

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)
Sentencia n.º 485/2025 de 27 de marzo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 497/2022

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Agricultura, ganadería y pesca. Régimen de deducciones y compensaciones. Aceituna sin recolectar. La Oficina gestora comprueba que se pretende incluir en el monto de la compensación como *producto natural obtenido* aceituna sin recolectar, en contra del criterio de la Consulta DGT V1784/2018, de 20 de junio de 2018 que cita e interpreta que no es producto obtenido la aceituna aun sin recolectar. Además, pretende valorar esa aceituna sin recolectar cuya compensación pretende a precio de aceite, cuando la aceituna sin recolectar precisa de actividades de recolección, transporte a la almazara y molturación para obtener el aceite. Estamos ante comprobaciones meramente fácticas por parte del órgano gestor, al que incluso le está vedado realizar otra interpretación diferente de lo que es el producto natural obtenido cuando se trata de aceituna sin recolectar al existir la consulta vinculante que realiza la interpretación jurídica del art 134 bis Ley IVA de que se entiende por producto obtenido respecto de la aceituna sin recolectar. Esta Sala estima que es fruto obtenido el separado del árbol, lo que excluye a la aceituna madurada sin recolectar. Y estima que la compensación del art 130.4 Ley IVA nunca podía venir determinada por el precio del aceite que calcula el recurrente que puede producir los kilos de aceitunas sin recolectar a 31 de diciembre que hace constar en el inventario a que se refiere el art. 49 bis Rgto IVA, obviando que es una aceituna aun sin recolectar. Rechazamos que sea un dato objetivo e irrefutable que la aceituna que no va a mesa sino a aceite, como la de autos, se recolecte manualmente por jornaleros contratados sin devengo de IVA y que no se trate de un servicio total o parcialmente mecanizado que si puede generar IVA, como lo puede generar el transporte a las almazaras. Ahora bien, igualmente estimamos que el recurrente tenía derecho a una regularización íntegra y que no consta que el IVA soportado para la producción de esa aceituna, debiéndose perseguir la neutralidad del impuesto, haya sido recuperado en el IVA de 2018 o en la deducción de la cuota a que se refiere art 134 bis Ley IVA (apdo primero). A tal efecto, se acuerda retrotraer el procedimiento para que se proceda a verificar por la AEAT que el IVA soportado en la producción de esa aceituna sin recolectar a fecha de 31 de diciembre de 2017 fue recuperado por el recurrente.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

SENTENCIA
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE SEVILLA
RECURSO N.º 497/22

SENTENCIA

Ilustrísimos Señores Magistrados:
D. José Angel Vázquez García
Dª María Fernanda Mirman Castillo
D. Francisco Javier Sánchez Colinet
D. Pedro Escribano Testaut

En Sevilla, a 27 de marzo de 2025

Vistos por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, los autos correspondientes al recurso 497/2022 interpuesto por DOÑA EVA MARÍA MORENO CARMONA, Procurador de los Tribunales, en nombre de DON Bernardo, quién interviene en su propio nombre y Derecho y, además, como representante de la entidad en régimen de atribución de rentas, sin personalidad jurídica,

Síguenos en...



denominada « DIRECCION000, CB» y, bajo la Dirección Jurídica del Letrado D.MIGUEL GARCÍA MIR frente a la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA), representada por la ABOGACÍA DEL ESTADO sobre IVA.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. D^a MARÍA FERNANDA MIRMAN CASTILLO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por la parte actora se interpuso recurso contencioso administrativo contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 10 de marzo de 2022 por la cual se parcialmente estima la Reclamación Económico Administrativa numero NUM000 interpuesta contra acuerdo de liquidación por el concepto **Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2018, T1 a T4**, practicada por la Oficina de Gestión (sección IVA) de la Delegación Provincial de Córdoba de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

SEGUNDO.-En su escrito de demanda, la parte actora interesa sentencia que deje sin efecto la liquidación y se le devuelva el importe ingresado cautelarmente con los intereses legales, cuantía 16.032,30 euros. La parte demandada solicita su desestimación.

Practicada la prueba admitida con el resultado que consta en autos, las partes formularon conclusiones escritas y quedó el asunto concluso para votación y fallo, lo que ha tenido efectivamente lugar en el día designado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-(objeto) Es objeto de autos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, con Sede en Sevilla. De 30 de marzo de 2022, por la que desestima Reclamación Número NUM000 relativa a liquidación practicada por la Oficina de Gestión (sección IVA) de la Delegación Provincial de Córdoba de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en procedimiento de comprobación limitada en concepto de **Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2018, T1 a T4**, al ser las declaraciones presentadas objeto de un procedimiento de comprobación limitada.

En la liquidación provisional resulta un importe a ingresar de 16.032,30 euros (cuota de la liquidación a ingresar: 14.925,18 euros más intereses de demora calculados sobre cantidades que en su día fueron devueltas y deben ser reintegradas) y ello por cuanto:

1) Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes con relación a suministros de gasóleo y, respecto a T1, factura rectificativa de la empresa "CBH Agro Innova SL" en

2) Se modifican las cuotas deducidas por compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, como consecuencia de deducciones efectuadas sin reunir los requisitos establecidos en el artículo 134 bis de la Ley 37/1992. En concreto se elimina la deducción de 14.400,00 euros practicada indebidamente por el obligado tributario correspondiente al *cálculo aproximado de la producción de la cosecha de aceituna pendiente de recoger y liquidar de la campaña 2017/2018 consignado en el escrito presentado en fecha 12-01-2018 por el obligado tributario con ocasión del cese en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, al tratarse de aceitunas no recolectadas a 31-12-2017*, siguiendo el criterio de la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1784/2018, de 20 de junio de 2018.

3) En T2-T3 de 2018, la compensación de cuotas de períodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992. En T4, se toman en cuenta para el cálculo del importe de la liquidación las devoluciones correspondientes a este período acordadas con posterioridad a la presentación de la autoliquidación comprobada.

El obligado tributario hizo alegaciones a la propuesta y mostró su disconformidad alegando confusión entre lo que se debe considerar como 'producto natural obtenido', que nada tiene que ver con la recolección sino a la maduración del fruto. Asimismo, alega que con fecha 12-01-2018 se solicitó el reconocimiento de dicho derecho sin haberse dictado hasta la fecha Resolución alguna por lo que entiende que le debería ser de aplicación la figura del silencio administrativo positivo.

La Liquidación provisional motivó: *"para deducir la compensación a tanto alzado que prevé el art. 130 LIVA se requiere que se trate de productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado a la fecha del cambio del régimen de tributación, siendo el criterio establecido por la Dirección General de Tributos que no son productos obtenidos los que no han sido recolectados y, por tanto, el obligado tributario no tiene derecho a deducir importe alguno*

Síguenos en...

por las aceitunas no recolectadas a 31-12-2017. De acuerdo con el art. 89.1 Ley General Tributaria : 'Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta', teniendo efectos vinculantes las consultas dictadas por la Dirección General de Tributos según dispone el art. 12.3 de la misma Ley .

Por otro lado, la presentación en fecha 12-01-2018 del escrito en el que el obligado tributario comunicaba 'el cálculo aproximado de la producción de la cosecha de aceituna pendiente de recoger y liquidar de la campaña 2017/2018 (obtenidos antes de producirse el preceptivo cambio en el régimen de su tributación)' no provoca la iniciación de ningún tipo de procedimiento tributario (con lo que no es aplicable la figura del silencio administrativo), sino que se trata del cumplimiento de un requisito necesario para poder aplicar la deducción "haciendo referencia a la obligación del empresario que va a ejercer su derecho a la compensación a tanto alzado que regula el art 130 LIVA de confeccionar y presentar un inventario a la fecha que deje de aplicarse el régimen general, inventario que ha de confeccionarse y presentarse con dos requisitos reglamentarios establecidos en el art 49 bis del Reglamento del IVA: "primero, que el titular de la explotación presente en la AEAT, en el plazo de quince días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial, un inventario en el que consten los productos naturales obtenidos en las respectivas explotaciones que no se hubiesen entregado a la fecha del cambio de régimen de tributación y, segundo, que efectúe la deducción en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial".

La sanción acumulada fue anulada por el propio TEARA, que así mismo estimó la reclamación en cuanto a la deducibilidad de la factura rectificativa de la empresa "CBH Agro Innova SL" de 2018 T1. En cambio confirmó lo resuelto en cuanto a la deducción del IVA soportado en la adquisición de gasóleo y sobre la deducción de las compensaciones agrícolas procedentes sobre productos naturales no vendidos al tiempo del cese en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca que el reclamante cuantifica en 14.400 euros, en cuanto no era aceituna recolectada, añadiendo "el reclamante valora las aceitunas que, según sus manifestaciones, están en el árbol sin recolectar a 31 de diciembre a un valor de aceitunas recolectadas y transformadas en aceite. Lo que origina una doble deducción de las compensaciones agrícolas calculadas sobre el valor estimado del producto transformado y la deducción de las cuotas soportadas en la recolección y transformación de las aceitunas en aceite".

SEGUNDO.-(Alegaciones)

Como motivos de impugnación se alegan:

1.- **Nulidad de Pleno Derecho por falta de competencia del órgano, Órgano de Gestión Tributaria** de la Delegación Provincial en Córdoba de la AEA , para llevar a cabo una comprobación que debió de llevarse a cabo por la Inspección conforme al el criterio contenido en las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021 número 418/2021 y 412/2021 sobre incompetencia de la oficina gestora para comprobar los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales por cuanto "Se modifican las cuotas deducidas por compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, como consecuencia de deducciones efectuadas sin reunir los requisitos establecidos en el artículo 134 bis de la Ley 37/1992 ".

2.- **Discrepancia en la interpretación de que las aceitunas no recolectadas no sean "productos naturales obtenidos" a los efectos de la deducción practicada con fundamento en el art 134bis LIVA .**

No es cierto tampoco que, como argumenta el TEARA, valorar las aceitunas sin recolectar a 31 de diciembre como aceituna recolectada y convertida en aceite origina una doble deducción de las compensaciones agrícolas calculadas sobre el valor estimado del producto transformado y la deducción de las cuotas soportadas en la recolección y transformación de las aceitunas en aceite, ya que es indubitable el hecho de que, a esa fecha de 31 de Diciembre, todos los gastos con IVA están acometidos (el laboreo de la tierra, la poda previa, el abonado, los necesarios tratamientos fitosanitarios efectuados, el riego en su caso, etc.) y es un dato objetivo que el proceso de recolección se efectúa con el personal laboral contratado a tal efecto y que representa un gasto exento de IVA y que la transformación de las aceitunas en aceite, no corresponde al agricultor que vende simplemente los frutos, aunque el precio se determine, en parte, por el rendimiento graso que tengan, sino al comprador de las mismas, que suelen ser las almazaras o molinos de aceite y las distintas cooperativas.

Síguenos en...

3.- Subsidiariamente, solicita se estime reconocido por **silencio positivo** su solicitud de 12/01/2018.

El Abogado del Estado solicita la desestimación del recurso por cuanto:

1.- No es de aplicación al caso de autos la doctrina casacional alegada en cuanto a la incompetencia del órgano.

2.- En cuanto al fondo, la interpretación del art 134 bis LIVA de la Oficina gestora es la correcta desde el punto de vista literal (pendiente el fruto, no se ha obtenido); teleológico (la LIVA fija la entrega como momento en el que se devenga el derecho a la compensación) y sistemático (las aceitunas no recolectadas son frutos pendientes, no obtenidos, a tenor del art. 451CC: *Se entienden percibidos los frutos naturales e industriales desde que se alzan o separan.*)

3.- La mera petición de validación previa del inventario carece de eficacia alguna en cuanto no inicia procedimiento tributario alguno- en los que además el silencio no sería positivo- ya que el derecho a la compensación depende de su ejercicio en la declaración liquidación correspondiente, amén del cumplimiento de las obligaciones formales y registrales establecidas, sin que exista procedimiento autónomo previo de reconocimiento alguno.

TERCERO.- Parecer de la Sala. Competencia del órgano de gestión

1.- La recurrente, con fundamento en la STS 1137/2021, pide la nulidad de la liquidación porque la Oficina de Gestión no era competente para dictar una liquidación en la que, alega, se ha de comprobar los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales y en concreto del régimen especial de agricultura ganadería y pesca. Entiende que ello le correspondería a la Oficina de Inspección dado que el Art. 141.e) LGT dispone que "*La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a : e) La comprobación del **cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias** , así como **para la aplicación de regímenes tributarios especiales**".*

Esta Sala no estima que la sentencia del Supremo 1137/21 excluya a los órganos de gestión de toda comprobación de las liquidaciones de los contribuyentes que tributan por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca como parece derivarse de la tesis de la demandante. Así se deduce de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2024 - ROJ: STS 1656/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1656 - que da respuesta al auto de admisión de fecha 20 de julio de 2023 sobre la siguiente cuestión de interés casacional:

" *Reforzar, precisar o matizar la jurisprudencia existente (STS de 23 de marzo de 2021, RCA/3688/2019) en torno al alcance del artículo 141.e) LGT , determinando si la doctrina contenida en dicha sentencia, relativa a las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, resulta aplicable también al supuesto de las exenciones o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, asimismo previsto en la misma letra e) del citado precepto "*

El TS razona que hay que realizar una interpretación coordinada de los arts. 141 e) LGT y 117.b) y c) de la LGT , norma esta última que, ya en su redacción originaria, ya antes de la reforma introducida por DF 2ª del Real Decreto Ley 13/2022, de 26 de julio, atribuye a los órganos con funciones de gestión la comprobación de las devoluciones y de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento [art. 117.b) y c) LGT/2003], y a la Inspección le atribuye funciones de comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias [art. 141 e) LGT], que pueden llevar a la exclusión, pérdida o modificación del beneficio o incentivo o del régimen de la devolución. La normativa no establece, pues, ninguna incompatibilidad ni exclusión para la comprobación de los beneficios fiscales y devoluciones tributarias por parte de los órganos con funciones gestoras, sino todo lo contrario, los habilita para ello y por el procedimiento de comprobación limitada, actuaciones que también puede realizar la Inspección, conforme al art. 141.h LGT .

En aquel caso "*el órgano de gestión constató la falta de acreditación por parte de la entidad de la salida de las mercancías, bien del territorio de aplicación del impuesto, bien de la Unión Europea, por lo que formuló el 3 de diciembre de 2020 propuestas de liquidación, ... la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Asturias de la AEAT concede diez días hábiles para que se formulen alegaciones y aporten documentos y justificantes. No consta que la empresa haya aprovechado este trámite para aportar documentación o justificación que comprometa la propuesta"*

Y concluye el Alto Tribunal que "*la interpretación que establecemos como criterio jurisprudencial es que, a tenor de los arts. 141 e) LGT y 117.b) y c) de la LGT , no existe incompatibilidad ni*

Síguenos en...

exclusión para la comprobación de los beneficios fiscales y devoluciones tributarias por parte de los órganos con funciones gestoras, sino todo lo contrario, los habilita para ello y por el procedimiento de comprobación limitada, actuaciones que también puede realizar la Inspección, conforme al art. 141 e) y h) LGT "

En el presente caso no se trata de comprobar si la recurrente cumplía o no los requisitos para aplicar el régimen especial de IVA de la agricultura en el que el recurrente declara en 2017. Tampoco se discute el derecho a compensar los productos naturales obtenidos y no entregados a 31 de diciembre de 2017 en que la recurrente cesa en este régimen especial de IVA y pasa al régimen general de IVA, sino que la Oficina gestora comprueba que se pretende incluir en el monto de la compensación como *producto natural obtenido* aceituna sin recolectar, en contra del criterio de la consulta vinculante que cita, que interpreta que no es producto obtenido la aceituna aun sin recolectar. Y que además pretende valorar esa aceituna sin recolectar cuya compensación pretende a precio de aceite, cuando la aceituna sin recolectar precisa de actividades de recolección, transporte a la almazara y molturación para obtener el aceite.

Según lo expuesto, en el caso de autos estamos ante comprobaciones meramente fácticas por parte del órgano gestor, al que incluso le está vedado realizar otra interpretación diferente de lo que es el producto natural obtenido cuando se trata de aceituna sin recolectar al existir Consulta vinculante que realiza la interpretación jurídica del art 134 bis LIVA de que se entiende por producto *obtenido* respecto de la aceituna sin recolectar.

CUARTO.-Fondo

1.- El artículo 130 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) establece :

"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:

1.º 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.

2.º 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.

3.º 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

Síguenos en...

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"

El art 134 bis, apartado dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece que:

"Dos. Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera **cambie del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca al general del Impuesto**, el empresario o profesional titular de la actividad tendrá derecho a:

1º. Efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen especial, los tipos de dicho Impuesto que estuviesen vigentes en la citada fecha. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los siguientes:

a) Bienes de inversión, definidos conforme a lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

b) Bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos total o parcialmente en la actividad.

2º. Deducir la compensación a tanto alzado que prevé el artículo 130 de esta Ley por los **productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado** a la fecha del cambio del régimen de tributación.

A efectos del ejercicio de los derechos recogidos en este apartado, el empresario o profesional **deberá confeccionar y presentar un inventario** a la fecha en que deje de aplicarse el régimen especial. Tanto la presentación de este inventario como el ejercicio de estos derechos se ajustarán a los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente."

Por su parte, el artículo 49 bis del Reglamento del Impuesto aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), declara que:

"1. En los supuestos de actividades ya en curso, respecto de las cuales se produzca la iniciación o cese en la aplicación de este régimen especial, el titular de las respectivas explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras **deberá confeccionar un inventario de sus existencias de bienes** destinados a ser utilizados en sus actividades y respecto de los cuales resulte aplicable el régimen especial, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquél.

Asimismo, **en dicho inventario deberán constar los productos naturales obtenidos en las respectivas explotaciones que no se hubiesen entregado a la fecha del cambio de régimen de tributación.**

El referido inventario, firmado por dicho titular, deberá ser presentado en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal **en el plazo de quince días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.**

2. La deducción derivada de la regularización de las situaciones a que se refiere el mencionado inventario deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial.

El ingreso derivado de la citada regularización que deba realizarse en caso de inicio en la aplicación del régimen especial deberá efectuarse mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico, a presentar en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda."

De los citados preceptos resulta, en primer lugar, que como ya resolvió la liquidación provisional al desestimar la alegación a la propuesta de liquidación, **no cabe hablar de silencio positivo** lo que no es una solicitud de inicio de un expediente sino el cumplimiento de un trámite, la presentación de inventario que incluya los productos naturales obtenidos no entregados a la fecha del cese en el régimen especial, cuando por el agricultor se pretende incluir en su declaración -liquidación la compensación por IVA soportado en la producción de ese producto obtenido y no entregado a la fecha del cambio de régimen y hace constar que disponía de aceitunas pendientes de recoger que podrían originar 37.500 kilos de aceite.

En cuanto a que debe entenderse como **producto natural obtenido**, cuando hablamos de aceitunas, solo la recolectada a la fecha de cese en el régimen general, ello fue objeto de la consulta vinculante de la DGT V1784-18, de 20 de junio de 2018, que resolvió que, de los artículos 134 bis LIVA y 49 bis del Reglamento se deduce que:

"el empresario consultante titular de la actividad, como consecuencia de pasar a tributar desde el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca al régimen general del Impuesto el ejercicio siguiente al que se superan los límites correspondientes, tendrá derecho a:

*1º.- Deducir el importe de las compensaciones de los productos naturales **obtenidos** en la explotación y no entregados en la fecha de cambio del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido. **Por tanto, no tendrá derecho a deducir importe alguno por las aceitunas no recolectadas a 31 de diciembre del correspondiente año.***

2º.- Deducir la cuota resultante de aplicar el valor de los bienes afectos a la actividad, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, los tipos vigentes a la fecha del cambio del régimen. De esta deducción se excluyen los bienes de inversión, los bienes y servicios utilizados o consumidos total o parcialmente en la actividad así como aquellos bienes por los que no se soportó cuota alguna del Impuesto, dado que lo que pretende el citado precepto es resarcir al empresario de aquellas cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en el régimen especial, no pudo deducir.

A tal efecto, el valor de los citados bienes será su valor de adquisición".

Parece guiarse la DGT por una interpretación literal de que significa un producto natural *obtenido*, interpretación en la que insiste el Abogado del Estado quien recuerda que a efectos de IVA, en principio ha de estarse al momento de la *entrega* del producto, y que tenor del Código civil, artículo 451CC: *Se entienden percibidos los frutos naturales e industriales desde que se alzan o separan.*

Esta Sala estima, sin embargo, que lo ha de ser determinante, tratándose de IVA, es estar a la interpretación mas acorde a la naturaleza de este impuesto al consumo, a la interpretación que garantice un funcionamiento *neutral* para el empresario.

A este respecto dice el TEARA que al valorar el empresario sus aceitunas sin recolectar a 31 de diciembre a valor de aceituna recolectada y transformada en aceite se está originando una doble deducción de las compensaciones agrícolas calculadas sobre el valor del producto ya transformado y la deducción de las cuotas soportadas en la recolección y transformación de las aceitunas en aceite, transformación en aceite que no se produce en la explotación sino en la almazara o molino. Pero ello nos resuelve la valoración dada a la aceituna madurada sin recolectar, no si cabía compensación por aceituna madurada sin recolectar a precio de aceituna madurada sin recolectar.

En su demanda alega el recurrente que es indubitable el hecho de que, a esa fecha de 31 de Diciembre, todos los gastos con IVA están acometidos (el laboreo de la tierra, la poda previa, el abonado, los necesarios tratamientos fitosanitarios efectuados, el riego en su caso, etc.); que la recolección nada tiene que ver con la producción sino que hace referencia a una fase o ciclo posterior, y que incluso en determinadas ocasiones y situaciones, se da el caso de que la venta de las aceitunas ya obtenidas, se realiza tras su valoración en el propio árbol, corriendo la recolección por cuenta del propio comprador (por ejemplo, en el caso de las naranjas, es la norma). Que es un dato objetivo e irrefutable que el proceso de recolección se efectúa con el personal laboral contratado a tal efecto y que representa un gasto exento de IVA. Que la transformación de las aceitunas en aceite, no corresponde al agricultor que vende simplemente los frutos, pero el precio se determina, en parte, por el rendimiento graso que tengan. Correspondiendo esa labor a otros elementos de la cadena alimenticia, como los son las distintas almazaras.

Aporta el seguro contratado con entidad AGROSEGURO (Agrupación Española de Entidades Aseguradoras de los Seguros Agrarios Combinados SA), se recogen entre otras expresamente las siguientes definiciones: (Pág. 6 de 63): D) PRODUCCIÓN REAL FINAL: Es aquella

susceptible de recolección, utilizando procedimientos habituales y técnicamente adecuados. Las pérdidas en calidad minorarán esta producción real final. RECOLECCIÓN: Operación por la cual los frutos son separados del árbol.

Aporta Informe Técnico emitido por Ingeniero Agrónomo aportado en el expediente administrativo, conforme al cual, a la fecha de 31 de Diciembre las aceitunas de molino están completamente maduras y por tanto obtenidas, con independencia de que se encuentren recolectadas o no, recolección que "hace referencia a una fase distinta de la de obtención de dicho producto natural, cuya valoración vendrá luego determinada por el rendimiento graso de aceite que se tenga ya plenamente obtenido", concluyendo. *"que a la fecha en que debemos considerar obtenidos los productos naturales del olivar (aceite) son anteriores a la finalización del año natural, ya que el momento óptimo para la recolección de la aceituna es cuando el rendimiento graso en seco se estabiliza, momento de mayor cantidad y calidad del aceite, coincidente con el final de noviembre y principios de diciembre"*.

Esta Sala estima, después de deliberarlo ampliamente, que es fruto obtenido el separado del árbol, lo que excluye a la aceituna madurada sin recolectar. Y estima que la compensación del art 130.4 LIVA nunca podía venir determinada por el precio del aceite que calcula el recurrente que puede producir los kilos de aceitunas sin recolectar a 31 de diciembre que hace constar en el inventario a que se refiere el artículo 49 bis del Reglamento del IVA, obviando que es una aceituna aun sin recolectar. Rechazamos que sea un dato objetivo e irrefutable que la aceituna que no va a mesa sino a aceite, como la de autos, se recolecte manualmente por jornaleros contratados sin devengo de IVA y que no se trate de un servicio total o parcialmente mecanizado que si puede generar IVA, como lo puede generar el transporte a las almazaras.

Ahora bien, igualmente estimamos que el recurrente tenía derecho a una regularización íntegra y que no consta que el IVA soportado para la producción de esa aceituna, debiéndose perseguir la neutralidad del impuesto, haya sido recuperado en el IVA de 2018 o en la deducción de la cuota a que se refiere el apartado primero del art 134 bis LIVA.

A tal efecto, acordamos retrotraer el procedimiento para que se proceda a verificar por la AEAT que el IVA soportado en la producción de esa aceituna sin recolectar a fecha de 31 de diciembre de 2017 fue recuperado por el recurrente.

QUINTO.-COSTAS PROCESALES.

No procede la imposición de costas al estimar parcialmente el recurso (Art 139 LJCA).
Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo PO 497/2022 interpuesto en nombre de DON Bernardo, en su propio nombre y Derecho y como representante de la entidad en régimen de atribución de rentas, sin personalidad jurídica, denominada « DIRECCION000, CB» contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 10 de marzo de 2022 por la cual se parcialmente estima la Reclamación Económico Administrativa número NUM000 interpuesta contra acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2018, T1 a T4, practicada por la Oficina de Gestión (sección IVA) de la Delegación Provincial de Córdoba de la Agencia Estatal de Administración Tributaria , la cual anulamos a los solos efectos de que, en relación a la deducción de 14.400,00 euros practicada indebidamente por el obligado tributario correspondiente al *cálculo aproximado de la producción de la cosecha de aceituna pendiente de recoger y liquidar de la campaña 2017/2018 consignado en el escrito presentado en fecha 12-01-2018 por el obligado tributario con ocasión del cese en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, al tratarse de aceitunas no recolectadas a 31-12-2017*, se proceda a la comprobación de íntegra regulación a que se hace referencia en el fundamento cuarto. Sin costas.

Contra esta sentencia cabe articular recurso de casación, en los términos y con las exigencias contenidas en el art. 88 y ss. LJCA que deberá prepararse por escrito ante esta Sala en plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará en legal forma a las partes, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.-

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

Síguenos en...

