN (ART.125 LIVA)

El legislador a través de las reformas operadas en los últimos años ha efectuado una enumeración de actividades que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del

régimen especial, junto con la enumeración de otras que quedan al margen del mismo. A diferencia de lo que ocurría inicialmente, en la actualidad el sujeto titular de la explotación económica puede realizar varias actividades, pero la realización de una de las actividades excluidas no conlleva la imposibilidad de acogerse al régimen especial para el otro tipo de actividades. El sujeto pasivo puede perfectamente desarrollar una o varias actividades acogidas al REAGP y el resto de actividades podrán estar acogidas a los otros regímenes, tanto el general o como alguno otro especial, con la única particularidad de que estas otras actividades tendrán la consideración de sectores diferenciados de actividad, como establece el art.128 de la LIVA, que puntualiza que:

- el titular de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras podrá acogerse al REAGP aunque realice otras actividades de carácter empresarial o profesional.
- el régimen especial sólo producirá efectos respecto a las actividades incluidas en el mismo
- tanto las actividades excluidas expresamente por el legislador del régimen especial, como otros sectores de actividades desarrollados por el titular de dichas explotaciones tendrán siempre la consideración de sector diferenciado de la actividad económica del sujeto pasivo.

3.1. ACTIVIDADES INCLUIDAS EN EL REAGP.

El REAGP será de aplicación a dos aspectos, el primero, que podemos denominar el típico o actividad principal, las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, y, en segundo lugar, el denominado por el legislador como los servicios accesorios de dichas explotaciones que puede prestar el titular de las mismas a terceros, enumerados en el artículo 127 de la LIVA.

A) *Actividad típica*: quedan acogidos al REAGP aquellas explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que se obtengan directamente de las mismas productos naturales, vegetales o animales provenientes de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a tercero, y en concreto se entenderán incluidas, (art. 44 RIVA), las siguientes:

- Las actividad agrícola en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especies, simientes o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

Por ejemplo, puede acogerse la persona que se dedica a la obtención de resina de pinos que no son suyos y a su posterior venta a una empresa (programa informa 16/11/00).

- Las dedicadas a la silvicultura.
- La ganadería, incluida la avicultura, columbicultura, apicultura, cunicultura, sericultura y la cría de especies cinegéticas, pero siempre que este vinculada a la explotación del suelo. Por tanto, esta haciendo referencia a aquella ganadería

que no se explota a través de instalaciones industriales. La anterior enumeración no puede considerarse cerrada sino que existe la posibilidad de introducir otras actividades como la helicultura.

- Las explotaciones pesqueras en agua dulce.
- Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías. (por ejemplo, la cría del rodaballo en agua salada, Programa informa, 16/11/00); actividad de «marisqueo a pie» o «marisqueo a flote», es decir, la siembra, cultivo y recolección de marisco (programa informa, 16/11/00)

B) En relación con los *servicios accesorios* a la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera prestados por el titular de la explotación, tendrán esa consideración siempre que:

- sean prestados por el titular de la explotación a terceros.
- que sean prestados por los medios ordinariamente utilizados en sus explotaciones por el prestador de los servicios.
- que tales servicios contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios.
- que durante el año inmediato anterior el importe del conjunto de los servicios accesorios prestados no excediera del 20 por 100 del volumen total de operaciones de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras principales a las que resulte aplicable el REAGP.

Dentro de los servicios accesorios que se encuentran incluidos en este régimen especial por reunir las notas anteriores, podemos reproducir la lista abierta recogida en el art.46 del RIVA:

- 1º. Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.
- 2º. El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.
- 3º. La cría, guarda y engorde de animales.
- 4º. La asistencia técnica. Quedando excluidos la prestación de servicios profesionales efectuada por ingenieros o técnicos agrícolas.
- 5º. El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.
- 6º. La eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos.
- 7º. La explotación de instalaciones de riego o drenaje.
- 8º. La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

3.2. ACTIVIDADES EXCLUIDAS DEL REAGP.

El legislador en el art.126 de la LIVA lleva a cabo una enumeración de actividades que quedan excluidas de este régimen especial, especialmente cuando se trate de productos naturales obtenidos en las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras utilizados por el titular de la explotación en cualquiera de los siguientes fines:

1.º La transformación, elaboración y manufactura, directamente o por medio de terceros para su posterior transmisión a terceros.

Se presume la existencia de transformación cuando para el desarrollo o ejercicio de la actividad sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En cambio no se considerarán procesos de transformación, art.45 del RIVA:

- a) Los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación.
- b) La simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

Para estas dos excepciones no se tomará en consideración el número de productores o el carácter artesanal o tradicional de la mecánica operativa de la actividad sino a la propia naturaleza de al misma para poder ser considera como de transformación.

2.º La comercialización de los productos obtenidos en la explotación mezclados con otros productos adquiridos a terceros, aunque sean de naturaleza idéntica o similar, salvo que estos últimos tengan por objeto la mera conservación de aquéllos.

3.º La comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

4.º La comercialización efectuada en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

5.º Las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo. (Por ejemplo, los aprovechamientos de caza, o la cesiones del aprovechamiento de flora cuando éstas últimas consistan en el aprovechamiento de pastos y les sea por tanto aplicable la exención prevista en el número 23º del art.20.Uno de la LIVA, en cambio pueden tributar por el régimen especial, los aprovechamientos de corta, leñas y piñas, Consulta de la DGT de 29-09-2000).

6.º La pesca marítima.

7.º La ganadería independiente.

A estos efectos, se considerará ganadería independiente la definida como tal en el art.79.2. de la Ley 3971988, de 28 de diciembre, reguladora de la Hacienda Local y en la Regla 3ª de la Instrucción del Real Decreto-Legislativo 117571990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas e Instrucciones del Impuesto sobre Actividades Económicas, con referencia al conjunto de la actividad ganadera explotada directamente por el sujeto pasivo.

8.º La prestación de servicios distintos de los previstos en el art. 127 de la LIVA y art.46 del RIVA.

Ejemplo.4. D. Joaquín, vecino de Lanjarón, desarrolla las siguientes actividades, y desea saber si es posible la aplicación del régimen especial a las mismas:

a) Lleva a cabo la transformación de productos naturales en queso o mantequilla para destinarlos al consumo propio.

En este caso, aunque se lleva a cabo proceso de transformación, no queda excluido del REAGP, ya que se materializará la exclusión de esta actividad cuando los productos transformados sean entregados a un tercero, situación que no se produce en este caso.

b) Elaboración de piensos a partir de los productos naturales obtenidos en su explotaciones para ser utilizados exclusivamente como alimento de su propio ganado.

Esta actividad de elaboración de piensos no tiene la consideración de proceso de transformación, por lo quedará incluida en el régimen especial si la actividad ganadera también se encuentra acogida al mismo. En caso contrario, dicha actividad quedaría fuera del régimen especial teniendo la consideración de un sector diferenciado de su actividad ganadera.

c) Terminada la recogida de la cebolla lleva a cabo su limpieza y embalaje en sacos-red de 25 kilos.

No tiene la consideración de proceso de transformación ya que el art.45 del RIVA establece que no tendrá esta consideración los actos de limpieza y embalaje.

d) Un cortijo que arrienda por temporadas a los turistas ofreciendo los servicios de hostelería.

El agroturismo no puede acogerse al REAGP debido a que no contribuye a la realización de producciones agrarias y tampoco se enmarca dentro de las operaciones accesorias, por lo que estará acogido al régimen simplificado como actividad accesoria por agricultores y ganaderos no incluida en el REAGP del IVA.

e) D. Joaquín es socio de una cooperativa a la cual entrega las castañas recogidas en sus fincas.

En este caso nos encontramos con una explotación agrícola llevada a cabo por una persona física acogida al REAGP, donde la entrega del producto natural obtenido genera el derecho a percibir la compensación, abonada por la cooperativa, teniendo para ésta la consideración de IVA soportado deducible el importe de lo abonado en derecho de compensación.

f) Transmite la cuota láctea de su producción ganadera.

Al no tratarse de una entrega de un bien de inversión ni tener la consideración de servicio accesorio a la actividad ganadera, sino que se trata de la transmisión de un activo fijo inmaterial, el ganadero deberá repercutir el impuesto al ser una actividad excluida del REAGP e ingresar el IVA al tipo general, (Programa informa 18/01/01).

g) Esta pensado en iniciar la actividad de apicultura. ¿Cómo tributaría?

