

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 1588/2025 de 9 de diciembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 6183/2023

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Requisitos formales de la deducción. *Omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA.* El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, si la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción, en aquellos casos en los que la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas, cuando la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en dicha factura. El Tribunal parte del hecho de que la jurisprudencia del TJUE consagra el principio de predominio del fondo sobre la forma, principio que ha sido recogido reiteradamente en nuestra jurisprudencia y que exige que el derecho a deducir pueda ser ejercitado, pese a la inobservancia de los requisitos formales, cuando de esta no pueda inferirse la de los materiales o sustantivos, o impedirse a la Administración que controle o comprueba la realidad de estos. En virtud de tal principio, por lo tanto, proyectado sobre la deducción del IVA soportado, no basta con la existencia de irregularidades o la infracción de requisitos formales para denegar la deducción de cantidades que, como compensaciones, ha abonado la recurrente. La realidad de las operaciones no ha sido puesta en duda en ningún momento por la Administración como fundamento de la denegación del derecho a obtener el reembolso de las compensaciones abonadas. Tampoco la sentencia niega que las operaciones fueran realizadas, su importe fuera coincidente con el que consta documentado en los recibos y los productos agrícolas se adquirieron en el seno de su actividad empresarial. Para que los requisitos formales sean determinantes de la denegación del derecho a deducción, han de ser relevantes, en los términos ampliamente precisados por el TJUE, es decir, solo lo son si impiden o dificultan la actividad de la Administración de verificar la observancia de los requisitos sustantivos y esto no ocurre en este caso. La sentencia pone el acento en uno solo de los requisitos omitidos, el de reflejar en la factura -aquí recibo-, la indicación sobre que el titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera -el vendedor de los productos hortofrutícolas- está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. La sentencia que se recurre afirma, como base de su sentencia, que una apreciación conjunta de todas las incorrecciones formales en las que ha incurrido la parte actora determina la imposibilidad de desarrollar las comprobaciones necesarias, al carecerse de datos esenciales, pero tal afirmación, al margen de que se refiere al conjunto de los requisitos incumplidos, sin aludir singularmente a ninguno de ellos, no explica algo fundamental, esto es, en qué medida hay una relación de causa-efecto entre estas incorrecciones formales -una a una o en conjunto- y la dificultad o imposibilidad por la Administración de establecer las comprobaciones necesarias, máxime cuando la condición del vendedor como sujeto al régimen REAGP la conoce necesariamente y deriva, además, de la propia documentación exhibida en el expediente. Por tanto, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE que se ha indicado, en que se sitúa el derecho a la deducción en una posición que permita salvaguardar el principio de neutralidad, al que la sentencia impugnada no habla en modo alguno, debemos declarar haber lugar al recurso de casación y reconocer el derecho a la deducción en favor de la SAT recurrente. En definitiva, de acuerdo con nuestra doctrina, basada en la jurisprudencia del TJUE, la exigencia de requisitos formales extremos, rigurosos o del empleo de fórmulas solemnes contradice el principio de neutralidad del IVA, por el que el sujeto pasivo -máxime en supuestos ajenos a fraude o evasión fiscal- no debe afrontar con sus propios recursos la carga del IVA que corresponde a terceros.

Síguenos en...



Por lo tanto, el rigor formalista relativo al ejercicio del derecho a deducir cuotas soportadas a que se refiere el Abogado del Estado en su escrito de oposición no tiene cabida en el Derecho de la Unión Europea. Así se establece como jurisprudencia que atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que no es suficiente para justificar la denegación de la deducción, cuando, como aquí sucede, la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas y cuando, además, la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en el recibo.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.588/2025**

Fecha de sentencia: 09/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6183/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/11/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6183/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1588/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D.^a Sandra María González de Lara MingoD.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 9 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6183/2023**, interpuesto por la procuradora doña Inmaculada Concepción Giménez García, en nombre y representación de **GREEN LANDS, S.A.T.**, contra la sentencia de 14 de julio de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 905/2021. Ha sido recurrido

Síguenos en...



el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1.Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 14 de julio de 2023, en cuyo fallo se dispone, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Green Lands, S.A.T., contra la resolución de 19 de noviembre de 2020, del TEAC, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de 14 de noviembre de 2017, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, practicando liquidación en concepto de IVA, ejercicio 2016, por ser dicha resolución, en los extremos examinados, conforme a Derecho. Con expresa imposición de costas a la parte demandante [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1.Notificada la sentencia, la procuradora Sra. Giménez García, en nombre y representación de la entidad mercantil Green Lands, S.A.T., presentó escrito de preparación de recurso de casación el 25 de julio de 2023.

2.Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringidos:

Los artículos 303.1, en relación con los artículos 167 y siguientes, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva IVA); y 92 y 134.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

3.La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 5 de septiembre de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Giménez García, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 14 de septiembre de 2023; y el Abogado del Estado, en la citada representación, como recurrido, lo ha hecho el 5 de octubre de 2023, dentro ambas partes del plazo de 30 días que prevé el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de mayo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar, atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, si la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción, en aquellos casos en los que la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas, cuando la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en dicha factura [...]"

2. La entidad recurrente interpuso recurso de casación mediante escrito de 8 de julio de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] En virtud de lo expuesto en los apartados precedentes, esta representación viene a precisar que las pretensiones deducidas por mi mandante en el presente recurso de casación tienen por objeto la estimación del citado recurso, la anulación total de la Sentencia recurrida y una resolución sobre el fondo del asunto que reconozca la situación jurídica individualizada de la parte recurrente, solicitando, en consecuencia, se dicte sentencia con los siguientes pronunciamientos:

Que se case y anule en su totalidad la resolución judicial recurrida por infracción de las normas jurídicas y de la jurisprudencia aplicable al caso de autos, y se fije como doctrina casacional que"atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio del predominio del fondo sobre la forma, la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido algún régimen especial de IVA no constituye un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción, en aquellos casos en los que la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y en el libro registro

de facturas y cuando la Administración puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, por estar perfectamente identificado el proveedor en dicha factura". Que la Sala entre a conocer del fondo del asunto, declarando contrarios a derecho y anulando, tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 19 de noviembre de 2020, recaída en la reclamación número 00-06715-2017, como la liquidación emitida por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, con número de referencia A23-72853865 y de fecha 14 de noviembre de 2017, relativa al IVA del ejercicio 2016.

Que, en consecuencia, se declaren conformes a derecho las autoliquidaciones del Impuesto presentadas por el sujeto pasivo y correspondientes al mismo ejercicio, incluida la deducción de las compensaciones agrarias pagadas a sus proveedores.

Que, por lo tanto, se reconozca el derecho de mi representada a obtener la devolución de los 986.863,70 euros que se solicitaron en la autoliquidación correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2016, así como los intereses de demora correspondientes, a contar desde el fin del plazo previsto en el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, hasta el momento en el que se realice el ingreso de la devolución solicitada [...]".

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 24 de septiembre de 2024, a través del cual afirma:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior.

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

El principio de neutralidad en el IVA y el criterio de predominio del fondo sobre la forma no se oponen a que la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituya un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción, pues la sujeción a este régimen especial constituye uno de los elementos clave del IVA.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]".

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 28 de octubre de 2025, aunque dicho acto tuvo lugar, de modo efectivo, el día 25 de noviembre de 2025, fecha en que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación y planteamiento del asunto. Doctrina de la Sala sobre la deducción del IVA.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, si la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción, en aquellos casos en los que la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas, cuando la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en dicha factura.

En este recurso de casación se impugna la sentencia arriba mencionada, que desestimó el recurso deducido por Green Lands contra el acuerdo de 19 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que desestimó a su vez la reclamación contra el acuerdo de 14 de noviembre de 2017, de la AEAT, de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), 2016, por importe de 1.509.769,93 euros, de la que resultaba una suma a ingresar de 522.906,23 euros y se denegaba la devolución de 986.863,70 euros.

La AEAT denegó la deducción del IVA sobre las compensaciones a tanto alzado satisfechas, en aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca -REAGP-, a los proveedores de la recurrente.

Afirma el auto de admisión que la sentencia impugnada considera que la recurrente había incurrido en los defectos formales que le imputa la Administración tributaria, a lo que añade la

ausencia de la llevanza separada del Libro de Registro especial; tras tal constatación, examina la incidencia de tales incorrecciones formales, señalando que hacen imposible desarrollar las comprobaciones necesarias, al carecerse de datos fundamentales, de manera que, con los errores formales advertidos no es posible un control adecuado; por ello, sólo cuando la Administración tributaria tiene la información necesaria es cuando los defectos formales no impiden la devolución, lo que no es el caso.

La Sala a quorazona, pues, que con los defectos formales advertidos se ha impedido a la Administración tributaria el ejercicio de sus obligaciones de comprobación y control, por lo que no puede admitirse que se den por cumplidos los requisitos materiales necesarios para aceptar la procedencia de la devolución solicitada. Y concluye que, al no tratarse de defectos insubsanables, no cabe analizar los requisitos materiales hasta que el control que corresponde sea factible, esto es, hasta que aquellas irregularidades se subsanen, lo que hace que deba destacarse la vulneración del principio de neutralidad del IVA.

El auto de admisión justifica por qué el recurso planteado tiene interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en el ámbito del derecho a la deducción del IVA, en relación con el principio de neutralidad y la relevancia o no de los defectos formales advertidos a la hora de denegar ese derecho a la deducción, según su relevancia:

"1. De las razones que la recurrente ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA , que permite la admisión del recurso de casación cuando... la resolución que se impugna..."

"[...] f) Interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial"".

Al efecto, indica el auto de admisión que nuestra sentencia de 11 de mayo de 2016 (rec. casación nº 1556/2014) recuerda la doctrina jurisprudencial sobre la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre los formales, en aplicación del principio de neutralidad, razonando que todas las obligaciones formales en el marco del IVA están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable el derecho a la deducción, de forma que una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento de aquel derecho sustancial, el de garantizar la plena neutralidad del IVA, clave de bóveda que sujetaba este tributo, según ha reiterado el TJUE, esto es, que el sujeto pasivo, que no debe afrontar con su patrimonio la carga tributaria del IVA, pueda hacerlo cuando se cumplen los requisitos sustantivos.

Del mismo modo, en nuestra sentencia de 30 de junio de 2017 (rec. casación nº 2243/2016) se señala que, en sintonía con el TJUE, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

Por tanto, el auto deduce que nos hallamos ante una cuestión que si bien no es totalmente nueva, hace aconsejable un análisis de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (rec. nº 685/2017), tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia *ex novo*, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla o cambiarla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (rec. nº 93/2017, FJ 2º, punto 8).

Se añade en el auto que, además, podría considerarse que la sentencia interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia TJUE e, incluso, podría ser exigible la intervención prejudicial, con lo que estaría presente el supuesto del artículo 88.2.f) LJCA a que hace alusión la parte recurrente en su escrito de preparación.

Esa jurisprudencia del TJUE sobre el predominio del fondo sobre la forma se concreta, entre otras muchas, en las sentencias de 28 de julio de 2011 [Asunto C-274/10, Comisión-Hungría], 11 de noviembre de 2021 [Asunto C-281/20, Ferimet)] y 24 de noviembre de 2022 [Asunto C-596/21, Finanzamt M], en que el TJUE declara que el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA por ellos soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias tanto materiales como formales a los que está supeditado.

Asimismo, la STJUE de 25 de mayo de 2023 [Asunto C-114/22, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie] señala que el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales. Y en la STJUE de 11 de diciembre de 2014 [Asunto C-590/13, Idexx Laboratories Italia] se afirma que requisitos

formales de dicho derecho regulan las modalidades y el control del ejercicio de éste, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración.

Además, la STJUE de 15 de septiembre de 2016 [Asunto C-516/14, Barlis 06- Investimentos Imobiliários e Turísticos SA], declara que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Así, siempre que la Administración disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

Por último, cabe citar otra sentencia del TJUE, mencionada por la recurrente, uno de los más relevantes fallos sobre el derecho a la deducción del IVA y su negación por motivos formales, como en el presente caso. Es la STJUE de 20 de octubre de 2016, (Asunto Josef Plöckl contra Finanzamt Schobenhausen, C-24/15) la que fija, de modo ilustrativo, en qué casos los defectos formales pueden afectar al derecho a la deducción de cuotas soportadas. Dice la STJUE -referida a una exención en un litigio entre el Sr. Plöckl y la Administración tributaria de Schobenhausen, Alemania, sobre la negativa de eximir del IVA la transferencia de un vehículo afectado a la empresa del Sr. Plöckl de Alemania a España en 2006, bajo el régimen de la Sexta Directiva - que en esta materia no ha padecido variaciones en la actual, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido-, lo siguiente:

"36. Además, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en la redacción resultante de su artículo 28 nono, confiere a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas dirigidas a garantizar la percepción exacta del IVA y a evitar el fraude, siempre que, en particular, no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Por tanto, tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10 , apartado 44 y jurisprudencia citada).

37. Una disposición nacional de este tipo va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto si supedita, en lo esencial, el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se cumplen. En efecto, las operaciones deben gravarse tomando en consideración sus características objetivas (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05 , apartados 29 y 30)...

... "43. No obstante, como puso de relieve el Abogado General en el punto 81 de sus conclusiones, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha reconocido dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA.

44. En primer lugar, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, apartado 54 , y de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10 , apartado 46).

45. No obstante, el tribunal remitente afirma que no existen indicios serios de fraude fiscal en el litigio principal y que la Administración tributaria ha excluido tal fraude. Por consiguiente, esta excepción a la regla de que la exención del IVA debe concederse si se cumplen los requisitos materiales aun cuando no se cumpla un requisito formal, no es aplicable en el presente litigio.

46. En segundo lugar, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05 , apartado 31, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10 , apartado 46).

47. No obstante, del propio requisito al que se supedita esa denegación de la exención del IVA resulta que, desde el momento en que la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer -por lo que respecta al derecho de exención del sujeto pasivo requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase, por analogía, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13 , apartado 40 y jurisprudencia citada)".

En conclusión, el auto de admisión reputa conveniente un examen de la cuestión expuesta que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

SEGUNDO.-La argumentación de la sentencia de instancia.

Esta basa la desestimación del recurso en los siguientes argumentos:

"TERCERO.- Apreciación de la Sala

De cuanto antecede resulta relevante realizar un examen diferenciado de dos grupos de cuestiones: en primer lugar, si la recurrente ha incurrido en los defectos formales que se le imputan; y, en segundo lugar, si hay una respuesta afirmativa, la incidencia de dichos defectos formales en el derecho a la devolución.

1. Los defectos formales

Según resulta de las actuaciones, los defectos formales en los que habría incurrido la entidad actora pueden agruparse en dos: por un lado, los que afectan a los recibos y, por otro, lo relacionados con el Libro registro de los mismos.

A. Los recibos

Atendida no solo la jurisprudencia europea, sino la propia normativa española, resulta un tanto indiferente que se utilice formalmente la denominación de "factura" o de "recibo" en los documentos. Nótese a estos efectos que, aunque el artículo 97 de la Ley del IVA alude a la "factura original", a renglón seguido se refiere a "los documentos anteriores"; el artículo 49 del Reglamento del IVA, citado, menciona literalmente el "recibo expedido" o, más genéricamente, el "documento"; y también el artículo 16 del Real Decreto 1619/2012 se refiere al "recibo" que ha de expedirse en las operaciones.

Lo importante es que el documento, cualquiera que sea su denominación, sirva para justificar las adquisiciones y los términos en los que se han producido, para lo que ha de reunir una serie de características, enunciadas en el Real Decreto 1619/2012 de manera específica para, en concreto, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, atendidas, precisamente, sus particularidades, no tratándose de una relación caprichosa ni arbitraria, pues la precisión de la serie y de una numeración correlativa, de la identificación de los intervenientes en las operaciones con determinadas prevenciones, la descripción de los bienes y el lugar y la fecha en que han sido entregados, así como su precio, el porcentaje de compensación aplicación y su importe, entre otros, van a permitir constatar que se reúnen los requisitos materiales para la deducción o la devolución, según los casos.

En el supuesto de autos, se han advertido los siguientes defectos, cuya concurrencia ha de analizarse:

- a) *La denominación de los documentos no recoge la mención de "factura", tratándose de una circunstancia cierta, según se viene a reconocer por la sociedad demandante.*
- b) *La numeración de los documentos no es correlativa en todos los casos, apreciándose algunos saltos; en este sentido, en la resolución impugnada, tras advertir de que una numeración correlativa "implica que cada vez que dicho empresario o profesional emita uno de estos recibos, tendrá que tener un número de serie posterior al recibo con fecha anterior", se mencionan algunos supuestos concretos de la falta de correlatividad. Es más, la Administración tributaria ha puesto de relieve que esta falta de correlación también figura en el Libro registro, donde parece atenderse a la fecha de anotación más que a la de la operación, sin que la entidad recurrente haya explicado suficientemente la causa de los saltos.*
- c) *En la identificación del titular de la explotación con el que se realiza la operación no se menciona si está acogido al régimen especial, omisión que se reconoce por la parte actora.*
- d) *Una mirada por los recibos obrantes en el expediente revela algunas ausencias en la descripción de los bienes y del lugar y la fecha en que han sido entregados, pues se reseñan los bultos, el peso neto, el género o el concepto, el precio y el importe.*
- e) *El porcentaje de compensación aplicado tampoco aparece así determinado en los recibidos, entendiendo la recurrente que basta con que figure el tipo de gravamen aplicado, lo que no es admisible ya que, por más que pueda ser correcto el porcentaje, no pueden identificarse ambos conceptos y menos en el sistema en el que se está.*

En conclusión, la entidad recurrente ha cometido todos los defectos formales advertidos por la Administración tributaria, siendo una cuestión distinta las consecuencias que de ellos se sigan, que es lo que ha de estudiarse más adelante...

2. La incidencia de los defectos formales

Cabe admitir que, aisladamente considerados, alguno de los incumplimientos formales pueden resultar inoperantes, como la denominación de los documentos como "recibo" y no como

"factura", que ni siquiera constituye un defecto en el presente caso, pero hay otros cuya relevancia es manifiesta, como la precisión de que quien entrega los productos está acogido al régimen especial, pues precisamente esta sujeción constituye uno de los elementos claves del sistema, de modo que la omisión de esta indicación constituye una quiebra fundamental que impide la verificación de los requisitos materiales.

Otros, como la numeración de los documentos o la sustitución del porcentaje de compensación por el tipo de gravamen, si bien puede que no lleguen a impedir de forma total las labores de verificación, sí la entorpecen de forma notable e innecesaria, pues nada impide que las anotaciones se efectúen conforme disponen las normas aplicables.

Menor relevancia cabe admitir respecto de la forma de llevanza del Libro registro, pues si bien se incluyen todos los recibos, la recurrente ha acreditado que, mediante la aplicación informática, puede perfectamente discernir los afectados por el Régimen especial, en los que aplica una serie de numeración diferente.

Sin perjuicio de lo anterior, atendiendo los criterios jurisprudenciales señalados antes, una apreciación conjunta de todas las incorrecciones formales en las que ha incurrido la parte actora también permite concluir en la imposibilidad de desarrollar las comprobaciones necesarias, al carecerse de datos fundamentales, incluso aunque, adoptando una actitud voluntarista, se quiera prescindir de las omisiones o mitigar las consecuencias, ya que, se insiste, con los errores advertidos no resulta posible un control adecuado.

A este último respecto, hay que salir al paso de la interpretación que hace la sociedad demandante de la jurisprudencia europea, ya que el TJUE se ha referido en sus sentencias a la omisión de "determinados" requisitos formales, incidiendo en la relevancia de tales omisiones en las funciones de control, pues solo cuando la Administración tributaria tiene la información necesaria es cuando los defectos formales no pueden impedir la devolución, lo que, según se ha dicho, no es el caso.

En efecto, con la comisión de los defectos formales señalados se ha impedido a la Administración tributaria el ejercicio de sus obligaciones de comprobación y control, habida cuenta, además, de que se está ante autoliquidaciones, por lo que no puede admitirse que, como parece entender la entidad actora, se hayan dado por cumplidos los requisitos materiales necesarios para admitir la procedencia de la devolución. Es decir, dado, precisamente, el alcance parcial de la comprobación e investigación de la inspección tributaria, no se ha seguido adelante y se han verificado los requisitos materiales, ante el incumplimiento de los formales, en el sentido de lo que dispone el artículo 178.3.c) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio, delimita el carácter parcial del procedimiento inspector cuando, entre otros supuestos, "tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria".

En definitiva, lo que parece pretender la parte actora es que se prescinda de los requisitos formales exigidos por las normas europeas y españolas y se sustituyan por los que dicha parte considera adecuados, lo que no puede admitirse por esta Sala ya que el ejercicio del derecho a la devolución, con toda la relevancia que tiene, no depende solo del cumplimiento de requisitos materiales, siendo una cuestión diferente el posible ejercicio de la potestad sancionadora ante el ejercicio desviado de aquel derecho, pues lo que ahora está en juego son las condiciones para ese mismo ejercicio.

Por lo demás, es plenamente acertada y conforme con la jurisprudencia europea la advertencia con la que termina la resolución del TEAC impugnada, en el sentido de que, al no tratarse de defectos insubsanables, ante las circunstancias concurrentes no es posible analizar los requisitos materiales hasta que el control que corresponde sea posible, esto es, hasta que aquellas irregularidades se subsanen, lo que hace que deba destacarse la vulneración del principio de neutralidad del IVA".

De la sentencia, así como de la liquidación, se deduce cuáles son los requisitos formales incumplidos, determinantes de la negativa a la deducción del IVA, consistentes en las compensaciones abonadas a los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

a) La denominación de los documentos no recoge la mención de "factura", tratándose de una circunstancia cierta, según se viene a reconocer por la sociedad demandante.

b) La numeración de los documentos no es correlativa en todos los casos, apreciándose algunos saltos; en este sentido, en la resolución impugnada, tras advertir de que una numeración correlativa "implica que cada vez que dicho empresario o profesional emita uno de estos recibos, tendrá que tener un número de serie posterior al recibo con fecha anterior", se mencionan algunos supuestos concretos de la falta de correlatividad. Es más, la Administración tributaria ha puesto de relieve que esta falta de correlación también figura en el Libro registro, donde parece atenderse a la fecha de anotación más que a la de la operación, sin que la entidad recurrente haya explicado suficientemente la causa de los saltos.

c) En la identificación del titular de la explotación con el que se realiza la operación no se menciona si está acogido al régimen especial, omisión que se reconoce por la parte actora.

d) Una mirada por los recibos obrantes en el expediente revela algunas ausencias en la descripción de los bienes y del lugar y la fecha en que han sido entregados, pues se reseñan los bultos, el peso neto, el género o el concepto, el precio y el importe.

e) El porcentaje de compensación aplicado tampoco aparece así determinado en los recibidos, entendiendo la recurrente que basta con que figure el tipo de gravamen aplicado, lo que no es admisible ya que, por más que pueda ser correcto el porcentaje, no pueden identificarse ambos conceptos y menos en el sistema en el que se está".

Sin embargo, cabe recordar que, de la reiterada doctrina del TJUE y de este Tribunal Supremo se deduce, con claridad, que la pérdida del derecho a la deducción no es una consecuencia necesaria, antes lo contrario, en caso de defectos formales, salvo en los dos supuestos descritos en la STJUE C-24/15, de 20 de octubre de 2016 (Josef Plöckl y Finanzamt... (puntos 43, 44 y 46):

a) En los casos de fraude fiscal, aquí no concurrente en absoluto, ni nada se señala al respecto, ni en la vía previa ni en la jurisdiccional.

b) Cuando el incumplimiento del requisito formal impida la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.

Por tanto, esta segunda excepción solo concurre cuando la infracción de los requisitos formales es de tal naturaleza o magnitud que impide verificar que se han cumplido o probado los materiales.

Cabe establecer, al respecto, alguna particularidad:

a) Estamos en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP). Se trata de un régimen especial del IVA en el sector agrícola, previsto para facilitar la gestión tributaria de los titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras. Este régimen libera a los profesionales agrarios de presentar las declaraciones periódicas de IVA, aunque a cambio deben cumplir ciertas condiciones y requisitos específicos. Sobre los beneficios del régimen, una de las notas características del REAGP es que los agricultores -o ganaderos y pescadores- no están obligados a repercutir, liquidar ni ingresar el IVA por la venta de los productos naturales, ni por la transmisión de bienes de inversión utilizados en su actividad, salvo en el caso de inmuebles.

Esto implica que no deben incluir el IVA en el precio de venta, lo que simplifica notablemente la gestión contable y fiscal. Además, no se exige llevar una contabilidad específica del IVA ni emitir factura ordinaria, salvo en operaciones como venta de inmuebles. Normalmente, bastará con entregar una factura simplificada -recibo- firmada por el comprador.

A cambio, este régimen no permite deducir el IVA soportado en las compras o servicios asociados a la actividad. En su lugar, se aplica un sistema de compensación a tanto alzado que actúa como un reembolso parcial del IVA pagado. Esta compensación es del 12% para productos agrícolas y forestales, y del 10,5% para productos ganaderos, pesqueros y sus servicios accesorios.

Es importante destacar que, por tratarse de un régimen especial y simplificado, a tanto alzado, de IVA, con flexibilización de los requisitos mercantiles, contables y fiscales de carácter formal, lo que se busca para el sector agrícola es reducir la carga administrativa a pequeños y medianos productores, eximiéndolos de las obligaciones normales de liquidación del impuesto, a cambio de aplicar un sistema de compensaciones simplificado.

b) La Administración, en su actividad de comprobación y en la posterior revisión, así como la sentencia, incluso el escrito de oposición, no han discutido o negado en modo alguno que las compras de productos agrícolas por GREEN FIELDS se hayan realizado realmente y que se correspondan, en su realidad y en su importe, con los recibos -no facturas- que se entregaron a los vendedores.

c) No se discute que el reembolso de las compensaciones satisfechas a tanto alzado, pese a su diferencia con el régimen común, es equivalente al derecho a la deducción del IVA, en los mismos términos que en este.

Esto es, el artículo 303.1, en relación con los artículos 167 y ss., de la Directiva IVA 2006/112/CE señala que, en el caso de que se satisfaga por el sujeto pasivo del impuesto una compensación a tanto alzado dentro del "Régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas"-artículos 295 a 305 de la Directiva-, tendrá derecho a deducir el importe de las compensaciones pagadas del importe del IVA del que sea deudor en el Estado miembro en el que efectúe sus operaciones gravadas, en este caso, España.

Por tanto, ese derecho a deducir las compensaciones pagadas a los sujetos pasivos de los que se adquieren productos agrícolas forma parte del derecho general a la deducción de las cuotas del impuesto ya que, además de lo expresado en el artículo 303.1 Directiva IVA, se pone en conexión, expresamente, con sus artículos 167 a 169 y 173 a 177, que regulan el derecho de los sujetos pasivos a deducir las cuotas soportadas cuando se cumplan los requisitos en ellos establecidos, y con las limitaciones que se indican.

Así pues, denegar el derecho a la deducción de estas compensaciones en las declaraciones del impuesto es, en todos los aspectos, equivalente a denegar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en el ejercicio de cualquier actividad económica que genere este derecho.

TERCERO.-Tesis en el recurso de casación de la parte recurrente.

A su entender, la denegación del derecho a deducir las compensaciones satisfechas, cuando se reúnen los requisitos materiales para ello y no se incumple ningún requisito formal que impida el control de la observancia de los requisitos materiales, puede constituir un enriquecimiento injusto, ya que no se permite a los sujetos pasivos agricultores que deduzcan ninguna de las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad, por aplicación del REAGP, pero tampoco se autoriza la deducción de las compensaciones pagadas por parte del adquirente de los bienes agrícolas por motivos meramente formales, a todas luces insuficientes para motivar dicha denegación. Así, el artículo 134.1 de la Ley del IVA -LIVA- establece:

"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...

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".

El artículo traspone al derecho interno el art. 303.1 Directiva IVA, configurando en la norma nacional el derecho a deducir las compensaciones pagadas a los agricultores, por lo que la sentencia, afirma, no permite el ejercicio del derecho que le es propio, dado el incumplimiento de requisitos formales.

Cita también el art. 92 de la LIVA, trasposición del art. 168 Directiva IVA:

"Artículo 92. Cuotas tributarias deducibles.

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

...1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley".

A juicio de la recurrente, pues, el derecho a la deducción ha sido vulnerado por la sentencia impugnada, al impedir de manera indebida el derecho reconocido en este artículo y que, en palabras del Tribunal Supremo, es la auténtica "clave de bóveda" del sistema armonizado comunitario del IVA.

Al respecto, indica que la discrepancia radica en precisar si el incumplimiento formal por no mencionar en el recibo de que quien entrega es "agricultor sujeto al REAGP"constituye un defecto formal de tal trascendencia que debe hacerse prevalecer sobre el principio de neutralidad

pese a que ello ni menoscaba ni dificulta gravemente la posibilidad de la Administración de controlar la realidad de las circunstancias que constan en aquél.

La Administración y la Audiencia Nacional entienden que sí se producen tales dificultades de control por la Administración, pero la recurrente considera que se trata de un defecto formal intranscendente, por lo que el principio de neutralidad debe prevalecer sobre una defecto que se soluciona añadiendo dicha frase a cada recibo. Además, recuerda GREEN LANDS lo siguiente:

- Que en los recibos figuran identificados, con NIF y denominación, los titulares de las explotaciones a los que Green Lands, SAT compró los productos.
- Que estos datos permitían a la Administración constatar, mediante un simple cotejo de los datos censales de tales proveedores que obran en sus bases de datos, que figuran inscritos en el REAGP.
- Que en el libro registro de facturas recibidas aportado a la Inspección por la recurrente se hace constar expresamente que el proveedor aplica el REAGP.

-Que en los recibos figura la firma original de los titulares de las explotaciones a las que Green Lands, SAT compró los productos agrícolas, lo que en su opinión supone un reconocimiento tácito por parte de los vendedores de que, efectivamente, se encuentran sometidos al régimen especial.

El tipo de retención del IRPF que figura en las facturas es el 2 por ciento, previsto para los agricultores acogidos al REAGP.

En su opinión, es claro que la Administración podía cotejar los datos presentes en los recibos con sus bases de datos, lo que era suficiente para constatar que los titulares de las explotaciones a las que la recurrente compró los productos estaban acogidos al REAGP y, por tanto, la concurrencia de los requisitos materiales necesarios para la deducción del impuesto.

Estando, pues, a su juicio, justificada la identidad de los vendedores y la realidad de la operación, la Administración, en virtud del principio de buena administración, - artículo 41 de la carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea-, podía comprobar por sí misma, sin necesidad de requerimientos a terceros, la información que figura en sus bases de datos para constatar que los titulares de las explotaciones a las que la recurrente compró los productos estaban acogidos al REAGP y, por tanto, la concurrencia de los requisitos materiales necesarios para la deducción del impuesto.

Afirma que, desde una perspectiva sistemática y teleológica, los requisitos exigibles deben serlo para identificar a las partes intervenientes en la operación; identificar el contenido de la entrega de bien o prestación de servicios realizada y el momento en el que se ha producido. Todo ello concurre en los recibos que recogen el importe de la compensación cuya deducción se deniega.

CUARTO.-Argumentos de la recurrida, Administración del Estado.

Sobre el requisito formal exigido en la factura de estar acogido al REAGP, resalta la comisión de defectos formales en los documentos relevantes que la recurrente, adquirente de productos bajo ese régimen especial, debe presentar para acreditar el cumplimiento de los requisitos del derecho a deducir:

"[...] 9. El artículo 97 LIVA regula los requisitos formales para ejercer el derecho a la deducción, requiriéndose que en el caso de deducciones de las compensaciones a tanto alzado satisfechas por los sujetos pasivos acogidos al REAGP, el recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera cumpla, además, los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

10. En relación a las compensaciones a tanto alzado previstas en el REAGP, de acuerdo con el artículo 303 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA), el sujeto pasivo tendrá derecho, en las condiciones previstas por los 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.

11. La obligación de que el sujeto pasivo del IVA tenga en su poder un documento justificativo suficiente para ejercer su derecho a la deducción del impuesto soportado, viene establecida, con carácter general, en el artículo 178 de dicha Directiva, mientras que su artículo 180 señala que: "Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179".

12. Estos dos artículos fueron transpuestos al Derecho español por el artículo 97 LIVA , de acuerdo con el cual...

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

Se considerarán justificativos del derecho a la deducción:

(...)

5.º *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.* (El subrayado es nuestro).

13. Y el artículo 134 LIVA , que transpone el artículo 303 de la Directiva IVA , dispone:

"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. (...)

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".

14. *El artículo 49 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) especifica que:*

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.

2.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".

15. *Y el artículo 16 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre , por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece que:*

"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)(...).

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)(...)".

16. *Como destaca la resolución del TEAC impugnada en la instancia, el rigor formalista relativo al ejercicio del derecho a deducir cuotas soportadas, encuentra su justificación en la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción del IVA y un adecuado control por la Administración Fiscal. No obstante, las exigencias formales exigibles no deben conducir a situaciones en las que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción".*

Y el TEAC cita en este sentido la jurisprudencia del TJUE que avala esta tesis, en concreto, las sentencias de 14 de julio de 1988 (Jeunehomme y otros/Estado belga, asuntos acumulados 123/87 y 330/97); 5 de diciembre de 1996 (Reisdorf , C-85/95) y de 17 de septiembre de 1997

(Finanzamt Osnabrück-Land/Langhorst , C-141/96), así como la de 28 de julio de 2016 (Giuseppe Astone, C-332/15).

18 De estos fallos y otros análogos puede extractarse la siguiente doctrina que constituye un acervo propio de todos los Estados miembros de la Unión Europea:

a) El rigor formalista relativo al ejercicio del derecho a deducir cuotas soportadas, encuentra su justificación en la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción del IVA y un adecuado control por la Administración Fiscal. No obstante, las exigencias formales exigibles no deben conducir a situaciones en las que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

b) Los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva. Es cierto que podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, pero no podrán utilizar tal facultad para imponer obligaciones suplementarias respecto de las fijadas por la Directiva.

c) Como regla general se exige la correspondiente factura o documento expedidos con arreglo a las condiciones que fija la propia Directiva y que han sido desarrolladas en nuestro Derecho interno.

d) El mero incumplimiento de las obligaciones formales no puede ser impedimento para el ejercicio de derechos materiales.

e) Sin embargo, el incumplimiento al que se refiere el párrafo anterior no puede ser tal que tenga como resultado impedir el desarrollo de las funciones de control que le son dadas a la Administración tributaria y que, como tales, también le son propias al sistema IVA.

19. Pues bien, la obligación de que en los recibos se indique que el sujeto pasivo se encuentra acogido al REAGP no venía recogida en la redacción original del artículo 16.1.b) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre , anteriormente citado, en vigor a partir del 1 de enero de 2013. Dicho apartado se modificó por el artículo 3.3 del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre , por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre . Esta reforma, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, introdujo la obligación de que la factura recogiera esta mención expresamente. La Exposición de Motivos de dicho Real Decreto destaca que "el régimen especial simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se adaptan a los nuevos límites que para su aplicación se incorporan en la Ley del Impuesto".

20 Como destaca la resolución del TEAC impugnada en la instancia

"Se modifica, por tanto, expresamente el artículo para exigir esta mención en el recibo, como una cuestión más para el control de la aplicación de este régimen especial y de las deducciones de las compensaciones derivadas del mismo, no siendo una cuestión que pueda ser inferida, sin ninguna dificultad, de otros datos incluidos en los documentos en cuestión, como afirma el reclamante".

QUINTO.-El criterio de la Sala.

1) De la jurisprudencia del TJUE comentada, en ejemplos que llegan hasta la actualidad, se consagra el principio de predominio del fondo sobre la forma. Este principio ha sido recogido reiteradamente en nuestra jurisprudencia. Conforme a su contenido esencial, ese predominio exige que el derecho a deducir pueda ser ejercitado, pese a la inobservancia de los requisitos formales, cuando de esta no pueda inferirse la de los materiales o sustantivos, o impedirse a la Administración que controle o comprueba la realidad de estos.

2) En virtud de tal principio, por lo tanto, proyectado sobre la deducción del IVA soportado, no basta con la existencia de irregularidades o la infracción de requisitos formales para denegar la deducción de cantidades que, como compensaciones, ha abonado la recurrente.

3) La realidad de las operaciones no ha sido puesta en duda en ningún momento por la Administración como fundamento de la denegación del derecho a obtener el reembolso de las compensaciones abonadas. Tampoco la sentencia niega que las operaciones fueran realizadas, su importe fuera coincidente con el que consta documentado en los recibos y los productos agrícolas se adquirieron en el seno de la actividad empresarial de GREEN LANDS.

4) Para que los requisitos formales sean determinantes de la denegación del derecho a deducción, han de ser relevantes, en los términos ampliamente precisados por el TJUE, es decir, solo lo son si impiden o dificultan la actividad de la Administración de verificar la observancia de los requisitos sustantivos.

5) Nada de esto se constata que haya ocurrido, esto es, se declara de un modo genérico que los incumplimientos son graves y que el conjunto de todos ellos, en palabras de la sentencia recurrida, lo pone de relieve: "*una apreciación conjunta de todas las incorrecciones formales en las que ha incurrido la parte actora también permite concluir en la imposibilidad de desarrollar las comprobaciones necesarias, al carecerse de datos fundamentales*", pero tal afirmación, central en la sentencia, no se acompaña de alguna explicación sobre en qué medida lo son y qué concreta dificultad o impedimento ocasiona a la Administración en su labor de verificar el cumplimiento del derecho a la deducción. En otras palabras, qué datos omitidos en los recibos impiden o dificultan la comprobación de aquélla.

6) En particular, la sentencia pone el acento, como también el escrito de oposición del recurso, en uno solo de los requisitos omitidos, el de reflejar en la factura -aquí recibo-, la indicación sobre que el titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera -el vendedor de los productos hortofrutícolas- está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

7) Sin embargo, la tesis de la Administración, basada en que tal exigencia se introdujo expresamente por vía reglamentaria, es que tal omisión o silencio en el recibo le priva de la posibilidad de dar lugar al derecho a la deducción. Esto es, una cosa es esa simple omisión y otra bien distinta es la falta de acreditación de que el titular de la explotación está acogido a este régimen especial.

Además, conforme a la jurisprudencia del TJUE que se ha reflejado más arriba, siempre que la Administración disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

En este caso, ni siquiera afirma la Administración, a lo largo del procedimiento comprobador ni en este proceso, que el titular de la explotación que entrega los bienes, el sujeto pasivo, no estuviera acogido al régimen especial -dato este que necesariamente tiene que conocer aquélla, acudiendo a sus propios medios- sino, solamente, que el recibo omite esa indicación.

8) La sentencia que se recurre afirma, como base de su sentencia, que una apreciación conjunta de todas las incorrecciones formales en las que ha incurrido la parte actora determina la imposibilidad de desarrollar las comprobaciones necesarias, al carecerse de datos esenciales, pero tal afirmación, al margen de que se refiere al conjunto de los requisitos incumplidos, sin aludir singularmente a ninguno de ellos, no explica algo fundamental, esto es, en qué medida hay una relación de causa-efecto entre estas incorrecciones formales -una a una o en conjunto- y la dificultad o imposibilidad por la Administración de establecer las comprobaciones necesarias, máxime cuando la condición del vendedor como sujeto al régimen REAGP la conoce necesariamente y deriva, además, de la propia documentación exhibida en el expediente.

9) En resumen, el efecto real de la denegación del derecho a deducir, en las condiciones examinadas, es equiparable a una sanción o castigo por incumplimiento de los requisitos formales, sin explicar las razones por las que el derecho a deducir -y el principio de neutralidad, piedra angular del sistema común del IVA- queda privado en este caso.

10) La sentencia, además de no razonar sobre esa influencia de lo formal sobre lo sustantivo, no niega que los bienes hayan sido entregados, ni que los recibos se correspondan con esa realidad, ni que los importes sean incorrectos.

Por tanto, en aplicación de la jurisprudencia del TJUE que se ha indicado, en que se sitúa el derecho a la deducción en una posición que permita salvaguardar el principio de neutralidad, al que la sentencia impugnada no habla en modo alguno, debemos declarar haber lugar al recurso de casación y reconocer el derecho a la deducción en favor de la SAT recurrente.

La primera de nuestras sentencias que menciona el auto de admisión, de 11 de mayo de 2016 (rec. casación nº 1556/2014) recuerda la jurisprudencia sobre la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre los requisitos formales, en aplicación del principio de neutralidad, razonando que todas las obligaciones formales en el marco del IVA están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable el derecho a la deducción.

Se remite en ella a otra anterior, de 26 de abril de 2012, recurso de casación para unificación de doctrina nº. 149/2010:

"[...] QUINTO.- Debemos comenzar recordando la jurisprudencia mantenida de forma constante por esta Sala, que recoge igualmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en relación con el cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Y en este sentido hemos reiterado que «el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (Sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, apartado 31) y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)» [véanse entre otras las Sentencias de 10 de mayo de 2010 (rec. cas. núms. 1432/2005 y 1454/2005), FFDD Segundo y Cuarto, respectivamente; de 28 de febrero de 2011 (rec. cas. núm. 1030/2007), FD Quinto ; de 24 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 2885/2006), FD Quinto ; de 9 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 5705/2008), FD Quinto ; de 3 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 202/2007), FD Segundo ; de 18 de julio de 2011 (rec. cas. núm. 5491/2008), FD Tercero ; de 1 de diciembre de 2011 (rec. cas. núm. 786/2009), FD Tercero ; y de 26 de enero de 2012 (rec. cas. para la unif. de doctrina núms. 300/2009 y 1560/2010), FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente].

Del mismo modo hemos mantenido que «todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, apartado 15), 15 de enero de 1998 , Ghent Coal Terminal (C-37/96 , apartado 15), 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 , apartado 44) y 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C- 78/00 , apartado 30)» [Sentencias de 10 de mayo de 2010, cit., FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente; de 24 de marzo de 2011, cit., FD Quinto ; de 9 de mayo de 2011, cit., FD Quinto ; de 3 de junio de 2011, cit., FD Segundo ; de 18 de julio de 2011,.. cit., FD Tercero ; de 1 de diciembre de 2011, cit., FD Tercero ; y de 26 de enero de 2012 , cit., FFDD Cuarto y Tercero respectivamente].

Debemos en este punto, y ahondando en lo anterior, considerar lo declarado en nuestra sentencia de 26 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5132/2006) en la que se expuso lo siguiente:

"La exigencia de un documento para poder ejercitar el derecho a deducir es loable, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos, disponiéndose así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. En nuestro Derecho el principal documento es la factura original expedida por quien realiza o preste el servicio.

Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la factura está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo.

En este sentido en la sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 5 de diciembre de 1996, AS. C-85/95 , John Reisdorf, ya se reconoció implícitamente que los medios de prueba del IVA soportado no pueden limitarse de forma que se haga imposible o sumamente difícil ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas, estando los Estados miembros legitimados para solicitar del sujeto pasivo, cuando no posea factura, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente.

Acorde con este orientación, en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del IVA, luego de ponerse de manifiesto la importancia que tiene la factura para la correcta gestión de los distintos tributos, por la información que la misma proporciona a la Administración, se añade que la factura no puede configurarse como un medio de prueba tasada, especificando que si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de los referidos gastos y cuotas.

En suma, si el medio de prueba empleado es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal.

En favor de la flexibilización del rigor formalista se encuentra también la sentencia del TJCE de 1 de abril de 2004, AS C-90/02 , al otorgar relevancia prioritaria a la deducción de las cuotas de IVA efectivamente soportadas, por ser tal deducción un elemento esencial del funcionamiento del régimen de este Impuesto» (FD Cuarto)".

En definitiva, de acuerdo con nuestra doctrina, basada en la jurisprudencia del TJUE, la exigencia de requisitos formales extremos, rigurosos o del empleo de fórmulas solemnes contradice el principio de neutralidad del IVA, por el que el sujeto pasivo -máxime en supuestos ajenos a fraude o evasión fiscal- no debe afrontar con sus propios recursos la carga del IVA que corresponde a terceros. Por lo tanto, el rigor formalista relativo al ejercicio del derecho a deducir cuotas soportadas a que se refiere el Abogado del Estado en su escrito de oposición no tiene cabida en el Derecho de la Unión Europea.

SEXTO.-Jurisprudencia que se establece.

Como consecuencia de todo lo razonado, establecemos la siguiente jurisprudencia, en que ratificamos la anteriormente declarada:

Atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que no es suficiente para justificar la denegación de la deducción, cuando, como aquí sucede, la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas y cuando, además, la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en el recibo.

SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.
- 2º)Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Inmaculada Concepción Giménez García, en nombre y representación de **GREEN LANDS, S.A.T.**,contra la sentencia de 14 de julio de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 905/2021, sentencia que se casa y anula.
- 3º)Estimar el recurso nº 905/2021, deducido contra la resolución de 19 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que desestimó la reclamación contra el acuerdo de 14 de noviembre de 2017, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que giró liquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2016, actos de revisión y comprobación que se anulan, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución de los 986.863,70 euros correspondientes al ejercicio 2016, incrementada con los intereses de demora que procedan legalmente.
- 4º)No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

