

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075090

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de octubre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 2852/2019

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Agricultura, ganadería y pesca. Régimen de deducciones y compensaciones. Deducción de las compensaciones a tanto alzado. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida en el presente caso, es la determinación del momento temporal en el que el adquirente o destinatario de los bienes, que ha de satisfacer las compensaciones al agricultor acogido al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, puede deducirse del IVA devengado por sus operaciones tales compensaciones. Se plantea si tal derecho de deducción, nace con el pago de tales compensaciones o con el devengo y recepción del correspondiente recibo, con independencia de cuando se satisfaga la compensación efectivamente con posterioridad a la entrega de los productos.

Pues bien, para poder practicar la deducción de las compensaciones se exige que se hayan satisfecho. En el supuesto de que las partes intervinientes en la operación hayan pactado un aplazamiento en el pago total o parcial del precio y el reintegro de la compensación se efectúe en proporción a dicho pago, el derecho a la deducción de las compensaciones nacerá igualmente cuando éstas se satisfagan y en proporción a las cantidades pagadas. En consecuencia, la entidad que satisface las compensaciones a agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto por las compras de los productos, deberá documentar el reintegro de aquellas mediante la expedición del recibo a que se refiere el art. 16.1 del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación). Dicho recibo deberá expedirse cuando se hayan satisfecho dichas compensaciones, total o parcialmente, ya sea en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios por el titular de la explotación, o en la fecha que hayan acordado las partes para el referido reintegro de la compensación, ajustado a los requisitos previstos en dicho Reglamento y, en particular, firmado por el titular de la explotación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 75, 84, 97, 98, 100, 114, 124, 129, 130, 131, 134, 134.bis, 140.quinque y 164.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), arts. 43, 48 y 49.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 226, 295, 296, 303 y 305.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 16.

Ley 30/1985 (Ley IVA), arts. 35, 55, 56, 58 y 59.

RD 2028/1985 (Rgto IVA), arts. 104, 113, 117 y 118.

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 25 de octubre de 2018, recaída en la reclamación nº 15/05025/2015 interpuesta frente a liquidación provisional por el concepto IVA, ejercicio 2014, período 12.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes: 1.- Con fecha 30 de enero de 2015 la mercantil interesada presentó autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al mes de diciembre del ejercicio 2014 con un resultado a devolver de 13.988,18 euros.

2.- El 16 de marzo de 2015 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Galicia (UGGE) notificó a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance, en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, se extendía a verificar si se cumplían todos los requisitos legales y reglamentarios en las deducciones practicadas en concepto de compensaciones pagadas a sujetos pasivos en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, contenidas en las copias de los recibos originales y de los correspondientes justificantes de pago que a tal fin se le requerían. La entidad mercantil contestó al requerimiento con fecha 27 de marzo de 2015.

3.- El 9 de junio de 2015 la oficina gestora notificó a la interesada una propuesta de liquidación provisional de la que resultaba una cuota a pagar de 2.416,62 euros, señalando que no se admitía la deducción en el período 12 del ejercicio 2014 de las compensaciones recogidas en determinados recibos puesto que, de acuerdo con los justificantes de pago aportados, dichas compensaciones no habían sido satisfechas en el mes de diciembre de 2014 (todos los cheques empleados como medios de pago están fechados el 20 de enero de 2015). Indica la propuesta de liquidación que:

En efecto, el artículo 134 de la Ley 37/1992 establece que los sujetos pasivos que hayan SATISFECHO las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el Título VIII de esta Ley respecto de las cuotas soportadas deducibles.

En consecuencia, los recibos agrícolas que no hayan sido pagados en el período en el que se hayan deducido, no reúnen los requisitos para ser deducibles.

4.- El 16 de junio de 2015 la entidad mercantil presentó alegaciones a la propuesta de liquidación manifestando su disconformidad con ella sobre la base de la siguiente argumentación:

PRIMERO:

La Agencia Tributaria únicamente opone a la deducibilidad de las compensaciones satisfechas a los productores en el régimen especial de agricultura ganadería y pesca del IVA, el hecho de no haber sido pagadas en diciembre de 2014, dando por cumplidos el resto de requisitos establecidos para su deducción. Discute pues únicamente cual es el momento para el ejercicio de la deducción, estableciendo el mismo a partir del momento del pago.

Dicha interpretación del artículo 134 de la Ley 37/1992 del IVA es incorrecta ya que es suponer que las condiciones establecidas para la deducibilidad de las compensaciones en cuestión se establecen en los artículos que regulan el régimen especial citado, cuando no es así. Efectivamente estas normas reguladoras del ejercicio del derecho a deducción se articulan en el título VIII de la Ley de IVA, como el propio artículo 134. Uno establece al decir "...podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el título VIII de esta ley respecto de las cuotas soportadas deducibles."

En el citado título VIII no se establece ninguna condición para la deducibilidad de las cuotas soportadas semejante al hecho de que hayan sido pagadas en el período de liquidación, salvo lo establecido para el reciente régimen del criterio de caja, que no procede aplicar al presente caso.

