

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091519

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de noviembre de 2023

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 5766/2020

#### SUMARIO:

**IVA. Gestión. Recaudación del impuesto en las importaciones. Ingreso del IVA diferido iniciado el período ejecutivo antes de la notificación de la providencia de apremio. Procedencia o improcedencia de la providencia de apremio.** En el caso analizado, el interesado ha ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso de las cuotas del IVA en las operaciones de importación liquidadas por la Aduana, vigente a partir del 01 de enero de 2015.

En este punto, el Tribunal trae a colación la reciente STS, de 13 de diciembre de 2022, recurso nº 3084/2021 (NFJ088375), en donde se hace hincapié en dos conceptos que, en palabras del Tribunal Supremo, se tienden a confundir frecuentemente como son el del inicio del período ejecutivo y el de la vía de apremio, matizando que «la providencia de apremio, y el recargo correspondiente, solo será posible y legítima cuando no se haya satisfecho la deuda tributaria antes de la notificación de aquella». Aplicado a los supuestos en los que se haya ejercitado la opción por el sistema de IVA diferido, no procederá dictar providencia de apremio cuando, habiendo tenido el interesado la obligación de consignar e ingresar en la casilla 77 de su autoliquidación el importe correspondiente a las cuotas de IVA a la importación liquidado por la Aduana sin que ello hubiese tenido lugar hubiese procedido posteriormente a ingresar tales cuotas antes de que se le notificara la citada providencia de apremio.

En aplicación de esta doctrina el TEAC modifica el criterio mantenido en resoluciones anteriores -véase Resolución TEAC, de 18 de junio de 2020, RG 2652/2019 (NFJ078473)-. **(Criterio 1 de 2)**

Una vez finalizado el plazo de ingreso de la autoliquidación de IVA relativo al mes de junio de 2020, debe entenderse iniciado el período ejecutivo respecto de las cuotas liquidadas por la Aduana que no fueron incluidas en la misma por el sujeto pasivo. Y puesto que el contribuyente realizó el ingreso de la deuda tributaria junto con el propio recargo el 21 de septiembre de 2020 después de haberse notificado la providencia de apremio, pero antes de la finalización del plazo previsto en el art. 62.5 de la Ley 58/2003 (LGT) para las deudas apremiadas, resultará exigible el recargo del 10%. Como ya se ha indicado, no hubiera procedido recargo ejecutivo alguno, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, cuando, habiendo tenido el interesado la obligación de consignar e ingresar en la casilla 77 de su autoliquidación el importe correspondiente a las cuotas de IVA a la importación liquidado por la Aduana sin que ello hubiese tenido lugar, hubiese procedido posteriormente a ingresar tales cuotas antes de que se le notificara la providencia de apremio. **(Criterio 2 de 2)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 167.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 74 y disp. adic. octava.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 28, 62 y 167.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico-administrativa contra las providencias de apremio nº **P. APREMIO\_1, P. APREMIO\_2, P. APREMIO\_3, P. APREMIO\_4, P. APREMIO\_5, P. APREMIO\_6, P. APREMIO\_7, P. APREMIO\_8, P. APREMIO\_9** y **P. APREMIO\_10**, dictadas por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de fecha 5 de septiembre de 2020.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 07/09/2020 se notificaron al reclamante **XZ, S.L.**, las providencias de apremio número de referencia **P. APREMIO\_1, P. APREMIO\_2, P. APREMIO\_3, P. APREMIO\_4, P. APREMIO\_5, P. APREMIO\_6, P. APREMIO\_7, P. APREMIO\_8, P. APREMIO\_9** y **P. APREMIO\_10**, en las que se reconocía un importe total de

85.249,4 euros. Las deudas apremiadas tienen su origen en el IVA a la importación liquidado por la Aduana correspondiente a una serie de DUAs (**DUA\_1, DUA\_2, DUA\_3, DUA\_4, DUA\_5, DUA\_6, DUA\_7, DUA\_8, DUA\_9** y **DUA\_10**), que no fue consignado e ingresado en la casilla número 77 de la autoliquidación de IVA de junio de 2020 cuando la entidad reclamante se encontraba acogida al Sistema de Liquidación de IVA Diferido. En concreto:

- La entidad, acogida al Sistema de Liquidación del IVA Diferido (SLID), durante el mes de junio de 2020, tenía la obligación de consignar e ingresar en la casilla número 77 de su autoliquidación modelo 303 de dicho período un total de 566.775,94 euros.

- El contribuyente presentó, con fecha 20/07/20 declaración de IVA modelo 303 ejercicio 2020 periodo 06, declarando en la casilla 77 "IVA a la importación liquidado Aduana pendiente de ingreso" el importe de 405.523,62 euros.

- La diferencia entre lo aplicado y lo liquidado, 161.252,32 euros, dio lugar al contraído de las diez deudas cuyos apremios, de fecha 05/09/20 y notificados a la recurrente el día 07/09/20, son objeto de la presente reclamación.

- Con fecha 21/09/20, a través de los 10 documentos de ingreso abonaré que acompañaban a las notificaciones de las providencias de apremio, el contribuyente hizo efectiva la cantidad de 177.377,55 euros. Dicho importe se corresponde con la suma del principal pendientes (161.252,32 euros) más el recargo de apremio reducido del 10% (16.125,23 euros).

## Segundo.

El día 15/10/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación económico-administrativa, interpuesta en 07/10/2020 contra las providencias anteriores, alegándose, en síntesis:

- *Que no existe una deuda pendiente de ingreso, por lo que no se cumple el presupuesto de hecho determinante del inicio del periodo ejecutivo y la imposición de las consiguientes providencias de apremio.*

- *Que el Tribunal Supremo ha confirmado el criterio anterior en varios supuestos financieramente neutros de declaración simultánea del IVA devengado y el deducible, supuestos que resultan equiparables al que nos ocupa.*

- *Que los recargos no poseen naturaleza sancionadora, por lo que no pueden ser utilizados con una finalidad punitiva por parte de la administración ante un mero defecto formal sin repercusión alguna en la práctica tributaria.*

- *Que se vulnera el principio de proporcionalidad y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, al imponer recargos por la ausencia en la declaración de operaciones que no tienen como resultado deuda tributaria a ingresar.*

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad o no a Derecho del acto objeto de impugnación.

### Tercero.

El artículo 167 de la LGT establece lo siguiente:

*"1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.*

*2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.*

3. *Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*

- a) *Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) *Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*
- c) *Falta de notificación de la liquidación.*
- d) *Anulación de la liquidación.*
- e) *Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.*

4. *Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio."*

Por su parte, el artículo 28 de la misma Ley señala:

*"1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.*

*Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.*

*Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.*

*2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.*

*3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.*

*4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurren las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.*

*(...)"*

Tal y como se indica en los antecedentes de hecho, el interesado ha ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso de las cuotas del IVA en las operaciones de importación liquidadas por la Aduana, vigente a partir del 01/01/2015.

A estos efectos, el artículo 167. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA establece que:

*"(...) La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración."*

Al respecto, el apartado 1 del artículo 74 del Reglamento del IVA, en redacción dada por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, dispone que, siempre que se cumplan determinados requisitos, el importador *"(...) podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del mismo Reglamento. (...)"*.

El mismo Real Decreto 1073/2014 citado introduce una disposición adicional octava en el Reglamento del IVA, que establece que:

*"El período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, para aquéllos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor añadido, se iniciará al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación, respecto de las cuotas liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo; a tal efecto, se entenderá que las cuotas consignadas en la declaración-liquidación corresponden a*

*las cuotas liquidadas de acuerdo con la fecha de cada una de las liquidaciones, iniciándose por la fecha más antigua correspondiente al período."*

En este punto, se debe traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 13 de diciembre de 2022 (nº de recurso 3084/2021), en donde se hace hincapié en dos conceptos que, en palabras del Tribunal Supremo, se tienden a confundir frecuentemente como son el del inicio del período ejecutivo y el de la vía de apremio, matizando que *"la providencia de apremio, y el recargo correspondiente, solo será posible y legítima cuando no se haya satisfecho la deuda tributaria antes de la notificación de aquélla"*. Aplicado a los supuestos en los que se haya ejercitado la opción por el sistema de IVA diferido, no procederá dictar providencia de apremio cuando, habiendo tenido el interesado la obligación de consignar e ingresar en la casilla 77 de su autoliquidación el importe correspondiente a las cuotas de IVA a la importación liquidado por la Aduana sin que ello hubiese tenido lugar, hubiese procedido posteriormente a ingresar tales cuotas antes de que se le notificara la citada providencia de apremio.

#### **Cuarto.**

En el caso que nos ocupa, una vez finalizado el plazo de ingreso de la autoliquidación de IVA relativo al mes de junio de 2020, debe entenderse iniciado el período ejecutivo respecto de las cuotas liquidadas por la Aduana que no fueron incluidas en la misma por el sujeto pasivo. Y puesto que el reclamante realizó el ingreso de la deuda tributaria junto con el propio recargo el 21 de septiembre de 2020 después de haberse notificado la providencia de apremio, pero antes de la finalización del plazo previsto en el art. 62.5 de la LGT para las deudas apremiadas, resultará exigible el recargo del 10%. Como se ha indicado en el fundamento de derecho anterior, no hubiera procedido recargo ejecutivo alguno, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, cuando, habiendo tenido el interesado la obligación de consignar e ingresar en la casilla 77 de su autoliquidación el importe correspondiente a las cuotas de IVA a la importación liquidado por la Aduana sin que ello hubiese tenido lugar, hubiese procedido posteriormente a ingresar tales cuotas antes de que se le notificara la providencia de apremio.

En correlación con lo anterior, debe rechazarse la pretensión relativa a la falta de proporcionalidad del recargo de apremio ordinario del 10% exigido en la carta de pago emitida por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, pues lo cierto es que concurre el presupuesto al que se condiciona su aplicación en el artículo 28.3 de la Ley General Tributaria (en tanto que, como se ha señalado, la totalidad de la deuda no ingresada en plazo y el propio recargo se satisficieron antes de la finalización del plazo previsto en el art. 62.5 de la LGT para las deudas apremiadas).

Tampoco tiene cabida la alegación esgrimida en torno a la utilización de los recargos con una finalidad punitiva por encontrarnos ante *"un mero defecto formal sin repercusión alguna en la práctica tributaria"*. Insistir una vez más que la falta de consignación en la casilla 77 de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana supone que, una vez transcurrido el plazo de ingreso de la correspondiente autoliquidación, se inicie el período ejecutivo con los efectos que ello conlleva.

Por último, opone el reclamante asimismo que existen numerosas sentencias del Tribunal Supremo en las que se establece que no puede limitarse el derecho a la deducción simultánea de las cuotas de IVA soportadas (supuestos de adquisiciones intracomunitarias de bienes, de operaciones asimiladas a la importación y de inversión del sujeto pasivo). Sin embargo, tales sentencias no resultan aplicables al presente supuesto, ya que la deuda objeto de controversia tiene su origen en la liquidación practicada por la Aduana y no en una deuda que se obtiene por diferencias entre el IVA devengado y el deducible, en la que, como señala el Tribunal Supremo, *"no se podría haber dejado de ingresar lo que nunca se debió ingresar"*.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.  
Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas