

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado frente al exceso de formalismo: límites a la denegación por incumplimientos formales (SII y otros supuestos)

Jaime Santonja López

Miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos de AEDAF

Fernando Matesanz

Coordinador del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos de AEDAF

La denegación del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por motivos estrictamente formales constituye una incidencia recurrente en la práctica administrativa tributaria española. Con frecuencia, la Administración condiciona el ejercicio de este derecho esencial para el correcto funcionamiento del IVA a la observancia de determinados requisitos formales llegando a rechazar la deducción de cuotas soportadas aun cuando concurren los presupuestos materiales que justifican dicho derecho. Esta situación ocurre de manera recurrente en el marco del Suministro Inmediato de Información (SII), pero también en otros contextos del impuesto.

Esta aproximación, basada en un exceso de formalismo, resulta difícilmente conciliable con la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que ha subrayado de forma constante que el derecho a deducir es un pilar fundamental del IVA y una manifestación directa del principio de neutralidad. El Derecho comunitario exige que la denegación de la deducción de las cuotas del IVA soportado por incumplimientos formales quede limitada a supuestos en los que tales defectos impidan acreditar los requisitos sustantivos o exista riesgo cierto de fraude y no como respuesta automática ante meras irregularidades formales.

La presente nota técnica examina este fenómeno, identificando actuaciones habituales por parte de la Administración de los tributos y señala los criterios que permiten oponerse, con base en el principio de neutralidad del IVA, a decisiones administrativas que vacían de contenido el derecho a la deducción. El objetivo es reafirmar que la Administración no puede ampararse en incumplimientos formales para denegar el ejercicio de un derecho básico del sujeto pasivo del IVA, cuando no se cuestionan los requisitos materiales de la deducción.

1.- Suministro Inmediato de Información (SII) y derecho a la deducción

En fechas recientes se ha conocido la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 27 de octubre de 2025, en la que se concluye que no son deducibles las cuotas de IVA soportadas por el obligado tributario, distintas de las correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de bienes y a otros supuestos de inversión del sujeto pasivo, cuando, en el momento de iniciarse los procedimientos de comprobación por parte de la Administración, no constaban debidamente contabilizadas en los libros registro llevados a través de la sede electrónica de la AEAT (SII).

De acuerdo con el criterio de la Administración (avalado ahora por el TEAC), el no cumplimiento estricto con las disposiciones del SII es causa suficiente para denegar la deducción de las cuotas del IVA soportadas en operaciones interiores corrientes. En este sentido, la Administración suele señalar en las liquidaciones que practica en este tipo de situaciones que admitir la deducción del IVA soportado en estas situaciones pondría en riesgo el control del impuesto y podría dar lugar a una duplicidad indebida en el derecho a deducir. Sin embargo, no hace el mínimo esfuerzo probatorio alternativo para comprobar si el sujeto pasivo afectado por esta situación tiene, efectivamente, derecho a la deducción.

En definitiva, para la Administración de los tributos la falta de registro oportuno de facturas recibidas en el SII determina, por sí sola, la imposibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas en el modelo 303 de los períodos objeto de comprobación. Bajo esta premisa, se limita a reconocer únicamente las cuotas correctamente anotadas con anterioridad al inicio del procedimiento y difiere las registradas extemporáneamente a períodos posteriores.

Este criterio se articula sobre una interpretación estricta de lo señalado en el artículo 99.Tres de la Ley del IVA, conforme al cual únicamente resultan deducibles en el procedimiento de regularización aquellas cuotas soportadas que se encuentren registradas en los libros registro del impuesto, cuando se inicia una actuación comprobadora. En consecuencia, el TEAC avala que no puedan deducirse las cuotas del IVA soportado que no hubieran sido contabilizadas con carácter previo al inicio de las actuaciones, remitiendo su deducibilidad a una declaración-liquidación posterior, correspondiente al período en que se produzca su contabilización o a los períodos siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años computado desde el nacimiento del derecho a deducir.

Debe destacarse que esta práctica, que da por buena el TEAC, se está reproduciendo de forma constante y reiterada en sede de gestión tributaria, con una denegación masiva del derecho a la deducción sobre la base de defectos registrales vinculados al SII. Además, la Administración suele afirmar, de manera aparentemente tranquilizadora, que las cuotas serán deducibles con posterioridad. Sin embargo, la liquidación practicada va acompañada de la exigencia del pago de los correspondientes intereses de demora, generando un

coste financiero relevante para el contribuyente, aun cuando no exista un motivo material que lo justifique a la luz de la jurisprudencia reiterada sobre el alcance del principio de neutralidad y los límites del formalismo en el ejercicio del derecho a deducir.

- **Sentencia 171/2023 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia**

La postura de la Administración de los tributos, avalada por el TEAC, no solo resulta contraria al Derecho Comunitario, sino que también es contradictoria con pronunciamientos jurisprudenciales nacionales. Nos estamos refiriendo a la Sentencia 171/2023 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 6 de marzo de 2023 (recurso núm. 15304/2021), que se pronuncia en términos relevantes sobre los límites del formalismo y la improcedencia de denegar el derecho a la deducción cuando concurren los requisitos materiales para su ejercicio.

El TSJ de Galicia, centra el debate de su Sentencia en si el incumplimiento de una obligación formal relativa a la correcta llevanza del SII puede, por sí mismo, impedir el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado, aun cuando las facturas en cuestión existan, estén registradas contablemente y cumplan con los requisitos materiales exigidos por la normativa del IVA y de facturación. El Tribunal determina, por lo tanto, que el punto de la controversia se circunscribe a determinar si la exigencia reglamentaria de registro de facturas en el SII, en cuanto requisito formal, vulnera el principio de neutralidad del IVA.

Señala el Tribunal que la obligación de utilizar SII constituye un requisito formal pero que en ningún caso puede prevalecer sobre el principio de neutralidad que rige el funcionamiento del IVA.

Lo anterior es señalado por la Sentencia de la siguiente manera:

“En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Europeo ha contribuido a situar en sus justos términos el alcance y efectos de este tipo de obligaciones que se imponen a los sujetos pasivos y ha dejado claro que los requisitos que configuran un derecho tienen carácter "material" o "sustantivo" y ha de acreditarse su cumplimiento.

Cualquier otro requisito que la norma establezca para el ejercicio de ese derecho es un requisito o una obligación de carácter formal y su incumplimiento (o no correcto cumplimiento) no puede, por sí solo, suponer la denegación del derecho en cuestión a menos que sea imposible probar el cumplimiento de los requisitos materiales o la infracción se produzca en el marco de una operación o cadena de operaciones fraudulentas.”

El Tribunal concluye señalando que los errores o retrasos en el suministro de información a través del SII no pueden erigirse en un límite al ejercicio del derecho a la deducción del IVA, siempre que concurren los requisitos materiales exigidos por la normativa para el nacimiento de dicho derecho. Se distingue, por

tanto, entre las consecuencias sancionadoras que pueden derivarse de un incumplimiento formal y la afectación del derecho a deducir, que en ningún caso puede verse restringido por un mero defecto formal.

Pues bien, todo lo anterior, expresado por el TSJ de Galicia de manera meridianamente clara, está siendo obviado de forma constante y reiterada por la Administración tributaria y, de manera sorprendente, también ahora por el TEAC.

- **Jurisprudencia comunitaria**

La jurisprudencia del TJUE se ha pronunciado en numerosísimas ocasiones en este mismo sentido, reafirmando que, en materia de deducción, deben prevalecer los requisitos sustantivos sobre los meramente formales. Por motivos de espacio, sería imposible enumerar la totalidad de pronunciamientos que sostienen este criterio, lo que evidencia, precisamente, que nos encontramos ante una doctrina consolidada y reiterada. A modo de ejemplo, pueden citarse, entre otras, la Sentencia del TJUE de 14 de octubre de 2021, Asuntos acumulados nº C-45/20 y C-46/20 en la que se señala lo siguiente:

“36. Esa distinción entre los requisitos materiales y los formales que regulan el derecho a deducir es importante, puesto que, según jurisprudencia reiterada, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales”

La línea jurisprudencial que sostiene esta interpretación es amplia y constante. Son numerosas las sentencias (entre otras, *Astone*, C-32/15; *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07; *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11; *Salomie y Oltean*, C-183/14 etc) que reproducen de forma uniforme el mismo razonamiento. La reiteración con la que el TJUE ha venido confirmando este criterio permite afirmar que nos encontramos ante una doctrina consolidada que debería considerarse hoy en día fuera de toda discusión.

2.- Otros supuestos de conflicto entre requisitos formales y requisitos materiales para ejercitar el derecho a la deducción. Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 09/12/2025 (Nº de Recurso: 6183/2023/ Nº de Resolución: 1588/2025).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2025 (rec. nº 6183/2023; STS nº 1588/2025) vuelve a tratar el principio de neutralidad y el predominio del fondo sobre la forma en relación con el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado. En este caso, se señala que tal derecho no debería ser denegado por la existencia de meros defectos formales en las facturas.

El asunto objeto de recurso radica en precisar si el incumplimiento formal por no mencionar en los correspondientes recibos que quien realiza la entrega es "agricultor sujeto al Régimen Especial de Agricultura Ganadería y Pesca

(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.

En particular, el Alto Tribunal declara que, cuando concurren los requisitos materiales del derecho a la deducción y la Administración tributaria dispone de la información necesaria para comprobar la realidad y las condiciones de la operación sujeta al impuesto, la existencia de irregularidades formales en la factura no constituye, por sí sola, causa suficiente para privar al sujeto pasivo del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado.

El Tribunal en 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)”*.

Completando su jurisprudencia, el Alto Tribunal fija los siguientes criterios, resolviendo a favor del contribuyente:

“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”.

Y lo hace sobre la base de los siguientes criterios (Fundamento de Derecho QUINTO):

“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 compruebe 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 ().

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.

(...)

Nos encontramos, por tanto, con una importante Sentencia del Tribunal Supremo que viene a confirmar, una vez más, que el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado prevalece sobre posibles incumplimientos de carácter formal, siempre que dicho incumplimiento no infiera en los requisitos materiales o sustantivos para ejercitar el derecho a la deducción o no impida a la Administración el control o la comprobación de la realidad de estos. En la actualidad, con la abundante información aportada a la Administración Tributaria, ampliada de manera significativa con información proporcionada casi en tiempo real (a través del SII o del sistema VERI*FACTU), resulta difícil de entender que nuestra Administración no pueda controlar el cumplimiento de los mencionados requisitos materiales.

El Tribunal insiste en que solo el incumplimiento formal relevante, en cuanto impida o dificulte de forma efectiva la comprobación de los tales requisitos materiales, puede justificar, de manera excepcional, la denegación del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado. Este planteamiento resulta difícilmente comprensible en el contexto actual, caracterizado por la abundancia de información facilitada tanto por los propios contribuyentes como por terceros a la AEAT.

Pese a la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo, siguen apreciándose actuaciones administrativas y resoluciones que se apartan tanto de la doctrina de Alto Tribunal como de la del TJUE, manteniendo un criterio anclado en un formalismo que la jurisprudencia viene corrigiendo de forma reiterada.

Por último, conviene reiterar el derecho de los contribuyentes a ser informados y asistidos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, reconocido en el artículo 34.1.a) de la Ley General Tributaria. En este sentido, la Administración tributaria, con pleno conocimiento del contenido de los registros de facturación, debería orientar su actuación a poner en conocimiento del contribuyente los posibles incumplimientos detectados, especialmente cuando estos resultan fácilmente identificables a través de los nuevos sistemas de suministro y envío de registros, favoreciendo así la detección y corrección temprana de errores

meramente formales en la aplicación de los tributos, y evitando su acumulación en posteriores procedimientos de comprobación o inspección.

Resulta razonable esperar que el esfuerzo de adaptación realizado por los contribuyentes a sistemas como el SII o VERI*FACTU se vea acompañado de una mayor función asistencial por parte de los sistemas de información de la AEAT, en línea con el principio de buena administración.

3.- Conclusión

La presente nota pone de manifiesto un problema que se produce de forma reiterada y que se refiere a la tendencia de la Administración de los tributos a convertir el cumplimiento de requisitos formales en una condición determinante del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado, incluso cuando no se discuten los requisitos materiales de la deducción.

Frente a ello, la doctrina del Tribunal Supremo y del TJUE señala de forma clara y constante que el derecho a la deducción del IVA soportado no puede limitarse por meras irregularidades formales cuando los requisitos materiales concurren y la Administración dispone de elementos suficientes para verificar la realidad y condiciones de las operaciones. En la misma dirección se sitúan pronunciamientos nacionales relevantes, como la STSJ de Galicia 171/2023 y la STS 1588/2025, que reafirman el predominio del fondo sobre la forma.

Esta coherencia jurisprudencial contrasta con prácticas administrativas que siguen aplicando un formalismo automático.

Por todo ello, resulta imprescindible que la actuación administrativa respete el principio de neutralidad, preservando el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado cuando se cumplan los requisitos materiales para ello. La Administración debe separar, cuando proceda, las consecuencias sancionadoras de incumplimientos formales del ejercicio del derecho a deducir.

El formalismo excesivo que viene practicando la Administración de los tributos obviando los reiterados pronunciamientos jurisprudenciales vacía de contenido un derecho esencial del impuesto como es el derecho del sujeto pasivo a deducir las cuotas del IVA que soporta en el ejercicio de su actividad económica, algo que atenta de forma directa contra el principio de neutralidad que rige el funcionamiento del impuesto.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.