El artículo 49.1 del reglamento de IVA condiciona la deducción de las compensaciones a la emisión de un recibo que, según el artículo 48.2 del mismo reglamento, debe efectuarse en el momento de hacer el reintegro de las compensaciones, momento que debe coincidir a su vez con la entrega de los productos agrícolas. Pero no es menos cierto que el párrafo segundo del citado artículo 48.2 establece que "No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos." En el presente caso la emisión del recibo se efectúa en el momento de la entrega de los bienes.

Si las partes hacen uso de la excepción prevista en el propio artículo 48.2 y deciden aplazar el pago no sólo del precio sino también de la compensación, ello no altera el régimen de su deducción que se rige por lo establecido para las cuotas soportadas en el Título VIII de la Ley del Impuesto. Dentro de este Título, el artículo 98 permite la deducción de las cuotas soportadas desde que éstas se hayan devengado, siempre que se esté en

poder del documento justificativo de las mismas que, en este caso, al no existir obligación de emitir factura para el productor, será el recibo al que hemos hecho referencia, produciéndose dicho devengo en el momento de la entrega de los bienes, independientemente de que el pago de los mismos, incluido el Impuesto, quede aplazado.

Tal postura es la mantenida por el TEAC en su resolución del 25 de febrero de 1999, (se adjunta), al confirmar sentencia del TEAR de Galicia de Galicia de 20 de diciembre de 1995, que anulaba acta de inspección que mantenía los mismos postulados que ahora mantiene la presente propuesta. Son pues dos resoluciones de los tribunales económico administrativos en contra de la postura de la AEAT que sustenta la motivación de la presente propuesta contra la que ahora se presentan alegaciones.

Segundo.

Volviendo a la literalidad del artículo 134 de la Ley 37/1992 de IVA vemos que establece el derecho a deducir las compensaciones del artículo 130, de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen. Las cuotas devengadas en diciembre los son únicamente por la venta que (.....) SL hace de la leche comprada a los productores en diciembre y documentada en los recibos firmados por ellos. Es de estas cuotas devengadas en diciembre de las que debe deducirse el importe de las compensaciones a cuya percepción generan derecho los productores al entregar en diciembre la leche que producen.

5.- El 16 de julio de 2015 la oficina gestora notificó la liquidación provisional con la misma cuota a ingresar que la propuesta previa y respondió a las alegaciones de la interesada del modo siguiente:

- En fecha 16 de junio de 2015, el contribuyente presenta alegaciones a parte de la propuesta que se le formula, las cuales son desestimadas de acuerdo con lo siguiente:

El contribuyente basa sus alegaciones en que, de acuerdo con el criterio mantenido por el TEAC en Resolución de 25 de febrero de 1999, no es necesario el pago efectivo de las compensaciones devengadas para poder ejercitar el derecho a su deducción.

Esta Unidad, sin embargo, debe referirse a la consulta vinculante de la DGT (V0183-11) , en la que dicho órgano hace mención expresa a que ' El adquirente de los mencionados bienes podrá practicar la deducción de las compensaciones SATISFECHAS siempre que cumpla los requisitos del Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 (...)'.

- Esta Administración mantiene que el recibo expedido por el adquirente tiene un doble carácter:

- Es documento acreditativo del cobro de dicha compensación por quien realizó la entrega de los productos.

- Constituye documento acreditativo del pago de la compensación a tanto alzado por el destinatario de la misma y justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de su derecho a la deducción de las compensaciones (artículo 49 RIVA) Atendiendo al carácter del recibo, se concluye que el derecho de deducción nace con el pago de la compensación, siendo requisito para dicho derecho el contar con el recibo acreditativo de dicho pago y del cobro de la misma por el agricultor.

Dado que la firma del recibo por parte del transmitente, no puede tener lugar razonablemente antes de que el mismo perciba el importe de la compensación, y teniendo en cuenta la posibilidad recogida en el segundo párrafo del artículo 48.2 del RIVA de diferir el pago de la compensación al momento del cobro total o parcial del precio de los bienes y servicios entregados mediante acuerdo entre las partes, se deduce que la expedición del recibo, el cual documenta el pago de la compensación del REAGYP, puede demorarse en el tiempo con respecto a la entrega de los productos acogidos al REAGYP.

Conforme a la conclusión anterior, el destinatario de los bienes no podrá deducir la compensación en tanto no cuente con el recibo acreditativo del pago de la compensación, con independencia de que se efectúe con posterioridad a la entrega de tales bienes.

- En definitiva y para el caso concreto que nos ocupa, esta Administración considera que si bien el contribuyente sí está en posesión de los recibos, los mismos no deberían haber sido emitidos hasta el pago de la compensación correspondiente puesto que, tal como se indicó anteriormente, dichos recibos documentan el PAGO DE LA COMPENSACIÓN.

En consecuencia, dichos recibos no dan derecho a deducir en este periodo las compensaciones que no hayan sido pagadas durante el mismo.

