

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068079

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de septiembre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 1516/2014

SUMARIO:

IVA. Gestión. Aplicación del régimen del IVA diferido a la importación. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida en el presente recurso consiste en determinar si la falta de inclusión en la declaración-liquidación correspondiente de IVA -cuando se haya elegido esta opción- de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana supone el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota. Pues bien, la posibilidad que ofrece el art. 167.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a determinados operadores en relación con el IVA a la importación consiste en diferir el ingreso de una deuda tributaria previamente liquidada por la Aduana. Así, el contribuyente tiene dos opciones frente a la liquidación practicada por la Aduana por el IVA a la importación: pagarla en ese momento o diferir el pago al momento de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente. Lo que no se pagó en su momento por haberse optado por el diferimiento debe pagarse más tarde, con ocasión de la presentación de la declaración-liquidación. Este pago posterior exige necesariamente incluir la cuota liquidada por la Aduana por el IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente, de suerte que si tal inclusión no se produce no se está efectuando en plazo el pago previamente diferido, iniciándose el período ejecutivo respecto de dicha cuota conforme a lo establecido en la Disp. Adicional 8^a del RD 1624/1992 (Rgto IVA), sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 74 y Disp. Adicional 8.^a

ORDEN HAP/2373/2014 (Modifica la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA, y los modelos tributarios del IVA 303 de autoliquidación del Impuesto, aprobado por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, y 322 de autoliquidación mensual individual del Régimen especial del Grupo de entidades, aprobado por Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, así como el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, aprobado por Orden EHA/1881/2011, de 5 de julio).

RD 1073/2014 [Modifica el RD 1624/1992 (Rgto IVA), el RD 1065/2007 (RGAT), y el RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación)], art. 19.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 30 de marzo de 2016, recaída en la reclamación nº 46/13201/2015 y acumuladas, relativa a providencias de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Una entidad presentó durante los períodos de liquidación 2 a 6 del año 2015 varias declaraciones aduaneras de importación sin satisfacer el importe del correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por haberse acogido a la opción para su liquidación prevista en el artículo 167.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), que prevé su inclusión en las declaraciones-liquidaciones periódicas de IVA.

Según se recoge en el informe emitido por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Valencia, de las distintas declaraciones aduaneras acogidas a la opción, la mercantil no incluyó en sus declaraciones-liquidaciones periódicas de IVA las cantidades siguientes:

PERIODO	IMPORTE
2-2015	44.048,24 €
3-2015	52.012,81 €
6-2015	2.589,60 €

Como consecuencia de estos hechos, en aplicación de la Disposición Adicional 8ª del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), se apremiaron las distintas cantidades correspondientes al IVA a la importación que no habían sido incluidas en la declaración-liquidación.

2.- Contra las providencias de apremio se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas 46/13201/2015 y acumuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante), que las estimó mediante resolución de 30 de marzo de 2016 anulando los acuerdos impugnados.

Argumenta su resolución el TEAR del modo siguiente:

Segundo.

Se plantea en el presente caso la corrección del apremio dictado en relación las cantidades declaradas de IVA a la importación no incluidas en la declaración-liquidación periódica.

A este respecto, cabe destacar, en primer lugar, el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone:

“(…)”

Desarrollan este precepto los artículos 74.1 y la Disposición Adicional Octava del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que disponen respectivamente lo siguiente:

“(…)”

Entiende la Administración, como hemos visto en el apartado correspondiente de los hechos, que la previsión de la disposición adicional octava del RIVA supone que no habiendo incluido el contribuyente en su declaración-liquidación periódica de IVA las cuotas devengadas por el IVA a la importación y, en su caso, soportadas deducibles, procede el apremio del crédito tributario.

A juicio de este Tribunal, la interpretación de la mencionada disposición adicional octava debe realizarse, por una parte, de forma conforme a lo dispuesto en la norma legal que le sirve de base, y, de otra parte, de forma coherente con la interpretación de la normativa del IVA aplicable a supuestos asimilables.

Así, debemos destacar que **el artículo 167.2 LIVA establece una opción para la inclusión del IVA devengado en las importaciones en las declaraciones-liquidaciones periódicas**, excepcionando el principio general antes vigente que preveía, para las importaciones, su liquidación ante la Aduana y la deducción de la cuota satisfecha en la declaración-liquidación periódica. **Esta inclusión supone que en la propia declaración-liquidación se incluye tanto el IVA devengado como el soportado, por lo que si el mismo es plenamente deducible, no nace realmente deuda tributaria por la importación al compensarse ambas magnitudes, el IVA que resultaría exigible por la Aduana y el IVA soportado deducible.** En este sentido, entendemos que la disposición adicional octava RIVA debe entenderse en el marco del precepto legal que le sirve de base y que, **por**

consiguiente, la exigencia en vía de apremio del IVA devengado requiere la existencia de una deuda tributaria que apremiar, lo que solo puede ocurrir cuando, por alguna razón, no se disponga del derecho a la deducción del impuesto en los términos establecido en norma con rango de ley, sin que pueda por norma reglamentaria establecerse una excepción a la deducibilidad de las cuotas soportadas no prevista legalmente.