Tributa por el REAGP siempre que este vinculada a al explotación del suelo. Sin embargo, si por las circunstancias en que se realizará la actividad, esta reúne las condiciones necesarias para calificarla como ganadería independiente, tributará en régimen especial simplificado, (Programa Informa 16/11/00).

h) Semanalmente acude a un mercadillo municipal para efectuar la venta de los productos obtenidos en su explotación agraria a consumidores finales.

A los efectos de los dispuesto en el art.126.3 de la LIVA, no se considerarían comercializados en establecimientos fijos situados fuera de sus explotaciones los productos naturales obtenidos en las mismas que son vendidos por los agricultores de forma ambulante en mercadillos municipales que se celebran en lugar y día señalado con periodicidad semanal o más dilatada en el tiempo, ya que la "venta ambulante" excluiría la existencia de un establecimiento fijo y, además, el carácter periódico y discontinuo de este tipo de "mercadillos" determina también la imposibilidad de la realización de una actividad continuada de comercialización en los mismos, no dándose, por tanto, los requisitos exigidos en el segundo párrafo del citado precepto para la existencia de un establecimiento fijo a tales efectos. Por consiguiente, a las operaciones de venta ambulante realizadas por el agricultor les son de aplicación el REAGP del IVA, (Consulta de la DGT de 17-10-2000), por tanto, se entiende incluida en el régimen especial y no como sector diferenciado, siendo de aplicación el mismo, por lo que al efectuar la ventas a consumidores finales, no podrá percibir la compensación ni repercutir el IVA.

i) D. Joaquín es también un ganadero de cabras que se alimentan íntegramente en las tierras de sus explotaciones agrícolas y de forma ocasional también se dedica al engorde del cerdo ibérico entregados por terceros para este fin. Mientras su primo Juan también se dedica a la cría de la cabra pero la alimentación de los animales procede en más del 50% de piensos no producidos en su finca. Su prima Cristina se dedica al engorde de ganado de propiedad de terceros.

De acuerdo con las situaciones anteriormente descritos, observamos que la actividad de ganadería de D. Joaquín puede estar acogida al REAGP, se trata de una ganadería vinculada a la explotación del suelo, donde los piensos proceden de la explotación agraria titular del ganadero (art.44.3. de la RIVA). En relación con la actividad de engorde de cerdos de terceros, -ganadero integrado- también puede estarse acogida a dicho régimen especial, ya que puede considerarse como actividad accesoria a la misma, (art.127 de la LIVA y art.46.2 del RIVA).

Mientras su primo Juan al tratarse de una ganadería no vinculada a la explotación del suelo, entra dentro del concepto de ganadería independiente, por lo que queda excluido del REAGP, (art.126.Dos.3.º de la LIVA).

Su prima Cristina desarrolla una actividad ganadería integrada, que aunque no entra dentro del concepto de ganadería independiente, según la Regla 3ª. de las Instrucciones del IAE, de manera expresa queda excluida del REAGP en virtud del art.43.3.2.º del RIVA, al no tener la consideración de titular de explotaciones a estos efectos los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada, y ser además, esta su actividad principal, debiendo tributar por régimen simplificado, y en caso de renuncia, por el general. Aunque podrá acogerse al REAGP si se tratará de una actividad accesoria, como ocurre con su primo Joaquín.

j) Arrienda una de sus fincas a otro agricultor para que lleva a cabo su explotación, y arrienda otro finca a una empresa que la va utilizar para el almacenamiento de materiales.

Tienen la consideración de empresarios los sujetos dedicados al arrendamiento de bienes, (art.5.Uno.c) de la LIVA), por lo que se trata de operaciones sujetas al impuesto. Al efectuar el arrendamiento un agricultor al REAGP, estas operaciones quedan excluidas de este régimen especial, (art.43.3 del RIVA), siendo un sector diferenciado de su actividad agrícola.

El arrendamiento de los terrenos de carácter agrario utilizados para la explotación de una finca rústica, están exentos en virtud del art.20.Uno.23.º de la LIVA, por lo que el primer arrendamiento se encuentra sujeto y exento, no pudiendo repercutir el impuesto, mientras el segundo arrendamiento no se encuentra acogido por esta exención, debiendo el agricultor repercutir y liquidar el impuesto, operación sujeta y no exenta.

4. RÉGIMEN DE DEDUCCIONES Y DEL DERECHO DE COMPENSACIÓN A TANTO ALZADO.

4.1. RÉGIMEN DE DEDUCCIONES.

La principal característica del REAGP consiste en que el sujeto pasivo no puede deducir las cuotas del IVA soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que le hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que sea de aplicación este régimen, aunque si originará el derecho a deducir para las operaciones que no les sea de aplicación el régimen especial, (art.130.Uno LIVA), rigiéndose por lo establecido en el artículo 92 y siguientes del LIVA, siendo sectores diferenciados de la actividad, distintos de los acogidos al REAGP.

Esto significa que las cuotas de IVA soportado son un mayor coste para el sujeto pasivo acogido a este régimen al no poder deducirlas pero obteniendo a cambio el derecho a percibir por las entregas y servicios realizadas en ejercicio de la actividad acogida al régimen (siempre que reúna una serie de requisitos) una compensación a tanto alzado, que tendrá la consideración de un mayor ingreso. Como contrapartida a lo anterior tampoco podrá repercutir el IVA en relación con las entregas de bienes o servicios prestados acogidos a dicho régimen especial, quedando exonerado de los deberes de repercusión y liquidación del impuesto.

Ejemplo.5. D. Emilio lleva a cabo las siguientes operaciones:

a) Compra una «Game-girl» blanco y negro para su hija, importe 12.000 ptas + 16% IVA (12.000 x 16% = 1.920 ptas.) = 13.920 ptas.

b) Para su empresa dedicada a la fabricación textil adquiere material de oficina por importe de 50.000 ptas + IVA al 16% (8.000 ptas) = 58.000 ptas.

c) Adquiere abono para un cultivo de espárragos verdes, por un importe de 100.000 ptas + 7% de IVA (100.000 x 7% = 7.000) = 107.000 ptas.

En relación con el IVA soportado por estas adquisiciones podemos comentar lo siguiente:

a) El IVA soportado (1.920 ptas) por la adquisición del juguete no es deducible al tratarse de una adquisición efectuada por un particular, por tanto, por un consumidor final y no por un sujeto pasivo del impuesto, siendo un mayor coste del precio.

b) Mientras las 8.000 ptas. de IVA soportado en la adquisición de unos bienes afectos a su actividad empresarial, por tanto, operación sujeta al impuesto realizada por un sujeto pasivo del impuesto (empresario), por lo que tendrá la consideración de IVA deducible del IVA devengado en las entregas de bienes que efectúe en el ejercicio de su actividad. No siendo, un principio, un mayor coste al no soportar económicamente el importe del impuesto al poder deducirlo a través del IVA devengado, «siendo neutro económicamente» el impuesto.

c) En el caso de las operaciones acogidas al régimen especial, como sector diferenciado de la actividad de fabricación textil, el IVA soportado 7.000 ptas. será un mayor coste de la adquisición del abono debido que a parte de pagar el precio del bien, debe pagar el importe del impuesto, que no podrá deducirlo del IVA devengado ya que en las operaciones efectuadas en este régimen no permiten la repercusión del impuesto, por tanto, no existe IVA repercutido. A cambio, tendrá derecho a recibir una compensación, el llamado derecho de compensación, que trata de neutralizar el impacto del IVA soportado no deducible.

En resumen, el sujeto pasivo acogido al REAGP que efectue entregas o exportaciones de productos naturales en el desarrollo de actividades a las que no fuera de aplicación dicho régimen especial no tendrán derecho a percibir la compensación, aunque en relación a las mismas si tendrán derecho a aplicar el régimen general de deducciones del IVA, (art.130.Cuatro de la LIVA).

4.2. DERECHO A PERCIBIR UNA COMPENSACIÓN.

Al no poder deducir las cuotas del IVA que hayan soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado para de esta forma el sujeto pasivo pueda recuperar las cuotas del IVA soportadas en los bienes y servicios anteriores, (art.130.Dos LIVA), en la medida en que los bienes y servicios han sido utilizados en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial.

4.2.1. NACIMIENTO DEL DERECHO A PERCIBIR LA COMPENSACIÓN.

El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las operaciones acogidas a este régimen especial y que generan el derecho a percibir la compensación, que de acuerdo con el art.48 del RIVA se realizará su reintegro en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. Aunque cabe la posibilidad de demorar el pago efectivo de la compensación siempre que exista acuerdo entre los interesados.

Si se realiza un pago anticipado a cuenta de la futura entrega el derecho a percibir la compensación no nacerá hasta que se efectúe la entrega del producto natural o la prestación del servicios accesorio.