6.- Frente a la liquidación provisional la interesada interpuso la reclamación nº 15/5025/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEAR, en adelante) el 13 de agosto de 2015. La entidad reproduce literalmente las alegaciones formuladas a la propuesta de liquidación, añadiendo lo siguiente:

TERCERO:

En la parte de la motivación que se refiere a la contestación de la alegaciones efectuadas, la Agencia Tributaria vincula inexcusablemente la emisión del recibo al pago de la compensación o sea, que hasta que esta compensación no se paga no debería expedirse el recibo puesto que según este organismo, el recibo documenta el pago de la compensación. Esta parte no puede estar de acuerdo con esta interpretación, precisamente basándose en afirmaciones de la propia Agencia Tributaria.

La primera consiste en afirmar que el recibo constituye el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la deducción. Esto lo afirma la Agencia Tributaria y también la última frase del artículo 49.1 del Reglamento de IVA. En consecuencia, el recibo en cuestión no documenta exclusivamente el pago de la compensación sino que además documenta las adquisiciones efectuadas. Si a lo anterior añadimos el hecho previsto en el último párrafo del artículo 48.2 del reglamento de IVA, consistente en la posibilidad de aplazar el cobro del precio y de la compensación a un momento posterior a la entrega de los bienes, se hace evidentemente necesario documentar la citada entrega desde el mismo momento de su ocurrencia, independientemente del momento en que se produzca el pago, con el recibo correspondiente, sin tener que esperar a su emisión hasta el momento del pago.

En consecuencia no puede vincularse emisión del recibo con el pago, pues como se ha explicado, existen otras situaciones en las que es necesaria su expedición sin existir aquel. El reintegro de las compensaciones debe identificarse con el nacimiento del derecho a su percepción por parte del transmitente, momento que se produce con la entrega de los bienes, y su reconocimiento por el adquirente mediante la expedición del recibo. No consiste en el pago de la misma.

La segunda consiste en afirmar "esta Administración considera que si bien el contribuyente sí está en posesión de los recibos los mismos no deberían haber sido emitidos hasta el pago de la compensación correspondiente" La cuestión es que en el presente caso sí que se expidieron antes de efectuar el pago, tanto del precio como de la compensación y dentro del período temporal de liquidación, estando cumplidos el resto de requisitos formales. Está pues probado el cumplimiento del requisito reglamentario establecido de estar en posesión del recibo, en los términos del artículo 49.1 del reglamento.

La tercera consiste en afirmar "la firma del recibo por parte del transmitente, no puede tener lugar razonablemente antes de que el mismo perciba el importe de la compensación" En el presente caso está documentado que la firma del recibo por parte del transmitente se produjo antes de percibir el pago del precio y de la compensación, y dentro del período temporal de liquidación. Esto es un hecho probado y no una simple suposición que es lo único que hace la Agencia Tributaria. Recordemos que la motivación debe basarse en hechos probados y no en meras suposiciones.

Y esa suposición no es razonable en este caso puesto que el pago del precio y la compensación que corresponden al productor deben efectuarse obligatoriamente mediante cheque o transferencia, según lo dispuesto en el Real Decreto 754/2005, de 24 de junio, regulador del régimen de tasa láctea en España. En consecuencia, el receptor del producto no puede probar el pago del mismo con la simple exhibición del recibo reglamentario firmado por el productor, sino que debe justificarlo con el documento bancario correspondiente. Con esta premisa, el productor puede firmar el recibo y no cobrarlo hasta unos días después y estar razonablemente tranquilo de poder hacerlo. Y es precisamente por esto por lo que no es razonable suponer que la firma del recibo por parte del transmitente no pueda tener lugar antes de que el mismo perciba el importe de la compensación.

Por lo tanto, la expedición del recibo no debe demorarse en el tiempo respecto al momento de la entrega de los productos acogidos al REAGP, razón por la cual desde ese momento se dispone del mismo y se puede efectuar la deducción de las compensaciones.

7.- El TEAR dictó resolución estimatoria en lo que concierne a la cuestión aquí controvertida el 25 de octubre de 2018, sobre la base de los argumentos que siguen:

"QUINTO.- Entrando ya en la cuestión que se discute, hay que señalar que el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, regulado en los artículos 124 a 134.bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en los artículos 43 a 49.bis del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que

se aprueba su Reglamento, se caracteriza, fundamentalmente, por la exclusión para los sujetos pasivos acogidos al mismo, de las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto y, en general, 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. Por lo tanto, los sujetos pasivos que no renuncien a la aplicación de este régimen especial no deben liquidar el Impuesto que, en otro caso, se devengaría en las entregas de sus productos naturales, pero, al no presentar liquidación por el mismo, tampoco pueden recuperar las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad a través del mecanismo de la deducción previsto en el régimen general. Por este motivo la Ley establece en el artículo 130.2 el derecho de estos sujetos pasivos a percibir una compensación resultante de aplicar un determinado porcentaje sobre el precio de venta de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones, que debía ser satisfecha por los adquirentes de los mismos o por la Hacienda Pública en determinados casos. Y en coherencia con la estructura global del Impuesto, el artículo 134 de la Ley permite la deducción de estas compensaciones del importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen, a los adquirentes de estos bienes naturales.

En el presente caso, la oficina gestora atendiendo al tenor literal del artículo 134 de la LIVA que se refiere a los "sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones", así como a la necesaria emisión de un recibo que acredite el pago de las mismas, defiende el pago efectivo como condición inexcusable para poder deducir dichas compensaciones.

La cuestión controvertida se centra, por tanto, en determinar cuándo nace el derecho a la deducción de las compensaciones que están obligados a pagar los adquirentes de productos naturales a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Sobre esta misma cuestión, si bien bajo la vigencia de la anterior Ley del Impuesto y su Reglamento (Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el RD 2028/1985, de 30 de octubre), ya se pronunció este Tribunal en su resolución de 20 de diciembre de 1995, recaída en el expediente núm. 32/1/1994, señalando que el pago efectivo de las compensaciones devengadas no es un requisito exigido para poder ejercitar el derecho a su deducción. Dicha resolución fue confirmada por el TEAC en su resolución de 25 de febrero de 1999 del recurso ordinario de alzada 2562/1997 promovido por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, contra la citada resolución de este Tribunal Regional, cuyos términos son los siguientes:(.....)".

SEGUNDO:

Frente a la resolución del TEAR interpone el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el 12 de febrero de 2019, alegando, en síntesis, lo que sigue:

El motivo del presente recurso extraordinario trae causa en el criterio adoptado por el TEAR de Galicia en el Fundamento Jurídico Quinto, concluyendo que el pago efectivo de las compensaciones devengadas no es un requisito exigido para poder ejercitar el derecho a su deducción.

La cuestión controvertida es la determinación del momento temporal en el que el adquirente o destinatario de los bienes, que ha de satisfacer las compensaciones al agricultor acogido al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, puede deducirse del IVA devengado por sus operaciones tales compensaciones. Se plantea si tal derecho de deducción nace con el pago de tales compensaciones o con el devengo y recepción del correspondiente recibo, con independencia de cuando se satisfaga la compensación efectivamente con posterioridad a la entrega de los productos.

Tanto el artículo 303 de la Directiva de IVA como el artículo 134 de nuestra norma nacional (Ley 37/1992) establecen como requisito para poder deducirse el importe de la compensación que el sujeto pasivo adquirente pague la compensación o haya satisfecho la misma.

Por tanto, en la normativa queda claro que para que las compensaciones sean deducibles deben haber sido satisfechas por los sujetos pasivos. Así ha sido recogido reiteradamente por la doctrina de la Dirección General de Tributos en esta materia [consultas vinculantes de 27 de febrero de 2018 (V0563-18) y de 1 de febrero de 2018 (V0238-18)].

Resulta claro, pues, que para poder deducir dichas compensaciones, debe haberse satisfecho y haberse expedido el correspondiente recibo.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación como criterio que "para que sean deducibles las compensaciones agrícolas es requisito necesario que se haya producido el pago por el sujeto pasivo".

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), presentó las alegaciones siguientes en el plazo concedido a tal efecto:

Esta parte, considera que la AEAT efectúa en este recurso una simple reiteración del argumentario expuesto durante toda la tramitación del expediente administrativo, sin aportar nada nuevo. Al respecto esta parte desea recordar la interpretación mantenida por el TEAC en su resolución del 25 de febrero de 1999, al confirmar sentencia del TEAR de Galicia de Galicia de 20 de diciembre de 1995, que anulaba acta de inspección que mantenía los mismos postulados que torticeramente la AEAT se empeña en sostener ahora, y que de nuevo ahora, este Tribunal, citando la anterior resolución, hace suya dandola razón a quien suscribe en lo reclamado.

Por lo tanto, esta parte se ratifica en lo sostenido en la reclamación económico administrativa que interpuso y da por reproducidos los argumentos contenidos en la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). SEGUNDO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es la determinación del momento temporal en el que el adquirente o destinatario de los bienes, que ha de satisfacer las compensaciones al agricultor acogido al Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (en adelante REAGP) puede deducirse del IVA devengado por sus operaciones tales compensaciones. Se plantea si tal derecho de deducción nace con el pago de tales compensaciones o con el devengo y recepción del correspondiente recibo, con independencia de cuando se satisfaga la compensación efectivamente con posterioridad a la entrega de los productos. TERCERO: La Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del sistema común del IVA, regula dentro de los regímenes especiales el denominado "Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas", en sus artículos 295 a 305.

El artículo 296.1 de la citada Directiva establece que "1. Los Estados miembros podrán otorgar a los productores agrícolas, cuando la aplicación a los mismos del régimen general del IVA o, en su caso, del régimen especial previsto en el capítulo 1 implicase dificultades, un régimen de tanto alzado que tienda a compensar la carga del IVA pagada por las compras de bienes y servicios de los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, de conformidad con lo dispuesto en el presente capítulo".

El artículo 303.1 de la Directiva, por su parte, señala que "1. Cuando el adquirente o el destinatario sujeto pasivo pague una compensación a tanto alzado conforme al apartado 1 del artículo 301, tendrá derecho, en las condiciones previstas por el artículos 167, 168 y 169 y los artículos 173 a 177, y según las modalidades fijadas por los Estados miembros, a deducir del IVA del que sea deudor en el Estado miembro en el que efectúe sus operaciones gravadas, el importe de dicha compensación".

La trasposición de dicho régimen a nuestro ordenamiento se concreta en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (en adelante, REAGP), que se encuentra regulado en los artículos 124 a 134 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y en los artículos 43 a 49 de su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA). El REAGP se aplica a las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones, y se caracteriza porque las personas que se acogen a él no tienen, respecto de las actividades en él incluidas, obligación de liquidar ni repercutir el IVA por las operaciones que realicen, pudiendo, sin embargo, recuperar el impuesto soportado en sus adquisiciones a través del mecanismo de las compensaciones agrarias. La compensación es el resultado de aplicar a los precios de venta en

las entregas de productos naturales y en los servicios accesorios de las explotaciones, los porcentajes señalados en su normativa reguladora.

Así, el artículo 129.1 de la LIVA dispone:

Artículo 129. Obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

"Uno. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no estarán sometidos, en lo que concierne a las actividades incluidas en el mismo, a las obligaciones de liquidación, 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 1º, 2º y 5º de dicha Ley y de las de registro y contabilización, que se determinen reglamentariamente.(...)"

En cuanto a las deducciones y compensaciones disponen los artículos 130 y 131 de la LIVA:

Artículo 130. Régimen de deducciones y compensaciones

"Uno. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable este régimen especial.

A efectos de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley, se considerará que no originan el derecho a deducir las operaciones llevadas a cabo en el desarrollo de actividades a las que resulte aplicable este régimen especial.

Dos. Los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial.

El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las operaciones a que se refiere el apartado siguiente.

Tres. Los empresarios titulares de las explotaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir la compensación a que se refiere este artículo cuando realicen las siguientes operaciones:

1º Las entregas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con las siguientes excepciones:

a) Las efectuadas a empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial 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) Las efectuadas a empresarios o profesionales que en el territorio de aplicación del impuesto realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.

2º Las entregas a que se refiere el artículo 25 de esta Ley de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y no le afecte en el Estado miembro de destino la no sujeción establecida según los criterios contenidos en el artículo 14 de esta Ley.

3º Las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 127 de esta Ley, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos sus destinatarios y siempre que estos últimos no estén acogidos a este mismo régimen especial en el ámbito espacial del impuesto.

Cuatro. Lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo no será de aplicación cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca efectúen las entregas o exportaciones de productos naturales en el desarrollo de actividades a las que no fuese aplicable dicho régimen especial, sin perjuicio de su derecho a las deducciones establecidas en el Título VIII de esta Ley.

Cinco. La compensación a tanto alzado a que se refiere el apartado tres de este artículo será la cantidad resultante de aplicar, al precio de venta de los productos o de los servicios indicados en dicho apartado, el porcentaje que proceda de entre los que se indican a continuación:

1.º El 12 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

2.º El 10,5 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Para la determinación de los referidos precios, no se computarán los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros u otros.

En las operaciones realizadas sin contraprestación dineraria, los referidos porcentajes se aplicarán sobre el valor de mercado de los productos entregados o de los servicios prestados.

El porcentaje aplicable en cada operación será el vigente en el momento en que nazca el derecho a percibir la compensación".

Artículo 131. Obligados al reintegro de las compensaciones

"El reintegro de las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley se efectuará por:

1º 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.

2º El adquirente de los bienes que sean objeto de entregas distintas de las mencionadas en el número anterior y el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial establecido en el territorio de aplicación del Impuesto".

En cuanto a la deducción por los sujetos pasivos del impuesto de las compensaciones satisfechas en virtud del REAGP, establece el artículo 134 de la LIVA:

Artículo 134. Deducción de las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

"Uno. Los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el Título VIII de esta Ley respecto de las cuotas soportadas deducibles.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones de los productos naturales destinados a su comercialización al amparo de dicho régimen especial.

Tres. Para ejercitar el derecho establecido en este artículo deberán estar en posesión del documento emitido por ellos mismos en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente".

Por su parte, el RIVA dispone en sus artículos 48.2 y 49 lo que sigue:

Artículo 48. Reintegro de las compensaciones

"2. El reintegro de las compensaciones que, de acuerdo con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 131 de la Ley del Impuesto, deba ser efectuado por el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial, se realizará en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios indicados, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. El reintegro se documentará mediante la expedición del recibo al que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/ 2012, de 30 de noviembre.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos".

Artículo 49. Deducción de las compensaciones

"1. Para ejercitar el derecho a la deducción de las compensaciones a que se refiere el artículo 134 de la Ley del Impuesto, los empresarios o profesionales que las hayan satisfecho deberán estar en posesión del recibo expedido por ellos mismos a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Dicho documento constituirá el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la referida deducción.

2. Los citados documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajusten a lo dispuesto en el citado artículo 16 del mencionado Reglamento y se anoten en un Libro Registro especial que dichos adquirentes deberán cumplimentar. A este Libro Registro le serán aplicables, en cuanto resulten procedentes, los mismos requisitos que se establecen para el Libro Registro de facturas recibidas.

3. Los originales y las copias de los recibos a que se refieren los apartados 1 y 2 anteriores se conservarán durante el plazo de prescripción del impuesto".

El artículo 16.1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, señala:

Artículo 16. Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en los regímenes especiales del Impuesto

"1. Los empresarios o profesionales que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131.2.º de la Ley del Impuesto, deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, deberán expedir un recibo por dichas operaciones, en el que deberán constar los datos o requisitos siguientes:

- a) Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- b) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera, con indicación de que está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- c) Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
- d) Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.Cinco de la Ley del Impuesto.
- e) Porcentaje de compensación aplicado.
- f) Importe de la compensación.
- g) La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

Estos empresarios o profesionales deberán entregar una copia de este recibo al proveedor de los bienes o servicios, titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Las demás disposiciones incluidas en este Reglamento relativas a las facturas serán igualmente aplicables, en la medida en que resulte procedente, a los recibos a que se refiere este apartado".

CUARTO: Tanto el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado como el propio TEAR en su resolución aquí recurrida apelan, en defensa de sus posturas favorables a la no necesidad del pago de las compensaciones agrarias para su deducibilidad, a una resolución de este Tribunal Central de 25 de febrero de 1999 (RG 2562-97), dictada en relación con la Ley 30/1985, de 2 de agosto y relativa a un recurso ordinario de alzada interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. En el fundamento de derecho segundo de dicha resolución este Tribunal Central señalaba lo siguiente:

Segundo.

Tal como señala el centro directivo recurrente en su escrito de alegaciones, la cuestión controvertida se centra en determinar cuándo nace el derecho a la deducción de las compensaciones que están obligados a pagar los adquirentes de productos naturales a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca. Este régimen, regulado en los artículos 55 a 59 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en los artículos 104 a 118 del R.D. 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba su Reglamento, se caracteriza, fundamentalmente, por la exclusión para los sujetos pasivos acogidos al mismo, de las obligaciones materiales de liquidación y pago del Impuesto, así como las de índole contable y registral, y, en general, las establecidas en los Títulos VI y VII de la Ley, salvo algunas excepciones. Por lo tanto, los sujetos pasivos que no renuncien a la aplicación de este régimen especial no deben liquidar el Impuesto que, en otro caso, se devengaría en las entregas de sus productos naturales, pero, al no presentar liquidación por el mismo, tampoco pueden recuperar las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad a través del mecanismo de la deducción previsto en el régimen general. Por este motivo la Ley estableció en el artículo 56.2 el derecho de estos sujetos pasivos a percibir una compensación resultante de aplicar un determinado porcentaje sobre el precio de venta de los productos naturales obtenidos en sus explotaciones, que debía ser satisfecha por los adquirentes de los mismos o por la Hacienda Pública en determinados casos. Y en coherencia con la estructura global del Impuesto, el artículo 58 de la Ley permitía la deducción de estas compensaciones del importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen a los adquirentes de estos bienes naturales.

El Director General de Tributos, atendiendo al tenor literal de este artículo que se refiere a los "sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones", así como a la necesaria emisión de un recibo que, según establece en su escrito de alegaciones, acredite el pago de las mismas, defiende el pago efectivo como condición inexcusable para poder deducir dichas compensaciones. No obstante, esta interpretación literal no parece ajustada al régimen general de deducción de las cuotas soportadas establecido en el Título IV de la Ley, al que se remite expresamente el mismo artículo 58.

Es cierto que tanto el apartado 2 de este artículo como el 113.2 del Reglamento, vinculan el ejercicio del derecho a deducir las compensaciones a la emisión de un recibo acreditativo del pago de las mismas, tal como lo define el artículo 117.3 del Reglamento. Sin embargo, se prevé expresamente en el mismo artículo 113.2 la posibilidad de que, mediante acuerdo de los interesados, pueda demorarse el pago efectivo de las compensaciones. En este caso, y contrariamente a lo señalado por el centro directivo recurrente, la emisión del recibo que constituye el justificante de las compras a efectos de la deducción de las compensaciones, se efectúa, tal como se refleja en el acuerdo de la Inspección inicialmente impugnado, en el momento de la entrega de los bienes, independientemente de que el pago del precio y la compensación reflejados en dicho recibo quede aplazado.

Por lo tanto, la única cuestión que queda por determinar es si, aún en posesión del mencionado recibo, el derecho a deducir las compensaciones que deben ser satisfechas no se puede ejercitar hasta que no se paguen efectivamente. La Ley y el Reglamento se refieren en todo momento a las compensaciones satisfechas y no a las compensaciones que deben satisfacerse, pero no porque sea requisito para su deducción sino porque el régimen general previsto en el artículo 113.2 es el pago de las mismas en el momento de efectuarse la entrega de los bienes, aun cuando el pago del precio de estos bienes quede aplazado. Sin embargo, si las partes hacen uso de la excepción prevista en el propio artículo y deciden aplazar el pago no sólo del precio sino también de la compensación, ello no altera el régimen de su deducción que se rige por lo establecido para las cuotas soportadas en el Título IV de la Ley del Impuesto. Dentro de este Título, el artículo 35 permite la deducción de las cuotas soportadas desde que éstas se hayan devengado, siempre que se esté en poder del documento justificativo de las mismas que, en este caso, al no existir obligación de emitir factura, será el recibo al que hemos hecho referencia, produciéndose dicho devengo en el momento de la entrega de los bienes, independientemente de que el pago de los mismos, incluido el Impuesto, quede aplazado.

Por último, señalar que esta deducción de las compensaciones devengadas por el adquirente de los bienes, antes de haber sido cobradas por el sujeto pasivo sometido al régimen especial, no supone ningún perjuicio para la Hacienda Pública, pues como se ha señalado anteriormente, el objetivo de las mismas es compensar unas cuotas que han sido soportadas por dicho sujeto pasivo y que, por lo tanto, ya habrán sido declaradas y, en su caso, ingresadas.

Por todo lo expuesto se ha de concluir que la resolución recurrida es conforme a derecho, pues el pago efectivo de las compensaciones devengadas no es un requisito exigido para poder ejercitar el derecho a su deducción.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, recurrente en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, se apoya en la literalidad de los preceptos de la norma para sostener que el pago o satisfacción de las compensaciones es requisito necesario para que puedan deducirse y alude también a la postura en ese mismo sentido mantenida por la Dirección General de Tributos (DGT) en sendas contestaciones a las consultas vinculantes de 27 de febrero de 2018 (V0563-18) y de 1 de febrero de 2018 (V0238-18). En la primera de ellas la DGT concluye lo siguiente:

De conformidad con lo anterior, el consultante, que satisface las compensaciones a agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido por las compras de los productos a que se refiere el escrito de consulta, podrá deducirse dichas compensaciones cuando, una vez satisfechas, esté en posesión del recibo justificativo que prevé el artículo 49 del Reglamento del Impuesto.

Por consiguiente, para poder practicar la deducción de las compensaciones se exige que se hayan satisfecho. En el supuesto de que las partes intervinientes en la operación hayan pactado un aplazamiento en el pago total o parcial del precio y el reintegro de la compensación se efectúe en proporción a dicho pago, el derecho a la deducción de las compensaciones nacerá igualmente cuando éstas se satisfagan y en proporción a las cantidades pagadas.

En los mismos términos se había manifestado la DGT en consultas anteriores (V3120-17, V3121-17, V3122-17, V3131-17), todas ellas de 4 de diciembre de 2017. Por su parte, la segunda consulta citada por el Director recurrente, la V0238-18, establece lo siguiente:

4.- En consecuencia, la entidad consultante, que satisface las compensaciones a agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido por las compras de los productos a que se refiere el escrito de consulta, deberá documentar el reintegro de aquellas mediante la expedición del recibo a que se refiere el artículo 16.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Dicho recibo deberá expedirse cuando se hayan satisfecho dichas compensaciones, total o parcialmente, ya sea en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios por el titular de la explotación, o en la fecha que hayan acordado las partes para el referido reintegro de la compensación, ajustado a los requisitos previstos en dicho Reglamento y, en particular, firmado por el titular de la explotación.

QUINTO:

En lo que afecta a la resolución del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de la normativa reguladora del REAGP arriba reproducida se extrae lo que sigue: - El derecho del empresario acogido al REAGP a percibir la compensación nace en el momento en el que realiza la entrega de los productos naturales obtenidos en la explotación al adquirente de los mismos. - El reintegro de la compensación se realiza en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos naturales al adquirente de los mismos, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. - Dicho reintegro se documenta mediante la expedición de un recibo por el empresario o profesional adquirente de los productos que deberá contener, entre otros datos, la firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera. - No obstante, mediando acuerdo entre los interesados, el reintegro de las compensaciones puede efectuarse en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes de que se trate y en proporción a ellos. - El sujeto pasivo que haya satisfecho las compensaciones (el adquirente de los productos naturales) podrá deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realice aplicando lo dispuesto en el Título VIII de la LIVA respecto de las cuotas soportadas deducibles. Para ejercitar este derecho a deducir las compensaciones deberá estar en posesión del recibo emitido por él mismo, documento que constituye el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la deducción. Deberá entregar una copia del recibo al proveedor de los bienes, titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera. La resolución de este Tribunal Central de 25 de febrero de 1999 (RG 2562-97) invocada por el TEAR fue dictada en relación con la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Aunque la regulación de la cuestión aquí debatida es muy parecida en la antigua Ley 30/1985 y en la actual Ley 37/1992, la equivalencia no es total. Sea como fuere, el pronunciamiento que ha de hacer este Tribunal

Central concierne a la regulación contenida en la Ley 37/1992 y su reglamento de desarrollo. Llegados a este punto este Tribunal Central considera que el derecho a deducir las compensaciones sólo puede ejercitarse una vez que éstas han sido pagadas. Ciertamente puede decirse que la compensación se devenga con la entrega de los productos naturales. A partir de ese momento temporal nace el derecho a percibirla del empresario acogido al REAGP y a deducirla del sujeto pasivo obligado a satisfacerla. Lo que sucede es que el ejercicio del derecho a la deducción de la compensación está condicionado a que el sujeto pasivo que ha de pagarla esté en posesión de un recibo emitido por él mismo que documenta su reintegro al titular de la explotación agraria. Por tanto, como el recibo sólo puede emitirse una vez pagada la compensación, sólo a partir del momento en que ésta haya sido pagada podrá el sujeto pasivo adquirente de los productos naturales deducir su importe. Es verdad que el recibo constituye el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la deducción, de lo que podría inferirse su posible emisión con la simple entrega de los productos naturales, pero no lo es menos que el recibo documenta el reintegro, lo que impide su emisión si aún realizada la entrega de los productos dicho reintegro no se ha producido. En nada se opone a la conclusión anterior la posibilidad contemplada en la norma de que, mediando acuerdo entre los interesados, el reintegro de las compensaciones se efectúe en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes de que se trate y en proporción a ellos. Teniendo presente, como antes señalamos, que el ejercicio del derecho a la deducción de la compensación está condicionado a que el sujeto pasivo que ha de pagarla esté en posesión de un recibo emitido por él mismo y que tal recibo sólo puede emitirse una vez pagada la compensación, en tales supuestos el derecho a la deducción de las compensaciones podrá ejercerse igualmente cuando éstas se satisfagan y en proporción a las cantidades pagadas. En estos casos de reintegro de las compensaciones en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes será dicho momento el de la emisión del recibo por la parte proporcional que corresponda. En este sentido, si bien la Ley 30/1985 parecía asociar un recibo a cada adquisición de productos naturales, al señalar en su artículo 58.2 que "para ejercitar este derecho [a deducir las compensaciones] los sujetos pasivos habrán de estar en posesión de un recibo emitido por ellos mismos para cada adquisición.....", no existe una referencia similar ni en la Ley 37/1992 ni en el Reglamento actual del impuesto.

Tampoco aprecia este Tribunal Central, por lo que se expondrá seguidamente, que la conclusión alcanzada entre en conflicto con la remisión que el artículo 134.1 de la LIVA hace al Título VIII cuando señala que "Los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el Título VIII de esta Ley respecto de las cuotas soportadas deducibles".

El artículo 98.1 de la LIVA dispone lo que sigue:

Artículo 98. Nacimiento del derecho a deducir

"Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes".

Por su parte, el artículo 75 de la LIVA establece:

Artículo 75.1.1º Devengo del impuesto

"Uno. Se devengará el Impuesto:

1º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente....."

Finalmente, el artículo 97 de la LIVA, concerniente a los requisitos formales de la deducción, establece lo siguiente:

Artículo 97. Requisitos formales de la deducción

"Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2º La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.

3º En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

4º La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del Impuesto, en los supuestos a que se refieren los números 2º, 3º y 4º del apartado uno del artículo 84 y el artículo 140 quinque de esta Ley, siempre que dicha entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.

Cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los requisitos recogidos en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

5º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta Ley.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

Cuatro. (.....)".

Por aplicación de los preceptos anteriores, en el caso aquí examinado de entregas de productos, el derecho a la deducción de la compensación, de conformidad con el artículo 98.1 de la LIVA, nace en el momento en que se devenga la compensación, lo que tiene lugar, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.1 de la LIVA, cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente. Para poder ejercitar el derecho a la deducción de la compensación el sujeto pasivo ha de estar en posesión del recibo original firmado por el titular de la explotación agraria. Si la normativa reguladora del REAGP se limitara en la regulación de la deducción de las compensaciones a la genérica remisión al Título VIII de la LIVA, ciertamente habría que concluir que el derecho a la deducción de la compensación podría ejercitarse desde el momento en el que el sujeto pasivo estuviera en posesión del recibo original emitido con la entrega de los bienes, de modo similar a cuando en el régimen general del IVA al sujeto pasivo le basta estar en posesión de la factura original para deducirse el IVA soportado. Sin embargo, como ya indicamos más arriba, el recibo ha de documentar el reintegro de la compensación, es decir, debe emitirse cuando ésta ha sido pagada o satisfecha. De este modo, el derecho a deducir la compensación sólo puede ejercitarse cuando, estando en posesión del recibo original, el sujeto pasivo adquirente de los productos naturales ha pagado la compensación. En definitiva, pues, la aplicación de lo dispuesto en el Título VIII de la Ley ha de hacerse sin olvidar los requisitos específicos que impone el REAGP.

Por tanto, no sólo es la literalidad de los términos empleados en los preceptos examinados la que conduce a la conclusión expuesta, literalidad puesta de manifiesto cuando el artículo 303 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, señala que "Cuando el adquirente o el destinatario sujeto pasivo pague una compensación a

tanto alzado conforme al apartado 1 del artículo 301, tendrá derecho, en las condiciones previstas por el artículos 167, 168 y 169 y los artículos 173 a 177, y según las modalidades fijadas por los Estados miembros, a deducir del IVA..." o cuando el 134.1 de la LIVA establece que "Los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley podrán deducir su importe...." , sino también y esencialmente el análisis de las propias características configuradoras del REAGP regulado en la normativa del IVA.

La misma conclusión ha sido alcanzada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia en su resolución de 31 de octubre de 2018 dictada en la reclamación nº 30/00368/2016.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio que las compensaciones a tanto alzado previstas en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo podrán deducirse cuando hayan sido pagadas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.