

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078473

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de junio de 2020

Sala 3.^a

R.G. 2652/2019.

SUMARIO:

IVA. Gestión. Recaudación del impuesto en las importaciones. Presentación de autoliquidación complementaria iniciado el período ejecutivo. Procedencia de la providencia de apremio. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si iniciado el período ejecutivo al que alude la Disp. Adicional Octava del RD 1624/1992 (Rgto IVA), la presentación por el interesado de una autoliquidación complementaria antes de la notificación de la providencia de apremio, corrigiendo la anterior formulada en plazo para incluir en la casilla 77 "IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso" las cantidades que habían sido omitidas, supone el ingreso de la deuda tributaria liquidada por la Aduana, con la consiguiente imposibilidad de ser apremiada por la Administración siendo procedente la exigencia del recargo ejecutivo del 5%, como sostiene el TEAR, o si, como defiende la Administración, no supone el ingreso de dicha deuda que, para no ser apremiada y ser procedente el recargo ejecutivo del 5%, debería satisfacerse por el interesado mediante la solicitud a la Administración de la correspondiente carta de pago.

Pues bien, la no inclusión de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana en la casilla 77 de la declaración-liquidación -modelo 303- correspondiente al período en que se hubieran recibido las liquidaciones determina el impago de dichas cuotas en período voluntario y el nacimiento del período ejecutivo de cobro de las mismas una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación de dicha declaración-liquidación, siendo, no obstante, posible el pago o cumplimiento por el interesado antes de ser notificado de apremio, a través de la presentación de una autoliquidación complementaria en la que incluya dichas cuotas en la casilla 77, procediendo en este caso la exigencia del recargo ejecutivo del 5% del art. 28.2 de la Ley 58/2003 (LGT).

La conclusión anterior es igualmente trasladable a los casos de tributación en el régimen especial del grupo de entidades a que se refieren los arts. 163.quinquies a 163.nonies de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En estos casos la no inclusión por cualquiera de las entidades del grupo de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana en la casilla 77 del modelo 322 correspondiente al período en que se hubieran recibido las liquidaciones, determina que el importe de dichas cuotas no se integre en la autoliquidación agregada del grupo -modelo 353-, lo cual supone el impago de las mismas en período voluntario y el nacimiento del período ejecutivo de cobro una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación de dichas autoliquidaciones, siendo, no obstante, posible el pago o cumplimiento antes de la notificación del apremio, a través de la presentación de la autoliquidación complementaria individual correspondiente en la que se incluyan las cuotas en la casilla 77 juntamente con la autoliquidación complementaria agregada que incorpore el resultado de la autoliquidación complementaria individual, procediendo en este caso la exigencia del recargo ejecutivo del 5% del art. 28.2 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 163.quinquies, 163.nonies y 167.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 74 y Disp. Adic. Octava.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 119.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 28, 120 y 122.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 23 de febrero de 2018, recaída en la reclamación nº 41/2289/2016, interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición presentado contra cinco providencias de apremio concernientes al IVA liquidado a la importación por la Aduana de Algeciras.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- La entidad mercantil X, S.L. (en adelante X, S.L.) presentó el 10 de agosto de 2015 declaración-liquidación, modelo 303, IVA, del mes de julio de 2015, con resultado a compensar por importe de 450.583,58 euros. En dicha declaración no se incluía cantidad alguna en la casilla 77 correspondiente a "IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso". Posteriormente, advertido el error, presentó el 8 de septiembre de 2015,

declaración complementaria de dicho modelo 303, período julio de 2015, incluyendo en esta ocasión el importe de 67.908,09 euros en la casilla 77 citada, lo cual determinó un importe a compensar, inferior al solicitado en la declaración anterior, de 382.675,50 euros.

2.- La Administración tributaria emitió el 1 de octubre de 2015 cinco providencias de apremio, notificadas a la entidad X, S.L. el 7 de octubre siguiente, por un importe total, incluyendo el recargo de apremio del 20%, de 81.489,70 euros. En ellas se indica que el día 21 de agosto de 2015 finalizó el plazo voluntario de pago, sin que hubiera sido satisfecha la deuda.

3.- Disconforme con las providencias de apremio, la interesada interpuso recurso de reposición mediante escrito presentado el día 14 de octubre de 2015 en el que alegó, en síntesis, lo que sigue:

- Que en el mes de julio de 2015 procedió a realizar importaciones documentadas en determinados DUAs y que el conjunto de liquidaciones de IVA a la importación sumó un total de 67.908,09 euros en dicho mes.