Ejemplo. 6. Una Empresa que adquiere algodón a unos agricultores acogidos al REAGP va a entregar durante el año N unas cantidades a los mismos que son contraprestación de la entregas de algodón efectuadas durante el año N-1.

Las cantidades que van a percibir los agricultores acogidos al REAGP durante el año N corresponden a entregas de bienes que se ha efectuado durante el año N-1, por tanto la compensación que corresponderá dichas entregas se calculará conforme a la normativa vigente en el año N-1, es decir, mediante la normativa aplicable en el momento de la entrega y no en el momento del pago, (Consulta de la DGT de 14-07-2000).

4.2.2. OPERACIONES QUE DAN DERECHO A PERCIBIR LA COMPENSACIÓN. (ART.130.TRES LIVA)

A pesar de estar acogidos al REAGP no todas las operaciones desarrolladas en virtud del mismo dan derecho a percibir la compensación, sino solamente aquellas que aparecen descritas en el art.130.Tres de la LIVA:

- 1.º Entregas de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos.

Excepciones:

- a) Entrega efectuadas a empresarios que estén acogidos a este REAGP en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial.
- b) Entregas efectuadas a empresarios o profesionales que en el territorio de aplicación del impuesto realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto que no dan derecho a la deducción del IVA, es decir, distintas de las enumeradas en el art.94.Uno de la LIVA, que normalmente serán las enumeradas en el art.20 de la LIVA sobre operaciones interiores exentas. Por tanto, si se reintegrará la compensación para aquellas operaciones enumeradas en dicho artículo que si dan derecho a la deducción del IVA soportado, permitiéndose de esta forma la deducción de la compensación satisfecha.

- 2.º Entregas de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones a adquirentes que son personas jurídicas que no actúe como empresario o profesional y la entrega este localizada en el territorio de otro Estado miembro y siempre que la entrega quede no sujeta en virtud del art.14 de la LIVA.
- 3.º La prestación de servicios accesorios incluidos en el REAGP cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos los destinatarios y siempre que estos últimos no estén acogidos a este REAGP en el ámbito espacial del impuesto.

4.2.3. ASPECTOS SUBJETIVOS DEL DERECHO DE COMPENSACIÓN.

Este derecho de compensación a tanto alzado solamente lo poseen los sujetos pasivos del impuesto acogidos al REAGP cuando realicen operaciones acogidas a dicho régimen especial y que dan derecho a la percepción de la compensación.

Por otro lado, están obligados al reintegro de la compensación, según el art.131 de la LIVA:

- el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial que este establecido en el territorio de aplicación del impuesto
- por la Hacienda Pública por las entregas de bienes que sean objeto de exportación o de expedición o transporte a otro Estado miembro y por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del Impuesto. (art.131 LIVA y 48 RIVA).

El art.48 del RIVA dispone que las solicitudes de reintegro de las compensaciones que deba efectuar la Hacienda Pública, deberán presentarse en la Administración o Delegación de la AEAT donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, durante los veinte primeros días naturales posteriores a cada trimestre natural. No obstante, la solicitud de devolución correspondiente al último trimestre natural del año podrá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero inmediatamente posterior. La solicitud deberá ajustarse al modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, modelo 341, aprobado por la Orden de 15 de diciembre de 2000.

Ejemplo.7. Un empresario agrícola realiza ventas de los productos naturales obtenidos en su explotación a otros sujetos pasivos acogidos al REAGP.

También presta servicios a otras personas con la maquinaria utilizada en su actividad, no superando el importe de estos servicios el 20 por 100 del total de ingresos de la actividad agrícola principal.

En relación con la ventas de productos: al entregar los productos a otro agricultor acogido al régimen especial no puede obtener la compensación a tanto alzado sobre el precio de venta y tampoco puede repercutir cantidad alguna en concepto de IVA.

En cuanto a la prestación de servicios accesorios de su actividad agrícola, debemos, según sean los destinatarios de los servicios, distinguir:

a) Otros empresarios agrícolas cuyos servicios recibidos contribuyen al desarrollo de su explotación agraria.

El agricultor que presta los servicios tendrá derecho a la compensación del 8%, salvo que el destinatario este también acogido al REAGP.

b) Si el destinatario no es empresario agrario o no destina los servicios al desarrollo de una explotación agraria.

En este caso no se aplicará el REAGP sino que la prestación de estos servicios constituye un sector diferenciado de la actividad agrícola sometida al REAGP, debiendo tributar por el régimen general.

Finalizada la recolección de la patata, las vende a una empresa de comida rápida de Francia.

Se trata de una entrega intracomunitaria, no estando exenta del impuesto y teniendo derecho a obtener de la Hacienda pública española, presentado el modelo 341, el reintegro de la compensación a tanto alzado por las entregas de productos naturales obtenidos en su explotación agrícola, sin tener que liquidar ninguna cuota en relación con el IVA.

4.2.4. IMPORTE DEL DERECHO DE COMPENSACIÓN.

El cantidad de compensación a percibir por el sujeto pasivo acogido a este régimen especial se obtiene aplicando un porcentaje sobre el precio de venta de los productos o de los servicios accesorios acogidos al régimen especial.

En relación con la determinación del precio sobre el que se debe de aplicar el porcentaje será el precio pactado pero sin incluir los tributos indirectos que gravan dichas operaciones ni los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros o financieros, cargados separadamente al adquirente.

En aquellos casos en que la operación se realice sin contraprestación dineraria el precio sobre el que se aplicará el porcentaje será el valor de mercado de los productos entregados o servicios prestados.

El porcentaje a utilizar para el cálculo de la compensación que deben de recibir los titulares de la explotaciones a las que sea de aplicación el REAGP será, en virtud del art.2 del RD-Ley 10/2000, de 6 de octubre, que da nueva redacción al art.130.Cinco de la LIVA, el siguiente:

- 8 por 100 para las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de tales explotaciones, y
- 7 por 1000 para las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

La evolución del importe de la compensación desde la entrada en vigor del IVA se recoge en el siguiente cuadro:

Porcentaje del derecho de compensación (evolución)	Entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de tales explotaciones,	Entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.
Desde el 01-01-1986 hasta el 31-12-1997	4%	
Desde el 01-01-1998 hasta el 31-12-1999	4,5%	
Desde el 01-01-200 hasta el 06-10-200	5%	
Desde el 7-10-2000	8%	7%

Como consecuencia de la entrada en vigor de dicha modificación el 7 de octubre de 2000 se hacía necesario concretar el momento en que se produce la entrega de los bienes a efectos de la determinación del porcentaje de compensación en aquellos casos en que las cesiones de los productos naturales formen parte de operaciones complejas cuya terminación se produce después de la entrega en vigor del RD-Ley, apareciendo recogido el criterio administrativo sobre esta cuestión en la Resolución de 7 de noviembre de 2000, de la Secretaría de Estado de Hacienda, donde se determina que serán de aplicación los nuevos porcentajes a:

- las entregas de bienes de productos naturales de la campaña vigente al 7 de octubre de 2000, realizada antes de la citada fecha por los sujetos pasivos acogidos al REAGP, siempre que, a la entrada en vigor de la modificación, estuviesen pendientes la documentación por no haber concluido las operaciones relativas a la recepción, transformación y gestión de la referida campaña.

- las entregas de productos naturales correspondientes a la referida campaña que se realicen de forma fraccionada a lo largo del tiempo y cuyo período de recepción por el adquirente, en el desarrollo de aquélla, finalice con posterioridad al 6 de octubre de 2000.

- en el caso de entregas de productos naturales en depósito o comisión de venta efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial en favor de las Cooperativas Agrarias para que efectúen en nombre propio su venta a terceros, se aplicarán los nuevos porcentajes de compensación cuando la referida venta se efectúa el 7 de octubre del 2000, o con posterioridad.

Ejemplo.8. Entregas de lana y trigo duro efectuadas por titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas acogidos o no al REAGP. Tipo impositivo y importe de la compensación.

Para los no acogidos al REAGP, las entregas de trigo duro tributan al tipo del 4 por ciento (art.91.Dos.1.1.º, letra f); mientras la entrega de lana efectuadas por el ganadero tributan al tipo del 16 por 100.

Para los empresarios acogido al REAGP, el empresario agrícola por sus entregas de trigo tendrán derecho a percibir la compensación resultante de aplicar el 8 por ciento al precio de venta; mientras en empresario ganadero tendrá derecho a recibir dicha compensación con un importe del 7 por ciento, y en ningún caso, podrá repercutir el IVA.