A mayor abundamiento, debemos destacar que **la interpretación que se postula por este Tribunal resulta conforme con la interpretación sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y recibida por el Tribunal Económico Administrativo Central para supuestos similares** en los que ha existido una falta de declaración del IVA devengado y soportado a incluir en una declaración-liquidación y conocida como regularización íntegra.

A este respecto, procede recordar, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de abril de 2004, Asunto C-90/02; y de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-69/07; en las que el Tribunal concluyó que el principio de neutralidad en el ámbito del IVA impone que en las liquidaciones administrativas en que se regularicen supuesto de inversión del sujeto pasivo deba atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, como es la declaración o el registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se autorepercuten las cuotas soportadas, no generándose, en consecuencia, cuota a liquidar cuando el contribuyente por este concepto disponga del derecho a la deducción completa del IVA soportado y la omisión formal no se encuentre vinculado a un supuesto de fraude. Esta jurisprudencia ha sido recibida y aplicada por el TEAC en numerosas resoluciones, tales como, resolución de 23-02-2010, RG 6532/2008, de 14-02-2012, reclamación 00/4628/2009 o de 20-07-2010 (RG 6159/2008) y en sentencias del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009, RC 4608/2006; 12 de noviembre de 2009, RC 1398/2004; y de 10 de marzo de 2010, RC 5939/2004.

Entiende este Tribunal que la situación que se analiza en el presente caso es perfectamente equiparable, ya que la exigencia en vía de apremio del IVA devengado esta obviando que juntamente con la cuota a ingresar, el impuesto soportado resulta inmediatamente deducible, ofreciendo un saldo de signo contrario, y no se ha razonado que la omisión de las cuotas, devengada y soportada, responda a una operación de fraude, mas bien parece al contrario, puede aventurarse que es un mero olvido en la medida que en los periodos en los que se incluyeron las cuotas soportadas no se ha apremiado cuota alguna. Distinta sería la cuestión también si se hubieran incluido las cuotas soportadas por las importaciones como deducibles y no se hubieran incluido como devengadas en la autoliquidación correspondiente, cuestión que no se plantea en este caso.

A todo lo mencionado, cabe añadir que en el presente caso la Administración no ha incorporado en el expediente las declaraciones-liquidaciones periódicas del recurrente, privando además de un elemento de juicio esencial para valorar la corrección de los actos recurridos, sin que pueda entenderse suplida esta deficiencia con la existencia del informe, al que hemos hecho referencia, que señala las cuotas de IVA a la importación diferidas por su remisión a la inclusión en la declaración-liquidación y las cuotas incluidas en las distintas declaraciones-liquidaciones.

Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Formula la Directora recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- La argumentación en que se basa el TEAR para estimar las reclamaciones consiste básicamente en lo siguiente:

A) Por una parte, entiende que debe existir una deuda a la que apremiar para poder ser exigida en vía de apremio y considera que no existe esta deuda en el caso de la no inclusión de los importes de IVA a la importación liquidados por la Aduana en su correspondiente autoliquidación.

B) Por otra parte, equipara la inclusión de los importes de IVA a la importación en la autoliquidación de IVA y el derecho a deducción de las cuotas soportadas en dichas importaciones con la declaración en las autoliquidaciones de IVA de las operaciones en las que se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo.

2.- En relación con la letra A) del punto 1 anterior hay que señalar lo siguiente:

2-1) Que en los fundamentos de derecho de la resolución del TEAR se alude en todo momento a las *cuotas devengadas por el IVA a la importación*. Esta expresión no es del todo correcta ya que, si bien se trata de cuotas efectivamente devengadas, existe una diferencia sustancial con el resto de las cuotas de IVA devengadas a incluir en la autoliquidación y que consiste en que, en el caso de las cuotas de IVA a la importación, se trata de **importes de IVA liquidados por la Aduana** que están pendientes de ingreso y, por tanto, existe ya una deuda tributaria por la cuantía de dichos importes.

Del artículo 167 LIVA se desprende lo siguiente:

- Con carácter general, los sujetos pasivos del IVA deben determinar la deuda tributaria por dicho impuesto mediante la inclusión de las cuotas devengadas y deducibles en la correspondiente autoliquidación.
- No obstante, en el caso de las importaciones no es el sujeto pasivo el que lo hace, sino que es la Aduana la que determina el importe a ingresar por el concepto de IVA a la importación.

La opción introducida en el párrafo 2º del artículo 167.Dos se refiere exclusivamente a la forma de efectuar el ingreso de una cuota de IVA ya liquidada. Es decir, el sujeto pasivo podrá optar por satisfacer esa deuda directamente en la Aduana o por incluir su importe en la autoliquidación correspondiente al período en que se reciba el documento en el que conste la liquidación (siempre que cumpla los requisitos establecidos reglamentariamente). En este último supuesto (diferimiento del IVA a la importación) la autoliquidación correspondiente se considera como una mera "carta de pago" del IVA liquidado por la Aduana; en ningún momento se utiliza para determinar la cuota tributaria por el IVA a la importación.

Además, debe señalarse que en las autoliquidaciones de IVA en las que los sujetos pasivos deben incluir las cuotas del IVA a la importación, la casilla prevista para ello se denomina IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso, casilla que no se ubica en el mismo lugar que el resto de casillas de IVA devengado a incluir en la autoliquidación sino que es posterior a la determinación del resultado obtenido por diferencia entre el IVA devengado y el IVA deducible, e incluso posterior al resultado de aplicar los porcentajes de tributación foral. Esta ubicación en la autoliquidación responde a lo siguiente: (i) No es el sujeto pasivo el que determina el importe a ingresar por el IVA a la importación; (ii) Dicho importe no debe resultar afectado por el porcentaje atribuible, en su caso, a las Haciendas forales, pues el IVA a la importación es un recurso cuya liquidación, recaudación e ingreso constituye una competencia exclusiva de la Administración del Estado.

Por tanto, debe concluirse, de acuerdo con lo expuesto en párrafos anteriores, que el importe del IVA a la importación liquidado por la Aduana que se incluye en una autoliquidación del impuesto es una deuda tributaria.

El plazo establecido para el ingreso de esa deuda es el plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación en la que dicha deuda deba incluirse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74.1 del RIVA. Y de acuerdo con la DA 8ª del RIVA el período ejecutivo de las cuotas del IVA a la importación, para aquellos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del RIVA, 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.

En consecuencia, este Departamento de Recaudación considera ajustada a Derecho la iniciación del procedimiento de apremio sobre las deudas no ingresadas mediante la notificación de la correspondiente providencia de apremio.

2-2) El criterio seguido por el TEAR implica considerar que no existe deuda tributaria apremiable en el caso analizado, dado que si el IVA soportado es plenamente deducible, las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana se compensarán con las cuotas soportadas deducibles, lo que en definitiva obliga a conocer, en este caso por los órganos de Recaudación, si el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas. El criterio que utiliza el TEAR obligaría a la Administración tributaria a pronunciarse, a efectos de girar los recargos del período ejecutivo, sobre el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por parte del sujeto pasivo, que no las incluyó en su autoliquidación ni han sido comprobadas por la Administración tributaria. Ni siquiera es posible, a la vista de las autoliquidaciones presentadas en que no se incluyeron dichas cuotas, la estimación de si tendrá o no derecho a la deducción total de las cuotas soportadas, ya que ello dependerá de, entre otros factores, el régimen de deducción que aplique el sujeto pasivo.

No pueden asimilarse los supuestos citados por el TEAR en relación con el principio de neutralidad y el caso aquí examinado. En aquéllos, la Administración dicta una liquidación tras instruir un procedimiento de comprobación,

por lo que ha comprobado o al menos ha podido comprobar si existe el derecho a la deducción de las cuotas del IVA en supuestos de inversión del sujeto pasivo. En el caso aquí examinado el IVA soportado deducible no ha sido autoliquidado por el sujeto pasivo ni tampoco comprobado por la Administración. Y es que la exigencia de los recargos del período ejecutivo no implica comprobación alguna y, por tanto, no supone que la Administración conozca el IVA soportado deducible, sino que es consecuencia directa de lo dispuesto en la DA 8ª del RIVA, que no hace sino eliminar las ventajas del diferimiento a quienes incumplan sus condiciones.

Exigir la cuota no ingresada no supone modificar el derecho a la deducción; éste sigue existiendo desde su nacimiento en el momento del devengo de la cuota de IVA a la importación, que se corresponde con el momento de su liquidación por la Aduana.

2-3) Permitir que la cuota de IVA devengado en razón de la importación no sea pagada en el momento mismo de la importación y que tampoco sea declarada, mencionándola como tal cuota, en la autoliquidación del modelo 303, es contrario a lo dispuesto por la Directiva 2006/112/CE en sus artículos 211 y 260 y, en consecuencia, a la normativa interna que la transpone.

3.- En relación con la letra B) del punto 1 anterior cabe señalar que la situación de las cuotas del IVA a la importación no es en absoluto equiparable a la que se produce cuando se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo.

4.- A partir de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, que permite el ejercicio de la opción por el diferimiento en el IVA a la importación a aquellos sujetos pasivos que tributen exclusivamente en territorio foral, resulta que estos obligados tributarios deberán: (i) incluir el importe del IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso en un modelo de autoliquidación aprobado por la Administración del Estado, que será el mismo que deban utilizar el resto de sujetos pasivos que tributen por IVA en el resto del territorio nacional y (ii) incluir las cuotas deducibles, en su caso, por el IVA a la importación en un modelo de autoliquidación aprobado por la Administración foral correspondiente, ya que las competencias en relación con el IVA deducible corresponden a las Haciendas forales. Es decir, la Administración del Estado no tiene conocimiento de las deducciones por el IVA a la importación practicadas, en su caso, por los sujetos pasivos que tributen exclusivamente en territorios forales, mientras que la deuda por el IVA a la importación para estos mismos sujetos pasivos es exigible, y por tanto susceptible de apremio, por parte de la Administración del Estado.

5.- Las resoluciones del TEAC y la sentencia judicial citadas por el TEAR no desvirtúan cuanto queda dicho, puesto que lo que en ellas se discute es la procedencia de deducciones en las liquidaciones de IVA y no las consecuencias de la falta de declaración de una cuota ya liquidada de IVA.

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de declarar que la falta de inclusión en la declaración-liquidación correspondiente de IVA –cuando se haya elegido esta opción– de una cuota de IVA liquidada por la Aduana supone el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación, sin que obste el derecho del obligado tributario a la deducción por un importe igual al de la cuota, derecho que solo puede ejercerse mediante su inclusión en una declaración-liquidación, de modo que la omisión de la declaración de la cuota de IVA a la importación genera su exigencia en vía ejecutiva.

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, y cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo prevenido en el artículo 242.3 de la LGT, no ha realizado alegaciones en el plazo concedido a tal fin.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si la falta de inclusión en la declaración-liquidación correspondiente de IVA –cuando se haya elegido esta opción- de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana supone el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

Tercero.

El artículo 167 de la LIVA, concerniente a la liquidación del impuesto, dispone, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015 dada por el artículo 1.37 de Ley 28/2014, de 27 de noviembre, lo siguiente:

“Uno. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Dos. En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

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 período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Tres. (.....)”.

Por su parte, el artículo 74.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), en la redacción dada por el artículo 1.19 del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, con efectos desde 1 de enero de 2015, establece:

Artículo 74. Recaudación del Impuesto en las importaciones

“1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y siempre que tribute en la Administración del Estado y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71. 3 del presente Reglamento, 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. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración- liquidación presentada a la Administración del Estado.

La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

La opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones- liquidaciones periódicas.

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido la opción a que se refiere este apartado quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural.

La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones- liquidaciones mensuales”.

Finalmente, la Disposición Adicional 8ª del RIVA, añadida por el artículo 1.22 del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre y en vigor desde el 1 de enero de 2015, dispone:

“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”.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que modificó el apartado segundo del artículo 167 de la Ley 30/1992 redactándolo en los términos arriba expuestos, introdujo para determinados obligados tributarios la posibilidad de diferir el ingreso del IVA a la importación liquidado por la Aduana al momento de presentación de la correspondiente declaración-liquidación. Así se infiere del propio Preámbulo de dicha ley, que señala literalmente:

*En el ámbito de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, se posibilita, remitiendo a su desarrollo reglamentario, que determinados operadores puedan **diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración liquidación y a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma.***

Tal posibilidad es objeto de desarrollo en el artículo 74.1 del RIVA que regula el procedimiento para acogerse a dicha opción, esto es, qué operadores pueden hacerlo y en qué condiciones debe ejercitarse aquélla. En este sentido, la parte expositiva del Real Decreto 1073/2014 que dio nueva redacción al artículo 74.1 del RIVA y que añadió la DA 8ª en dicho Reglamento, dispone:

En relación con la opción prevista en la Ley del Impuesto de diferir el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación periódica, se desarrolla el procedimiento por el que determinados operadores, en concreto los que tributen a la Administración del Estado y cuenten con un período de liquidación mensual, van a poder ejercitar la misma.

La posibilidad de diferir el ingreso del IVA a la importación al momento de presentar la declaración-liquidación mensual del impuesto determinó que se modificara el modelo de autoliquidación del IVA (modelo 303) lo que se produjo mediante la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, en cuya parte expositiva se señala:

*Por otro lado, la **Ley 28/2014, de 27 de noviembre**, la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, **modifica, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, el artículo 167.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como consecuencia de esta modificación se debe habilitar la posibilidad de recaudar e ingresar las cuotas del Impuesto a la importación liquidadas por la Aduana en la declaración liquidación correspondiente al período en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada. Con esta finalidad se incluye en las autoliquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido modelo 303 del «Impuesto sobre el Valor Añadido, autoliquidación» aprobado por la ya citada Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, y modelo 322 de «Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual», aprobado por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, una casilla adicional en el apartado del Resultado de las autoliquidaciones en la que se deberá incluir la cuota correspondiente al Impuesto a la importación liquidado***

por la Aduana pendiente de ingreso. Dado que esta opción tiene efectos a partir del 1 de enero de 2015, esta casilla solo estará habilitada para los periodos de liquidación que se inicien a partir de esta fecha.

Cuarto.

A la vista de la normativa expuesta se anticipa que la tesis sostenida por el TEAR no puede compartirse por este Tribunal Central.

La posibilidad que ofrece el artículo 167. Dos de la LIVA a determinados operadores en relación con el IVA a la importación consiste en diferir el ingreso de una deuda tributaria previamente liquidada por la Aduana.

El contribuyente tiene dos opciones frente a la liquidación practicada por la Aduana por el IVA a la importación: (i) satisfacer su importe cuando reciba el documento en que conste la liquidación de la Aduana en los términos y plazos regulados en el Reglamento General de Recaudación o (ii) diferir el pago al momento de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación. Dicho con otras palabras, al contribuyente se le abren dos posibilidades una vez que recibe la liquidación de la Aduana, pagarla en ese momento o diferir el pago al momento de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente. Lo que no se pagó en su momento por haberse optado por el diferimiento debe pagarse más tarde, con ocasión de la presentación de la declaración-liquidación. Este pago posterior exige necesariamente incluir la cuota liquidada por la Aduana por el IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente, de suerte que si tal inclusión no se produce no se está efectuando en plazo el pago previamente diferido, iniciándose el período ejecutivo respecto de dicha cuota conforme a lo establecido en la DA 8ª del RIVA.

La tesis mantenida por el TEAR es errónea, a juicio de este Tribunal Central, porque no contempla la opción del artículo 167. Dos de la LIVA como lo que es, un diferimiento del ingreso de una cuota ya liquidada por la Aduana, esto es, de una deuda tributaria concreta, previamente cuantificada. El TEAR interpreta el precepto como si lo que hubiera de incluirse en la declaración-liquidación correspondiente no fuera la cuota liquidada previamente por la Aduana sino la cuota a liquidar por IVA, por el propio sujeto pasivo, resultante de la concreta operación de importación, es decir, la cuota devengada menos la cuota soportada deducible. De acuerdo con esta postura si el IVA a la importación fuese deducible en su totalidad no cabría el apremio por cuanto la deuda a liquidar por la operación de importación sería nula. Sólo cuando, por alguna razón, no se disponga del derecho a la deducción del impuesto en los términos de la LIVA existiría para el TEAR una deuda que apremiar.

Sin embargo, la deuda de la que habla la DA 8ª del RIVA existe desde el momento de su liquidación por la Aduana. Cuando la DA 8ª del RIVA alude al inicio del período ejecutivo se refiere única y exclusivamente al de esa deuda previamente liquidada por la Aduana y que no ha sido pagada con ocasión de la declaración-liquidación, y no al de una deuda a determinar por la concreta operación de importación que se obtendría por diferencia entre el IVA devengado y el deducible. Esta afirmación no obsta para que el obligado tributario al tiempo que incluye en la declaración-liquidación correspondiente la cuota del IVA a la importación, lo que supone su pago en dicho momento, pueda deducirse la misma, si procede, como cuota de IVA soportado, pero esto forma parte ya de la tarea de liquidación que compete a aquél para determinar la cantidad a ingresar finalmente con ocasión de la presentación de su autoliquidación. Y es que la cuota de IVA a la importación que ha de incluirse en la declaración-liquidación como consecuencia de haberse optado por el diferimiento de su pago no es una cuota devengada más, junto con las restantes derivadas de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y cuya minoración con las cuotas soportadas y deducibles permite liquidar la cantidad a ingresar por IVA, sino una cuota ya liquidada, esto es, una deuda tributaria. Por eso, la no inclusión de la cuota de IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente significa lisa y llanamente su impago, con independencia de que el obligado tributario tuviera derecho a la deducción íntegra de dicha cuota.

Confirma lo expuesto el hecho de que en el nuevo modelo de declaración-liquidación aprobado por la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, para habilitar la posibilidad de recaudar e ingresar las cuotas del Impuesto a la importación liquidadas por la Aduana en la declaración liquidación correspondiente al período en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada, se contemple una casilla adicional en el apartado del Resultado de la autoliquidación en la que se deberá incluir la cuota correspondiente al Impuesto a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso. Dicha casilla lleva como título "IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso" y no se ubica en el mismo lugar que el resto de casillas de IVA devengado sino que es posterior a la determinación del resultado obtenido por diferencia entre el IVA devengado y el IVA deducible, e

incluso posterior al resultado de aplicar los porcentajes de tributación foral. Esta ubicación de la casilla en la autoliquidación pone de manifiesto, como señala la Directora recurrente, que no es el sujeto pasivo el que determina el importe a ingresar por el IVA a la importación sino que dicho importe constituye una deuda tributaria previamente liquidada por la Aduana.

La postura del TEAR obligaría a los órganos de recaudación a determinar si el sujeto pasivo tiene derecho o no a la deducción de las cuotas soportadas por el IVA a la importación, tarea que no les corresponde, por lo que conduciría a que la DA 8ª fuera en último término inaplicable, salvo en el caso de que el interesado hubiera deducido como IVA soportado el IVA a la importación.

Por otra parte, tal como apunta la Directora recurrente, el Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de febrero de 2016 (Rec. casación nº 67/2015), anuló el artículo 1, apartado 19, del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, en lo referente al inciso que contiene el siguiente texto: <<...y siempre que tribute en la Administración del Estado>>, reconociendo también, por tanto, el derecho de los obligados tributarios que tributen exclusivamente a las Administraciones Forales a acogerse a la opción del diferimiento del IVA a la importación. Esto significa que estos obligados tributarios deberán incluir el importe del IVA a la importación liquidado por la Aduana y pendiente de ingreso en un modelo de autoliquidación aprobado por la Administración del Estado, que será el mismo que utilicen los sujetos pasivos que tributen por IVA en el resto del territorio nacional, y las cuotas deducibles, en su caso, por el IVA a la importación, en un modelo de autoliquidación aprobado por la Administración Foral correspondiente. Por tanto, la Administración del Estado no tendría conocimiento de las deducciones por IVA a la importación practicadas, en su caso, por los sujetos pasivos que tributan exclusivamente en territorios forales, en tanto que la deuda por el IVA a la importación para estos mismos sujetos sería exigible y, por tanto, susceptible de apremio, por parte de la Administración del Estado.

La normativa transcrita es, por tanto, a juicio de este Tribunal Central, muy clara al respecto y no permite sostener la tesis del TEAR. Así, en efecto, de ella se infiere con nitidez:

- 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. Se permite pagar en un momento posterior una deuda tributaria ya cuantificada.
- El pago de la deuda tributaria diferida ha de hacerse con ocasión de la presentación de la declaración liquidación correspondiente al período en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada, pago que se produce incluyendo la cuota del IVA a la importación en dicha declaración-liquidación como cantidad adeudada a la Hacienda Pública.
- En caso de no incluirse la deuda tributaria diferida, en tanto que cantidad que se adeuda a la Hacienda Pública, en la declaración-liquidación correspondiente, no se estaría satisfaciendo su importe en el plazo establecido por la norma, lo que determinaría el inicio del período ejecutivo.
- Las consideraciones anteriores no significan, por tanto, como parece sugerir el TEAR, que a través de la DA 8ª del RIVA se esté estableciendo una excepción al régimen de deducibilidad de las cuotas de IVA regulado en la Ley del impuesto. La citada Disposición Adicional nada señala en relación con la deducibilidad de dichas cuotas, que se regirá por lo dispuesto con carácter general en la Ley 37/1992. Como dice la Directora recurrente, exigir la cuota no ingresada no supone modificar el derecho a la deducción; éste sigue existiendo desde su nacimiento en el momento del devengo de la cuota de IVA a la importación, que se corresponde con el momento de su liquidación por la Aduana.

Quinto.

Resta por último señalar que no existe similitud alguna entre el caso aquí examinado y los supuestos a los que alude el TEAR de regularización administrativa en situaciones de inversión del sujeto pasivo. Dice el TEAR que el principio de neutralidad del IVA impone que en las liquidaciones administrativas en que se regularicen supuestos de inversión del sujeto pasivo debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales, como es la declaración o el registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se autorrepercuten las cuotas soportadas, no generándose, en consecuencia, cuota a liquidar cuando el contribuyente por este concepto disponga del derecho a la deducción completa del IVA soportado y la omisión formal no se encuentre vinculada a un supuesto de fraude.

Entiende el TEAR que la situación que se analiza en el presente caso es perfectamente equiparable, ya que la exigencia en vía de apremio del IVA devengado esta obviando que juntamente con la cuota a ingresar, el impuesto soportado resulta inmediatamente deducible, ofreciendo un saldo de signo contrario, y no se ha razonado que la omisión de las cuotas, devengada y soportada, responda a una operación de fraude.

La pretendida equiparación que sostiene el TEAR no es aceptable por las razones apuntadas en los fundamentos de derecho anteriores de la presente resolución. No existe tal similitud, en definitiva, porque el apremio al que alude la DA 8ª del RIVA es el de una deuda ya liquidada por la Aduana antes de que el contribuyente presente su declaración-liquidación, deuda que está pendiente de ingreso, no el de la deuda resultante de las tareas de liquidación a practicar por el contribuyente al confeccionar su autoliquidación periódica en relación con la concreta actividad importadora, conducentes a determinar la cantidad que resultaría de minorar las cuotas devengadas por el IVA a la importación con las soportadas deducibles por ese mismo IVA.

Sexto.

En el mismo sentido que este Tribunal Central se ha pronunciado el TEAR de Galicia en su resolución de 10 de noviembre de 2016 (RG 15/4391/2016), a cuyo tenor:

Alega el reclamante, por una parte, que no existe deuda tributaria a ingresar que pueda generar la providencia de apremio dado el carácter neutral del IVA puesto que, aunque no se incluyó el IVA de las importaciones, tampoco fueron deducidos como IVA soportado los importes correspondientes en la casilla 50. Dicha alegación, sin embargo, debe ser desestimada toda vez que sí existe la deuda puesto que, como ya se ha dicho, las cuotas han sido liquidadas por la Aduana en fechas 07-04-2015 y 21-04-2015, si bien se ha diferido el ingreso al estar acogida la entidad al régimen anteriormente mencionado de declaración de las cuotas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste dicha liquidación. Si dichas cuotas no se incluyen en la autoliquidación correspondiente, como ha ocurrido en este caso, resulta de aplicación lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava del RIVA cuya dicción es clara en este aspecto cuando se refiere a las cuotas liquidadas y no incluidas en su autoliquidación por el sujeto pasivo. Tampoco podemos admitir la alegación de falta de notificación de la liquidación toda vez que las cuotas han sido liquidadas en la Aduana en las fechas 07-04-2015 y 21-04-2015 y el sujeto pasivo ha tenido conocimiento de las mismas.

Alega también el reclamante que el caso que nos ocupa es un supuesto análogo al caso de inversión del sujeto pasivo en que no se haya efectuado la "autorrepercusión" del IVA, teniendo igualmente derecho a deducirse el mismo y que, en este caso de inversión, los tribunales estatales y comunitarios han llegado a la conclusión de que la neutralidad del IVA obliga a que en dichas operaciones se regularice a la vez tanto el IVA repercutido como el soportado lo que conlleva que no exista deuda tributaria a ingresar y consecuentemente recargo de apremio. Sin embargo, tampoco en este aspecto pueden ser acogidas las alegaciones del reclamante toda vez que en el presente caso, estamos ante importaciones de bienes a las que la LIVA configura como un hecho imponible distinto al de entregas de bienes y prestaciones de servicios que es donde puede tener lugar la inversión del sujeto pasivo, además de que la obligación de ingreso en un determinado plazo deriva de la liquidación practicada por la Aduana, como hemos reiterado, haciendo equivalente, a estos efectos, el ingreso en la propia Aduana a la inclusión en plazo de dichas cuotas en la autoliquidación correspondiente del sujeto pasivo que ha optado, en estas específicas condiciones, por el régimen de diferimiento del ingreso y, por tanto, no equiparable por analogía a los supuestos de inversión del sujeto pasivo como pretende el reclamante.

Asimismo, el TEAR de Asturias ha concluido, en el mismo sentido, en su resolución 33/876/2015 de fecha 30 de marzo de 2017, lo siguiente:

"En el caso que nos ocupa y conforme a los Hechos descritos y a los artículos transcritos, resulta acreditado que el obligado tributario no efectuó el ingreso del IVA a la importación correspondiente al periodo 02/2015 dentro del plazo establecido reglamentariamente para la presentación de la autoliquidación, por lo que el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso. En este punto debe atenderse a las alegaciones del obligado tributario manifestando que la no inclusión de las cuotas de IVA a la importación correspondientes al periodo febrero 2015 se debió a un error al tratarse del primer periodo de aplicación del nuevo régimen, instando la anulación del recargo al considerar que no existe perjuicio económico alguno para la Administración puesto que con el devengo

del IVA a la importación nace el derecho a su deducción a favor del sujeto pasivo. Debe recordarse aquí que el obligado tributario optó voluntariamente al régimen del IVA a la importación con diferimiento de pago (art. 167.Dos de la Ley 37/1992 del IVA, según redacción dada por Ley 28/2014) que en síntesis supone que una vez liquidado el impuesto en la forma prevista en la legislación aduanera se ingresarán dichas cuotas en la declaración del IVA del periodo como IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso. (...)

No cabe en consecuencia, a juicio de este Tribunal, considerar vulnerado el principio de proporcionalidad ni estimar improcedente la exigencia del recargo de apremio por inexistencia de perjuicio económico para la Administración. Debe recordarse que la nueva regulación establecida por Ley 28/2014 permite a los operadores que voluntariamente se acojan a este régimen, diferir el ingreso efectivo de las cuotas por IVA a la importación, de forma que en lugar de realizar el pago directo mediante la carta de pago 031 podrán incorporar estas cantidades a la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se reciba el documento en que conste la liquidación practicada por la Administración. La posibilidad de diferimiento exige el cumplimiento de una serie de requisitos formales que deben permitir a las oficinas gestoras el correcto control del IVA a la importación, estableciéndose como elemento configurador de este régimen optativo la exigibilidad de las cuotas del IVA a la importación por vía de apremio para el supuesto de que no se traten debidamente las mismas mediante su inclusión en la correspondiente declaración-liquidación, en los términos establecidos en el art. 74 del Reglamento del IVA. La voluntariedad del régimen supone que los obligados tributarios valoran las dos opciones ofrecidas por las oficinas gestoras y eligen una de ellas en bloque, sin que pueda pretenderse la exclusión uno de los elementos constitutivos de la opción de diferimiento por entender que no hay perjuicio económico para la Administración. Como se ha señalado, la ruptura de la opción de diferimiento presupone un incumplimiento que debe ser objeto de riguroso seguimiento y regularización por parte las oficinas gestoras dadas las dificultades intrínsecas que conlleva el control de la imposición al tráfico internacional, resultando lógico el establecimiento de consecuencias tendentes a limitar dichos incumplimientos, entre los que se encuentra la exigencia de las cuotas no incluidas en la correspondiente declaración-liquidación por vía de apremio por expresa disposición normativa. Debe recordarse que el recargo de apremio no tiene carácter sancionador ni presupone una especial negligencia, lo que impide que pueda atenderse a la existencia de un pretendido error en la conducta ahora analizada.

III.- No obstante lo anterior debe señalarse la circunstancia de que el obligado tributario efectuó el ingreso de las controvertidas cuotas de IVA a la importación el día 29 de abril de 2015, antes en consecuencia de la notificación de la providencia de apremio el 15 de mayo de 2015. Se ha constatado como en la propia providencia de apremio se advierte expresamente al interesado que: <<- Si con anterioridad a la notificación de la presente providencia de apremio hubiese ingresado la totalidad del principal pendiente será exigible el recargo ejecutivo del 5% (6.404,29 euros), que deberá ser ingresado en los plazos que se señalan. - Si Vd. hubiese ingresado el importe del principal pendiente y del recargo ejecutivo antes de la notificación de la presente providencia de apremio, su deuda habrá quedado extinguida>>.

La Disposición Adicional Octava del Reglamento del IVA determina el inicio del periodo ejecutivo de las cuotas liquidadas y no incluidas en la correspondiente declaración-liquidación, pero no establece ninguna regulación específica en cuanto al recargo exigible una vez iniciado dicho periodo. En consecuencia, debe considerarse aplicable a estos supuestos la previsión contenida en el art. 161.4 LGT que establece que el inicio del periodo ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 del mismo texto legal. En particular, el art. 28 LGT señala que los recargos del periodo ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario, correspondiendo un recargo ejecutivo del cinco por ciento cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio. Tal circunstancia se produce en el supuesto aquí analizado, en el que tal y como se ha hecho constar, el obligado tributario efectuó el ingreso de las cuotas de IVA controvertidas el día 29 de abril de 2015, antes de la notificación de la providencia de apremio”.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**,

ACUERDA

ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que en aquellos supuestos en los que resulte aplicable el régimen del Iva diferido a la importación previsto en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, la falta de inclusión de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana en la declaración-liquidación correspondiente de IVA, supone el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.