- Que en la medida en que había optado por el régimen de diferimiento del IVA a la importación, recogido en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en su desarrollo reglamentario (artículo 74.1. del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2015, por el cual, la cuota liquidada por Aduana por IVA a la importación es incluida en el modelo 303 del periodo correspondiente al momento en que se reciba el documento en el que consta dicha liquidación, en lugar del pago en el momento de la importación, las cuotas de IVA correspondientes a los documentos anteriormente citados se han de incluir en la autoliquidación correspondiente al período de su recepción que, en este caso, y para todos ellos, se corresponde con el periodo Julio-2015, a liquidar desde el 1 de agosto hasta el 21 del mismo mes. Así las cosas, en la casilla 77 del modelo 303 correspondiente al período Julio-2015, procedía incluir el IVA a la importación de los documentos anteriores.

- Que, no obstante lo anterior, se presentó en plazo y forma autoliquidación de IVA modelo 303 del período Julio-2015, con resultado a compensar de 450.583,58 euros, en la que si bien se incluyó tanto la base como la cuota de IVA a la importación correspondiente a los documentos anteriores, en las respectivas casillas 32 y 33, a efectos de la deducción de tales cuotas, no se incluyó, sin embargo, cantidad alguna en la casilla 77, correspondiente a la opción de diferimiento anteriormente citada.

- Que, detectado el error, y antes de ser requerido por la Administración, procedió voluntariamente a subsanar el mismo mediante la correspondiente autoliquidación complementaria, presentada con fecha de 8 de septiembre de 2015, en la que se cumplimenta tal casilla 77 por el importe de 67.908,09 euros, minorándose, consecuentemente, la cuantía a compensar en dicho importe.

- Que, regularizada la situación (se insiste, voluntariamente), se recibió con fecha de 7 de octubre de 2015 y, por tanto, con posterioridad a tal regularización voluntaria, las providencias de apremio, que se basan en la falta de pago de las liquidaciones documentadas en los anteriores DUAs.

- Que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 122, establece mecanismos de regularización de autoliquidaciones, bien sea dentro del plazo voluntario de autoliquidación o de forma extemporánea (como es el caso), mediante los cuales, el contribuyente puede regularizar de forma voluntaria su autoliquidación, sin requerimiento previo de la Administración. Entre los mismos, se encuentra la autoliquidación complementaria, la cual procede cuando la regularización implica un mayor importe a ingresar, un menor impone a devolver o, como es el caso, un menor importe a compensar. Así pues, en base a este procedimiento de regularización voluntaria, se corrigió el error cometido, consignando los importes correspondientes a las liquidaciones de IVA a la importación del mes de julio, en la casilla 77, mediante la presentación del modelo 303 Julio-2015 complementario; lo que determina que se ha cumplido con la obligación de ingresar el IVA a la importación resultante de los documentos DUAs citados, sin requerimiento previo de la Administración. El hecho de que tal regularización mediante autoliquidación complementaria no conlleve un ingreso no implica que el mismo no haya tenido lugar, en tanto en cuanto el mismo se pone de manifiesto por medio de la minoración del derecho a compensar.

- Que, en la medida en que la opción de diferimiento ejercida por este contribuyente respecto del IVA a la importación soportado, implica que el ingreso se efectúe mediante la consignación de tal concepto en la casilla 77 del modelo 303, correspondiente al período de la liquidación en cuestión, toda regularización asociada a dicha opción ha de realizarse mediante la corrección de dicho modelo 303 de autoliquidación, puesto que un ingreso extemporáneo realizado al margen de dicho modelo implica la no aplicación de tal opción; opción que tan sólo se puede anular mediante renuncia expresa, conforme a lo establecido en el artículo 74.1. del Reglamento de IVA. Por ello, se insiste en que, la única opción que permite la Ley para regularizar la situación de falta de ingreso de las liquidaciones de IVA a la importación con el régimen de diferimiento señalado es la presentación de autoliquidación complementaria.

- Que, así las cosas, teniendo en cuenta que, como se indica, se ha de entender que se ha producido el ingreso voluntario, mediante el procedimiento que la Ley General Tributaria habilita para ello, y que el mismo se ha producido antes de la notificación de las providencias de apremio recurridas, procede pues el motivo de oposición a las mismas establecido en el artículo 167.3.a) de la citada Ley General Tributaria. En consecuencia, no procede

la liquidación notificada en las respectivas providencias de apremio en las que se incluyen los recargos de apremio; todo ello, sin perjuicio de que proceda, en su caso, el recargo ejecutivo previsto antes de la notificación de la providencia de apremio, en virtud de la regulación establecida en la disposición adicional octava del reglamento de IVA.