Ejemplo.9. Un empresario agrícola lleva a cabo la venta de 1.000 kilos de espárragos verdes por un importe de 350 ptas./kilo a una empresa dedicada a su comercialización y conserva. Además el agricultor se compromete a entregarlos en bolsas de a kilo (20.000 ptas.) y transportarlos al lugar determinado por el adquirente (50.000 ptas.).

Este empresario agrícola tendrá derecho a percibir la compensación por la entrega de sus productos naturales obtenidos por en su explotación y entregados a esta Empresa de comercialización y de conservas. El resto de servicios prestados no tendrán la consideración de servicios accesorios del art.127 de la LIVA, para aplicarles el porcentaje del derecho de compensación, debido a que los prestados en este caso no contribuyen a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios. Por tanto, se trataría de una actividades excluidas del régimen especial, siendo un sector diferenciado de la actividad agrícola, debiendo de tributar por el régimen general del impuesto, lo que conlleva la obligación de repercutir y liquidar el impuesto por parte del titular de la explotación agrícola:

- bolsas: $20.000 \text{ ptas} \times 16\% = 3.2000 \text{ ptas.}$ IVA repercutido al adquirente.
- porte: $50.000 \text{ ptas} \times 16\% = 8.000 \text{ ptas.}$ IVA repercutido

En relación con la determinación del precio sobre el que se aplicará el porcentaje de compensación,

- Precio (1.000 kilos x 350 ptas). = 350.000 ptas
- Importe de la compensación: $(350.000 \text{ ptas.} \times 8\%) = 28.000 \text{ ptas.}$

4.2.5. CONTROVERSIAS SOBRE LA COMPENSACIÓN.

En el caso de controversias sobre el nacimiento, el importe, el pago etc, del derecho de compensación correspondiente a este régimen especial tendrán la consideración de naturaleza tributaria a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económica-administrativa, (art.132 de la LIVA).

Si el sujeto pasivo acogido al régimen u otra persona hubiera percibido indebidamente compensaciones deberá de reintegrarlas a la Hacienda Pública, sin perjuicio de las demás obligaciones y responsabilidades que le sean exigibles, (art.133 de LIVA).

4.3. DEDUCCIÓN DE LAS COMPENSACIONES.

Para los sujetos pasivo del impuesto que han satisfecho las compensaciones a que se refiere el REAGP podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones realizadas en sus actividades siguiendo el régimen general establecido en el IVA para las cuotas soportadas deducibles, según el art. 134 de la LIVA. Quedan excluidos de esta posibilidad los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen de equivalencia en relación con las adquisiciones de los productos naturales destinados a su comercialización al amparo del régimen especial del recargo de equivalencia.

Para poder ejercitar el derecho a deducir el importe de las compensaciones satisfechas el adquirente deberá estar en posesión de un recibo original acreditativo del pago de la compensación, emitido por él mismo y firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera, en la forma y requisitos que aparecen recogidos en el art.49 del RIVA, en el que deberán constar los siguientes datos:

- 1.º Serie y número. La numeración será correlativa.
- 2.º Nombre y dos apellidos o razón social, número de identificación fiscal o código de identificación y domicilio del expedidor y destinatario o, en su caso, localización del establecimiento permanente si se trata de no residentes.
- 3.º Descripción de los bienes o servicios entregados, así como el lugar y fecha de las respectivas entregas.
- 4.º Precio de los bienes o servicios.
- 5.º Porcentaje de compensación aplicado.
- 6.º Cantidad a compensar.

Además:

- el documento debe haberse contabilizado por el adquirente con arreglo a derecho.
- anotarán los recibos emitidos en un Libro Registro especial en el plazo de 30 días a partir de la fecha de emisión.
- entregará copia del recibo al proveedor, titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera, debiendo ambos, es decir, los recibos originales sus copias conservarlos durante cuatro años a partir del día del devengo del Impuesto, (nueva redacción del art.49.3 del RIVA, dada por el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, adaptándolo al nuevo plazo de prescripción).

5. OBLIGACIONES FORMALES.

Una de las justificaciones de la existencia de este régimen especial es facilitar la gestión del impuesto a los sujetos pasivos que desarrollen actividades acogidas a este régimen especial, por lo que se han reducido el número de obligaciones formales que tienen que soportar. En este sentido el art.129 de la LIVA establece que los sujetos pasivos acogidos a este régimen no estarán sometidos, en relación con las actividades incluidas en el mismo a:

- las obligaciones de liquidación

- de repercusión
- o pago del impuesto
- ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en los Títulos X y XI de esta Ley, a excepción de las contempladas en el artículo 164, apartado uno, números 1.º, 2.º y 5.º de dicha Ley y de las de registro y contabilización, que se determinen reglamentariamente.

La regla anterior también será de aplicación respecto de las entregas de bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles, utilizados exclusivamente en las referidas actividades.

Ejemplo.10. D. Javier de profesión agricultor lleva a cabo la venta de una cosechadora que ha estado utilizando exclusivamente en actividades acogidas al régimen especial desde hace 10 años. Importe de la venta 2.000.000 ptas.

La venta de este bien de inversión, al no consistir en la entrega de productos naturales ni en la prestación de servicios acogidos a este régimen, (art.130.Tres.1.º, 2.º y 3.º de la LIVA), no podrá percibir la compensación del REAGP y además, tampoco se produce el devengo del IVA, por tanto no podrá repercutir ni liquidar el impuesto, ya que el art.129.Uno de la LIVA exonera del cumplimiento de estas obligaciones incluso a «las entregas de bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles, utilizados exclusivamente en las referidas actividades».

En el caso de haber transmitido un terreno rústico afectado a su actividad agraria, la operación estaría sujeta y exenta, en virtud del art.20.Uno.20 de la LIVA, no pudiendo repercutir el impuesto al adquirente. Pero en el caso de renunciar a la aplicación de la exención, art.20.Dos de la LIVA, la operación pasaría a estar sujeta y no exenta, debiendo el transmitente repercutir el impuesto y efectuar su liquidación, ya que esta operación no quedan exonerada del cumplimiento de estos deberes, aunque se trata de un titular de una explotación agraria acogido al REAGP, debiendo presentar la declaración-liquidación especial de carácter no periódica del art.71.7.5.º del RIVA,(redacción dada por el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre).

En cambio, solamente estarán obligados a llevar, según el art.47 del RIVA:

- un Libro registro en el que anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial, (no tienen que emitir documentos de facturación, tan solo tiene que firmar los recibos que emita el destinatario de sus operaciones para cobrar las compensaciones de este régimen).

Pero a parte de las reglas anteriores, las obligaciones formales son diferentes dependiendo de las circunstancias que rodeen el sujeto pasivo o las operaciones por él efectuadas acogidas al régimen especial. En este sentido podemos distinguir los siguientes aspectos:

1º. Si el sujeto pasivo, a parte del REAGP, realiza otras actividades podemos diferenciar entre:

- a) Que las otras actividades desarrolladas les sea aplicable el régimen simplificado o el régimen especial del recargo de equivalencia, en este caso deberá llevar:
 - el Libro registro de facturas recibidas anotando con la debida separación las facturas que correspondan a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al REAGP.

b) Que las otras actividades desarrolladas se encuentren acogidas al régimen especial o cualquier otro régimen especial distinto de los mencionados anteriormente, debiendo cumplir en estos casos:

- con las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico propias de estos regímenes.
- un Libro registro de facturas recibidas, donde deberá de anotar con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el REAGP.

2.º Las importaciones de bienes.

En cuanto a la importaciones realizadas en el desarrollo de su actividad acogida al REAGP no queda exonerado de la obligación de liquidar el impuesto en la Aduana

3.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

En relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el art.14 de la LIVA establece que estarán no sujetas al impuesto las realizadas por sujetos pasivos acogidos al REAGP, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.

Pero este supuesto de no sujeción se puede convertir en una operación sujeta y, por tanto, conllevaría el cumplimiento de las obligaciones formales propias de las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al mismo. Esta situación se podrá producir cuando:

- a) el sujeto pasivo del impuesto acogido al REAGP opte por la sujeción al IVA, abarcando esta opción un período mínimo de dos años, (art.14.Cuatro de la LIVA).
- b) el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos Estados, haya alcanzado en el año natural precedente el equivalente en pesetas a 10.000 euros. Mientras que no se supera dicho importe las adquisiciones intracomunitarias estarán no sujetas, salvo que se haya optado por su sujeción. La sujeción se aplicará en el año natural en curso a partir del momento en que se alcance el citado importe.

4.º Las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley.