

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091521

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de noviembre de 2023

Sala 3.^a

R.G. 7720/2020

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 alega que la deuda tributaria apremiada derivada de determinados DUAS de importación correspondientes al periodo 6 de 2020 ha quedado extinguida por pago, así como que la Administración debería haber apreciado la extinción por compensación de una deuda ingresada en el periodo 2 y minorada en el periodo 6.

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)**

El contribuyente alega además que el recargo de apremio procedente sería el del 5%, puesto que la deuda habría sido ingresada el 18 de agosto de 2020, fecha anterior a la de notificación de las providencias de apremio el 7 de septiembre de 2020.

Pues bien, en aplicación del criterio fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia mencionada, en virtud del cual «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», el Tribunal Central asume el criterio jurisprudencial en el sentido de considerar que en el presente caso, puesto que el contribuyente realizó el ingreso de la deuda tributaria junto con el propio recargo 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, resulta exigible el recargo del 10%. **(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, 73 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 contra el acuerdo de resolución recurso de reposición nº 2020...8J, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de fecha 10 de noviembre de 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 07/09/2020 se notificaron al reclamante **XZ**, 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, P. APREMIO_10 y P. APREMIO_11**, en las que se reconocía un importe total de 36.077,62 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, DUA_10 y DUA_11**), 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 138.913,20 euros.

- El contribuyente presentó, con fecha 09/07/20 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 31.348,47 euros.

- La diferencia entre lo aplicado y lo liquidado, 107.564,73 euros, dio lugar al contraído de las 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 08/09/20, a través de los documentos de ingreso abonarés que se adjuntaban junto con las notificaciones de las providencias de apremio, el contribuyente hizo efectiva la cantidad de 118.321,20 euros. Dicho importe se corresponde con la suma de los principales pendientes (107.564,73 euros) más los recargos de apremio reducidos del 10% (10.756,47 euros).

Segundo.

Contra las providencias de apremio se interpuso el día 09/09/2020 recurso de reposición, alegando, en síntesis:

- *Las deudas lo son en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a DUA'S a la importación del mes de junio de 2020.*

- *La entidad se encuentra acogida al procedimiento previsto en el artículo 167. 2 segundo párrafo de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

- *La entidad incluyó en la autoliquidación del mes de junio de 2020, con signo negativo, el importe correspondiente a dos resoluciones, en las que se estimaban sus pretensiones y se anulaban dos liquidaciones complementarias liquidadas por la Aduana de Valencia, notificadas en el mes de febrero pero recibidas las notificaciones de los acuerdos de resolución en junio de 2020.*

- *En consecuencia, el importe consignado en la autoliquidación de IVA del mes de junio, en la casilla 77 es acorde con el correspondiente SLID de dicho periodo y los apremios son improcedentes.*

Tercero.

El día 10/11/2020 se notificó el acuerdo que desestimaba el recurso de reposición, siendo la motivación seguida por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, en resumen, la siguiente:

"SEXTO. El Sistema de Liquidación del IVA Diferido (SLID), al que voluntariamente se encuentra acogido el recurrente, se refiere, única y exclusivamente al IVA a la importación liquidado por la Aduana, sobre el cual, al contribuyente, se le abren dos posibilidades: pagar en el momento de recibir la liquidación por el importe que determina la Aduana, no el contribuyente, o, diferir el pago al momento de la presentación de la declaración liquidación del período a que corresponda.

El contribuyente una vez se acoge al SLID, opta por esta segunda opción, que, como se ha indicado, es exclusiva para el IVA a la importación liquidado por la Aduana, diferente del resto de cuotas devengadas por ese impuesto.

Es este carácter de cuota ya liquidada lo que hace que, desde el momento en que la Aduana incluye su importe en el SLID, nace una deuda tributaria y, la no inclusión en la casilla específicamente incluida en el modelo para tal fin (casilla 77 - IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso) de la cuota de IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente implica su impago en período voluntario, con independencia de que el obligado tenga derecho a la deducción de dicha cuota, circunstancia sobre la que los órganos de recaudación no son competentes para determinarlo.

(...)

OCTAVO. Habiéndose consignado e ingresado por el contribuyente, en la autoliquidación del modelo 303 - IVA AUTOLIQUIDACIÓN, correspondiente al mes de junio de 2020 una cantidad (31.348,47 euros), inferior a la cantidad que resulta de los datos con los que cuenta la Administración Tributaria (138.913,20 euros), resultó acreditado que la diferencia entre ambas cantidades (107.564,73 euros) resultó impagada en período voluntario.

NOVENO. Tal como dispone el artículo 161.1.a) de la Ley General Tributaria, el período ejecutivo se inicia el día siguiente al vencimiento del plazo voluntario, que, en el caso que nos ocupa, es el día límite establecido por la normativa para la presentación de la autoliquidación del período en el que debieron incluirse (30.07.20).

DÉCIMO. Entre las consecuencias del inicio del período ejecutivo, tal como se establece en el artículo 161.4 de la LGT, está la exigencia de los recargos legalmente definidos para este período en los artículos 26 a 28 de la misma Ley, por tanto, su devengo es automático e imperativo, por mandato de Ley, una vez constatado el impago del principal de la deuda en el plazo establecido para ello.

UNDÉCIMO. El contribuyente, recibió en junio de 2020 acuerdos (2020...3D y 2020...7T), emanados por la Dependencia Regional de Aduanas e II.EE. de Valencia, oficina que, en primer lugar, notificó el 20.02.20 dos liquidaciones complementarias (incluidas en el SLID de febrero de 2020), y posteriormente, notificó el 01.06.20 las resoluciones estimatorias de los recursos de reposición, anulando aquellas.

Dichas resoluciones no pueden dar lugar a apuntes negativos en el SLID de junio, sino que sus efectos siempre se referirán al período en el que se notificaron las complementarias anuladas (febrero de 2020) y podrían haber dado lugar a devoluciones de los importes anulados. El recurrente podrá a solicitar aclaraciones a dicha Dependencia.

En cualquier caso, si la sociedad considera que en la autoliquidación del IVA del mes de febrero de 2020 ha incurrido en errores que le perjudican, al haber incluido en la casilla 77 los importes de esas dos liquidaciones complementarias, anuladas en la resolución de los recursos de reposición notificados el 01.06.20, puede, con los instrumentos establecidos en la normativa, instar a su rectificación, ante los órganos de Gestión Tributaria de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de esta Delegación Central de Grandes Contribuyentes, pero la misma no tendría efectos respecto al procedimiento ejecutivo correspondiente a las deudas liquidadas en junio de 2020."

Cuarto.

El día 15/12/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación económico-administrativa, interpuesta en 10/12/2020 contra el acuerdo anterior. En síntesis, se alega:

- *La deuda tributaria apremiada derivada de determinados DUAS de importación correspondientes al periodo 6 de 2020 ha quedado extinguida por pago.*
- *La Administración debería haber apreciado la extinción por compensación de una deuda ingresada en el periodo 2 y minorada en el periodo 6.*
- *El periodo ejecutivo se inició sin haber liquidado la deuda*
- *El recargo de apremio procedente sería el recargo ejecutivo del 5% regulado en el artículo 28.2 LGT, puesto que la deuda habría sido ingresada el 18 de agosto de 2020, fecha anterior a la de notificación de las providencias de apremio el 7 de septiembre de 2020.*

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.

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

Cuarto.

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.

En el presente caso, el reclamante tuvo la obligación de consignar e ingresar en la casilla nº 77 de la autoliquidación correspondiente al mes de junio de 2020 un total de 138.913,20 euros. Sin embargo, según consta en la documentación obrante en el expediente, solamente se consignó y liquidó un importe de 31.348,47 euros. De esta forma, respecto de aquellas cuotas de IVA a la importación liquidadas en junio de 2020, y no incluidas en plazo (se considera que los 31.348,47 euros se van aplicando a aquellas cuotas liquidadas en primer lugar hasta agotarse), se habrá iniciado el período ejecutivo el 31 de julio de 2020, por lo que la notificación el día 7 de septiembre de 2020 de las diferentes providencias de apremio está ajustado a Derecho.

Como 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

Quinto.

Una vez confirmadas las providencias de apremio objeto de reclamación, procede entrar a valorar las distintas alegaciones esgrimidas por la parte reclamante. Así, en primer lugar, señala que la deuda tributaria ha quedado extinguida por pago. Sin embargo, como se ha expuesto anteriormente, un total de 107.564,73 euros quedó pendiente de ingreso en período voluntario de pago (diferencia entre 138.913,20 euros y 31.348,47 euros), debiendo ser desestimada esta primera alegación.

Por otra parte, no puede aceptarse la afirmación de que *"la Administración debería haber apreciado la extinción por compensación de una deuda ingresada en el periodo 2 y minorada en el periodo 6"*, en la medida que el artículo 73 de la LGT, relativo a la compensación de oficio, señala que *"La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo"*, situación ésta que no concurría en el presente supuesto.

Por lo que se refiere a la pretensión de que *"el período ejecutivo se inició sin haber liquidado la deuda"*, conviene recordar que la opción del artículo 167.Dos de la LIVA supone un diferimiento del ingreso de la cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana, es decir, de una deuda tributaria de un importe concreto y determinado. A continuación, se ofrece una relación de las diferentes deudas apremiadas junto con el DUA al que se refiere y la fecha en que tuvo lugar la liquidación.

CLAVE LIQUIDACIÓN	OBJETO TRIBUTARIO	FECHA LIQUIDACIÓN
P. APREMIO_2	0A 2020 DUA_2	18/06/2020
P. APREMIO_6	0A 2020 DUA_6	03/06/2020
P. APREMIO_8	0A 2020 DUA_8	01/06/2020

P. APREMIO_5	0A 2020 DUA_5	30/06/2020
P. APREMIO_3	0A 2020 DUA_3	23/06/2020
P. APREMIO_7	0A 2020 DUA_7	19/06/2020
P. APREMIO_4	0A 2020 DUA_4	27/06/2020
P. APREMIO_9	0A 2020 DUA_9	02/06/2020
P. APREMIO_1	0A 2020 DUA_1	03/06/2020
P. APREMIO_10	0A 2020 DUA_10	06/06/2020
P. APREMIO_11	0A 2020 DUA_11	29/06/2020

En consecuencia, tampoco puede aceptarse la pretensión del interesado en este punto.

Por último, se alega que el recargo de apremio procedente sería el del 5%, puesto que la deuda habría sido ingresada el 18 de agosto de 2020, fecha anterior a la de notificación de las providencias de apremio el 7 de septiembre de 2020. Aquí el reclamante se refiere a los **DUA_12** y **DUA_13**, mientras que los DUAs que hay que tener en cuenta son los enumerados previamente. Y, puesto que el ingreso de las deudas asociadas a los mismos se produjo el 30 de septiembre de 2020, una vez notificada la providencia de apremio el 7 de septiembre, pero antes de que finalizara el plazo de pago del artículo 62.5 de la LGT, el recargo procedente será del 10%.

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