4.- La Administración tributaria dictó cinco acuerdos desestimatorios del recurso de reposición, uno por cada providencia de apremio, el 27 de noviembre de 2015, que fueron notificados a la interesada el 30 de noviembre siguiente. El fundamento de la desestimación, idéntico en todos ellos, es el siguiente:

"TERCERO. En el presente caso, dado que, tal como indica el contribuyente, la cuota devengada no se ha consignado en la casilla 77 de la declaración-liquidación del mes de julio (mes al que corresponden las operaciones de importación), cuyo plazo de presentación finalizó el 20/08/2015, sino que se incluyeron en declaración-liquidación complementaria presentada en septiembre del mismo año y siendo el nuevo sistema únicamente un nuevo procedimiento de ingreso de las cuotas devengadas, una vez vencido el plazo de ingreso en periodo voluntario correspondiente al periodo (en este caso el vencimiento se produjo el 20/08/2015), es procedente el inicio del periodo ejecutivo de conformidad con el art. 161 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y su apremio inmediato. A este respecto, se considera que para tener derecho al 5% de recargo de apremio al que se refiere en su escrito, una vez detectado por esa sociedad que el ingreso del IVA diferido no se ha hecho en su periodo, mediante su consignación en la casilla 77, se ha de solicitar la correspondiente carta de pago a esta Dependencia Regional de Recaudación e ingresar la cantidad no consignada en la casilla 77 antes de que se notifique la providencia de apremio.

Respecto al IVA soportado correspondiente a las cuotas liquidadas y apremiadas, el derecho a la deducción en el presente caso, conforme a lo indicado en el recurso, ya lo ha ejercido en la declaración correspondiente a su periodo (julio/2015) contra las que interpone el recurso de reposición cuyos acuerdos desestimatorios son objeto de la presente reclamación".

Segundo.

Contra los indicados acuerdos se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 41/02289/2016, el 14 de diciembre de 2015, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) en la que se solicita su anulación con base en las alegaciones que siguen:

1.- Que, en la medida en que no se entienden rebatidas las argumentaciones manifestadas por esta parte con ocasión de la interposición de! recurso de reposición cuya desestimación aquí se recurre, se ruega se entiendan reproducidas las mismas en la presente reclamación.

2.- Que, por su parte, la Administración en sus respectivos escritos de motivación para la desestimación de recurso interpuesto, alega que, una vez transcurrido el período voluntario de ingreso (que, en este caso, se corresponde con el período de liquidación del modelo 303 7P 2015, en virtud del nuevo sistema de liquidación de las cuotas de IVA a la importación establecido en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), la única forma que existe de proceder a tal ingreso, con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, es mediante la solicitud de las correspondientes cartas de pago para el abono del IVA a la importación liquidado y no ingresado en plazo voluntario.

Tal afirmación se aleja del procedimiento establecido en la normativa tributaria que habilita la posibilidad de presentar autoliquidación complementaria (artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), en aquellos casos en los que se compruebe que la autoliquidación pertinente se corresponde con un mayor importe a ingresar o un menor importe a compensar o devolver, en contraposición con la autoliquidación presentada.

Así, se insiste en que, dado que el nuevo mecanismo de ingreso de cuotas soportadas en el IVA a la importación, habilitado en el artículo 167 .Dos citado con anterioridad, al cual optó este contribuyente, utiliza la autoliquidación mensual de IVA (modelo 303), toda vez que se detecta un error en su presentación por el cual se ingresa un importe menor, o se solicita o compensa un importe mayor, debe ser la presentación de la autoliquidación complementaria quien corrija tal situación; autoliquidación complementaria que, como se demuestra en la documentación existente en el expediente, se realizó con anterioridad a la recepción de las respectivas notificaciones de apremio recurridas.

3.- Sea como fuere, la presentación por parte de este contribuyente de la autoliquidación complementaria en el que corrige la falta de consignación de las autoliquidaciones de IVA a la importación en cuestión, mediante la cumplimentación de la casilla 77, por medio de la cual disminuye la cuantía a compensar en periodos siguientes, implica la realización del ingreso exigido por la Administración.

En consecuencia, el procedimiento de solicitud de cartas de pago para resarcir la falta de ingreso de las cuotas de IVA a la importación correspondientes al período 7P indicado por la Administración, una vez realizada la

presentación de autoliquidación complementaria, conlleva al absurdo del planteamiento que se expone a continuación:

- si el resultado de la autoliquidación complementaria presentada por esta parte hubiese arrojado un importe a ingresar por la cuantía no consignada en su momento en la casilla 77 del modelo 303 7P 2015 (67.908,09 euros), y se abonase mediante el correspondiente NRC, se entendería que se ha producido el ingreso que la Administración exige mediante la solicitud de las cartas de pago (con independencia de que procediese el giro del recargo ejecutivo del 5% por haber tenido lugar tal ingreso en período ejecutivo, conforme a lo establecido en la D.A. 8ª del Reglamento del IVA (R.D. 1624/1992)); por tanto, sería improcedente la solicitud de cartas de pago dado que, como se indica, ya se habría producido el mismo.

- sin embargo, si la autoliquidación complementaria arroja un menor importe a compensar, como es el caso, se entiende que no se ha producido el ingreso, como así se deduce de la actuación de la Administración al girar las providencias de apremio aquí recurridas.

Pues bien, tanto en un caso como en otro, se entiende producido el ingreso mediante la presentación de la autoliquidación complementaria; no supeditándose, de ninguna manera, la consideración del ingreso conforme al importe abonado con la presentación de la autoliquidación complementaria.

4.- En resumen, con independencia del procedimiento a seguir para llevar a cabo el ingreso de las cuotas liquidadas por IVA a la importación, no cabe duda de que con la presentación de la autoliquidación complementaria se ha producido el ingreso y, por tanto, no procede el apremio girado por la Administración en sus respectivas notificaciones.

Esto es, en este caso, el mismo efecto tiene la solicitud de cartas de pago, como la presentación de complementaria, en aras de corregir la omisión en cuestión, dado que al final se produce el pago de las liquidaciones de IVA a la importación.

En virtud de lo anterior, se insiste, no proceden las liquidaciones de apremio giradas por la Administración, en las que se exige el ingreso del principal (por lo que se produce una duplicidad de ingreso), así como un recargo del 10%; este último sólo es aplicable si no se ha producido el ingreso con anterioridad a la notificación de las providencias de apremio, hecho que no se ha producido en esta ocasión.

La reclamación económico-administrativa fue estimada por resolución del TEAR de 23 de febrero de 2018, que anuló las providencias de apremio con base en los razonamientos siguientes:

CUARTO. Señalado lo anterior, cabe traer a colación resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de septiembre de 2017, en recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT (reclamación 1516-2017), de obligado acatamiento para este Tribunal Regional conforme al art. 242.4 de la LGT, en la que el TEAC señala 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".

QUINTO. La interesada no discute que las deudas objeto del procedimiento de apremio estén en período ejecutivo sino que a la fecha de emisión y notificación de las citadas providencias la deuda se hallaba ingresada, y que por tanto, no procede solicitar el ingreso ni del principal ni del recargo de apremio reducido (10%), sin perjuicio, (señala en el recurso de reposición) de que corresponda aplicar el recargo ejecutivo (5%). Por tanto, a juicio de este Tribunal y siendo el criterio del TEAC el señalado en el fundamento CUARTO, teniendo en cuenta que el inicio del período ejecutivo no obsta al derecho del obligado tributario a la devolución, y que con anterioridad a la fecha de emisión y notificación de la providencia de apremio (1 y 7 de octubre de 2015), se había procedido a regularizar la declaración-liquidación modelo 303 de julio de 2015, incluyendo las citadas cuotas en la casilla 77, las providencias de apremio reclamadas no pueden reputarse conforme a Derecho, siendo procedente, por tanto, el recargo ejecutivo del 5%.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerarla gravemente dañosa y errónea, formulando las alegaciones que siguen:

1.- Considera este Departamento de Recaudación que en los acuerdos de 27 de noviembre de 2015, por los que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra las cinco providencias de apremio, se explican con toda claridad las circunstancias que motivan la conformidad a derecho de las mismas. No obstante lo cual, y a la vista de la resolución del TEAR, se hace necesario decir además lo que a continuación se expone.

El artículo 167 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) permite que los importes liquidados por la Aduana en concepto de IVA a la importación sean incluidos en las autoliquidaciones de IVA hechas por el obligado tributario relativas a su actividad económica distinta de la importación.

Es elección del interesado la inclusión de las cuotas ya liquidadas de IVA a la importación en sus autoliquidaciones -de no optar por ello correspondería su abono en la misma Aduana-, pero si lo hace, ha de ser en la forma que se determine reglamentariamente y no en otra distinta.

En este punto interesa reproducir parcialmente lo dicho en los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos contra las providencias de apremio:

La reforma llevada a cabo por el RD 1073/2014, de 19 de diciembre, que modifica el art. 74 del Reglamento del IVA, afecta a la forma de realizar el ingreso del IVA devengado en las operaciones de importación; de manera que, si se cumplen determinadas condiciones (estar obligado a la presentación mensual de las declaraciones de IVA, etc.) el importador podrá incluir las cuotas devengadas y pendientes de pago en la casilla 77 "IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso" de la declaración-liquidación (mod 303) relativa al mes correspondiente a la fecha del levante de las mercancías importadas. Esta última es la que determina en qué periodo se devenga el IVA a la importación.

Hay que tener en cuenta además que la Disposición Adicional 8ª del Reglamento del IVA (añadida por el Real Decreto 1073/2014) establece que:

El periodo 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 periodo.

De lo anterior resulta que el IVA a la importación liquidado por la Aduana puede hacerse efectivo en la propia Aduana o puede incluirse en la autoliquidación de IVA que corresponda, pero de optar por esta segunda posibilidad y si no se incluyera, se iniciaría al día siguiente el periodo ejecutivo.

2.- En el caso de la autoliquidación de IVA del mes de julio de 2015 de la entidad X, S.L., modelo 303, presentada en el plazo que establece el segundo párrafo del artículo 74 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se incluyó en la casilla 77 el importe 67.908,09 euros de las liquidaciones de IVA a la importación de ese periodo, aunque sí se incluyó como IVA deducible en la casilla 32 por "cuotas soportadas en la importación de bienes corrientes", resultando de ello una compensación total mayor en ese importe del que habría resultado de haberlo consignado también en la casilla 77, como correspondía.

La consecuencia de no haber incluido el importe de 67.908,09 euros en la autoliquidación de IVA de julio de 2015 -tal como establece el régimen de diferimiento del IVA a la importación, que es de carácter voluntario- es que esa deuda se encuentra en periodo ejecutivo y de no satisfacerse en efectivo con recargo ejecutivo del 5%, debe ser exigida mediante providencia de apremio, con el recargo correspondiente del 20% (o del 10% si se hace efectiva en el plazo indicado), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Es importante indicar que la falta de cumplimentación de la casilla 77 en el modelo 303 de julio de 2015 no podía solucionarse con la presentación de una autoliquidación complementaria, porque esta solo procede respecto de las autoliquidaciones y el importe del IVA a la importación no es una autoliquidación sino una liquidación efectuada por la Aduana, cuyo ingreso se realiza a través de la consignación de su importe en la casilla 77 indicada.

En este sentido, el modelo 303 viene a operar como carta de pago de lo liquidado por la Aduana.

Para dar una solución a la falta de consignación del importe del IVA a la importación liquidado por la Aduana en el modelo 303 de julio de 2015, la sociedad debió solicitar una carta de pago a la Administración correspondiente, haciendo efectivo el importe de la liquidación más el recargo ejecutivo de 5%. Al no haberlo hecho, lo que procedía por parte de la Administración tributaria era lo que hizo: dictar providencia de apremio, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la LGT. Hay que tener en cuenta que ya se había hecho la correspondiente deducción en la casilla 32 de la autoliquidación de julio de 2015.

En este punto interesa indicar que la resolución de ese Tribunal Central de 28 de septiembre de 2017, R.G. 1516-17 es perfectamente aplicable al caso, en tanto que establece como criterio el siguiente: "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 periodo 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".

3.- El TEAR no discute que la deuda apremiada estaba en periodo ejecutivo. Considera que, como con anterioridad a la fecha de emisión y notificación de la providencia de apremio, se había procedido a regularizar la autoliquidación o declaración-liquidación modelo 303 de julio de 2015, incluyendo el importe correspondiente en la casilla 77, procedía el recargo del 5% y no las providencias de apremio.

La cuestión es que la declaración complementaria regulada en el art. 119 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modifica en los términos que determina dicho artículo una declaración-liquidación presentada con anterioridad. Mientras que la casilla 77 no se configura como un IVA soportado o repercutido que da como resultado una cantidad a ingresar, a compensar o a devolver, sino que está fuera de la declaración-liquidación y únicamente sirve para ingresar una deuda previamente notificada por la Aduana correspondiente de IVA a la importación. Su no inclusión en la declaración-liquidación de su periodo vulnera las condiciones de adhesión al régimen de diferimiento del IVA a la importación, por lo que en tal caso habrá de seguirse el régimen normal de cualquier otra deuda tributaria no ingresada a su vencimiento. En consecuencia, en ningún caso procede una autoliquidación complementaria para incluir una liquidación de IVA a la importación que no se consignó en la que correspondía.

En el caso de la entidad X, S.L. y su autoliquidación de julio de 2015 no procede el recargo ejecutivo del 5% porque este recargo, como el de apremio del 10%, requieren el pago efectivo de la cuota. En este sentido puede citarse por ejemplo la resolución de 2 de abril de 2008 de ese Tribunal Económico-Administrativo Central, R. G. 1390-07, entre otras, así como la respuesta dada por la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante nº V831/12, de 19 de abril, en la que se dice que la aplicación de esos recargos presupone la satisfacción de la deuda tributaria. Lo que procede es precisamente lo que se hizo, es decir, la emisión de las providencias de apremio por los importes no consignados en la autoliquidación de julio de 2015.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la unificación de criterio, completando así el de la resolución de 28 de septiembre de 2017 (RG 1516-2017), en el sentido siguiente: "Cuando en las autoliquidaciones de IVA no se incluya el IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso, en el periodo que corresponda, no procede la presentación de una autoliquidación complementaria, sino el ingreso de la deuda con el recargo que corresponda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Cuarto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

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 consiste en determinar si iniciado el período ejecutivo al que alude la Disposición Adicional 8ª del Reglamento del IVA, la presentación por el interesado de una autoliquidación complementaria antes de la notificación de la providencia de apremio, corrigiendo la anterior formulada en plazo para incluir en la casilla 77 "IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso" las cantidades que habían sido omitidas, supone el ingreso de la deuda tributaria liquidada por la Aduana, con la consiguiente imposibilidad de ser apremiada por la Administración siendo procedente la exigencia del recargo ejecutivo del 5%, como sostiene el TEAR, o si, como defiende el Director recurrente, no supone el ingreso de dicha deuda que, para no ser apremiada y ser procedente el recargo ejecutivo del 5%, debería satisfacerse por el interesado mediante la solicitud a la Administración de la correspondiente carta de pago.

Tercero.

Para dar respuesta a la cuestión debatida es necesario recordar el régimen de diferimiento de las cuotas de IVA a la importación introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con efectos desde 1 de enero de 2015.

El artículo 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (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 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, por 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".

La casilla adicional que se ha incluido en el modelo 303 conforme a lo indicado en la Orden HAP/2373/2014 es la número 77.

Una vez expuesto el régimen de diferimiento de las cuotas de IVA a la importación procede señalar que es cuestión pacífica que en el caso examinado en el presente recurso extraordinario se había iniciado el período ejecutivo de cobro de las cuotas de IVA a la importación una vez vencido el plazo de ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de julio de 2015 al no haberse consignado cantidad alguna en la casilla 77 de la misma. En efecto, tal circunstancia no sólo es afirmada por el recurrente sino que también es reconocida por el TEAR y por la entidad que ostentó la condición de interesada en la reclamación interpuesta ante este último tribunal.

Así pues, la discusión se centra en exclusiva en si la declaración complementaria presentada por la interesada antes de que se le notificara la providencia de apremio, corrigiendo la anterior mediante la inclusión en la casilla 77 de las cuotas de IVA a la importación omitidas en la primera, supone el ingreso de dichas cuotas determinando, en consecuencia, la imposibilidad de ser apremiadas por la Administración al haberse extinguido totalmente la deuda (artículo 167.3 LGT).

A juicio del TEAR la declaración complementaria supuso el ingreso de las cuotas de IVA a la importación. Ello se infiere sin género de duda al afirmar que "teniendo en cuenta que (.....) con anterioridad a la fecha de emisión y notificación de la providencia de apremio (1 y 7 de octubre de 2015), se había procedido a regularizar la declaración-liquidación modelo 303 de julio de 2015, incluyendo las citadas cuotas en la casilla 77, las providencias de apremio reclamadas no pueden reputarse conforme a Derecho".

El Director recurrente sostiene, por el contrario, que el ingreso de las cuotas de IVA a la importación no consignadas en el casilla 77 no podía hacerse mediante una autoliquidación complementaria sino solicitando de la Administración la correspondiente carta de pago. Razona dicha tesis señalando que la autoliquidación complementaria sólo procede respecto de autoliquidaciones, siendo así que el importe del IVA a la importación no es una autoliquidación sino una liquidación efectuada por la Aduana cuyo ingreso se realiza a través de la consignación de su importe en la casilla 77 indicada, viniendo el modelo 303 a operar como carta de pago de lo

liquidado por la Aduana. A juicio del Director la declaración complementaria regulada en el art. 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modifica en los términos que determina dicho artículo una declaración-liquidación presentada con anterioridad, mientras que la casilla 77 no se configura como un IVA soportado o repercutido que da como resultado una cantidad a ingresar, a compensar o a devolver, sino que está fuera de la declaración-liquidación y únicamente sirve para ingresar una deuda previamente notificada por la Aduana correspondiente de IVA a la importación. Su no inclusión en la declaración-liquidación de su periodo, concluye el Director, vulnera las condiciones de adhesión al régimen de diferimiento del IVA a la importación, por lo que en tal caso habrá de seguirse el régimen normal de cualquier otra deuda tributaria no ingresada a su vencimiento.

Cuarto.

Dispone el artículo 120.1 de la LGT:

Artículo 120. Autoliquidaciones

"1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar".

Los apartados 1 y 2 del artículo 122 de la LGT disponen:

"1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.

(.....)".

Por su parte, el artículo 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), establece lo siguiente:

Artículo 119. Autoliquidaciones complementarias

"1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y período a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

(.....).

4. (.....)".

Se hace necesario a continuación describir cómo ha sido desarrollado el modelo de autoliquidación 303 en lo que concierne a la casilla 77 y a las operaciones de liquidación. En este sentido, debe señalarse que la casilla 77, que lleva como título "IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso", no se ubica en el mismo lugar que el resto de casillas de IVA devengado sino en un lugar 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.

Ello no obsta a que finalmente el importe de la casilla 77 se sume al resultado del régimen general (cuotas de IVA devengado - cuotas de IVA deducible) e incluso al saldo de cuotas a compensar procedente de períodos anteriores para determinar finalmente la cantidad a ingresar, a compensar o a devolver resultante del modelo 303.

Quinto.

Así las cosas, este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la tesis sostenida por el Director recurrente.

Es importante resaltar que la normativa reguladora del diferimiento de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana considera que éstas han sido pagadas en período voluntario cuando se incluyan en la casilla 77 de la declaración-liquidación correspondiente al período en que el interesado recibió tales liquidaciones, con independencia de cuál sea el resultado de esta declaración-liquidación, a ingresar, a devolver o a compensar.

Y del mismo modo, tal como dijimos en nuestra resolución de 28 de septiembre de 2017 (RG 1516/2017), dictada en unificación de criterio, 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 y, añadimos ahora, con independencia también de que el resultado del régimen general (cuotas de IVA devengadas - cuotas de IVA soportadas) pudiera arrojar un saldo negativo superior (como sucede en el caso aquí examinado) al importe de aquéllas y, en consecuencia, la inclusión de las mismas no hubiera determinado un resultado a ingresar en la autoliquidación. Y es que, como dijimos antes, la normativa reguladora del diferimiento de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana considera pagadas en período voluntario tales cuotas cuando se incluyen en la autoliquidación correspondiente, sea cual sea el resultado de dicha autoliquidación: a ingresar, a devolver o a compensar.

De la Disposición Adicional 8ª del RIVA se deduce con claridad que si el sujeto pasivo que ha optado por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del RIVA no incluye las cuotas del IVA a la importación liquidadas por la Aduana en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciba dichas liquidaciones, una vez vencido el plazo para la presentación de la citada declaración-liquidación se inicia el período ejecutivo respecto de tales cuotas. La no inclusión de dichas cuotas en la citada autoliquidación significa, por tanto, que no han sido pagadas en período voluntario iniciándose, en consecuencia, la recaudación en período ejecutivo.

El hecho de que finalizado el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al período en que se recibieron las liquidaciones practicadas por la Aduana no se incluyan en la casilla 77 de la misma las cuotas de IVA a la importación, determina que tales cuotas no han sido pagadas en período voluntario, al no cumplirse el requisito establecido en el artículo 74.1 del RIVA y que, en consecuencia, tal como expresamente señala la Disposición Adicional 8ª del RIVA, se inicie el período ejecutivo de cobro de tales cuotas al día siguiente del vencimiento del plazo de presentación de dicha autoliquidación.

Pero el inicio del período ejecutivo de cobro de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana no impide que el obligado tributario pueda ingresar su importe con anterioridad a la notificación por la Administración de la providencia de apremio. Y llegados a este punto, contrariamente a lo que postula el Director recurrente, este Tribunal Central considera que, como sucede en el caso aquí examinado, la presentación por el obligado tributario, antes de la recepción de la providencia de apremio, de una autoliquidación complementaria de aquélla en la que conforme al artículo 74.1 del RIVA debieron incluirse las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana, en la que efectivamente se incluyan en la casilla 77 dichas cuotas, supone ciertamente el ingreso en el Tesoro Público de la deuda respecto de la cual se había iniciado el período ejecutivo, circunstancia que determina la improcedencia de la providencia de apremio y la exigibilidad por parte de la Administración del recargo ejecutivo del 5%.

No se oponen a la conclusión anterior los razonamientos que realiza el Director recurrente en torno a la naturaleza y finalidad de la autoliquidación complementaria, según los cuales la autoliquidación complementaria sólo procede respecto de autoliquidaciones, siendo así que el importe del IVA a la importación no es una autoliquidación sino una liquidación efectuada por la Aduana cuyo ingreso se realiza a través de la consignación de su importe en la casilla 77. A juicio del Director la declaración complementaria regulada en el art. 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modifica en los términos que determina dicho artículo una declaración-liquidación presentada con anterioridad, mientras que la casilla 77 no se configura como un IVA soportado o repercutido que da como resultado una cantidad a ingresar, a compensar o a devolver, sino que está fuera de la declaración-liquidación y únicamente sirve para ingresar una deuda previamente notificada por la Aduana correspondiente de IVA a la importación. Su no inclusión en la declaración-liquidación de su periodo, concluye el Director, vulnera las condiciones de adhesión al régimen de diferimiento del IVA a la importación, por lo que en tal caso habrá de seguirse el régimen normal de cualquier otra deuda tributaria no ingresada a su vencimiento.

Parece sugerir el Director que si la autoliquidación complementaria no conlleva para el obligado tributario tarea alguna de cuantificación para determinar e ingresar el importe de la deuda o, en su caso, para determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar, no cabría otorgar a dicho documento el carácter de autoliquidación

complementaria. Y como en el caso que se examina se incorpora con la autoliquidación complementaria el importe de una deuda ya liquidada en la casilla 77 y que, por tanto, el obligado tributario no tiene que cuantificar, no procedería, a juicio del Director, la presentación de una autoliquidación complementaria para satisfacer esa deuda sino que el único medio para hacerlo sería la solicitud por el obligado tributario de la correspondiente carta de pago a la Administración y el correspondiente ingreso.

No puede aceptarse por este Tribunal Central el planteamiento del Director. Es cierto, como establece el artículo 120 de la LGT, que la autoliquidación es una declaración en la que el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar, característica que, como autoliquidación que es, debe predicarse también de la autoliquidación complementaria. Pero la realidad es que en una autoliquidación complementaria presentada con la exclusiva finalidad de incluir en la casilla 77 las cantidades previamente omitidas, como sucede en el caso examinado en el presente recurso, sí existe una tarea de cuantificación del obligado tributario para determinar e ingresar el importe de la deuda o, en su caso, para determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. Y ello es así porque si bien la cantidad consignada en la casilla 77 estaba ya previamente liquidada por la Aduana no debe olvidarse que dicha cantidad ha de sumarse a otros conceptos del modelo de autoliquidación del IVA como, por ejemplo, el resultado del régimen general (cuotas de IVA devengadas - cuotas de IVA soportadas) o las cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, para determinar el resultado final de la liquidación, y esta tarea ha de hacerla necesariamente el obligado tributario. La literalidad de los artículos 122.2 de la LGT ("Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada") y 119 del RGAT ("Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior...") no permite privar del carácter de autoliquidación complementaria a la que en el supuesto examinado presentó el sujeto pasivo. En efecto, con ella se ha completado la presentada con anterioridad incorporando el correspondiente importe, previamente omitido, en la casilla 77, casilla que aunque aluda a una deuda previamente liquidada, no sólo forma parte del modelo de autoliquidación sino que se suma a las demás partidas (resultado del régimen general, cuotas a compensar de períodos anteriores, etc) para arrojar el resultado final de la liquidación. La presentación de la autoliquidación complementaria en el supuesto examinado ha determinado de hecho una cantidad a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, pasando dicha cantidad a compensar de 450.583,58 euros a 382.675,50 euros, siendo la diferencia, 67.908,09 euros, precisamente la cantidad consignada en la casilla 77. Así pues, desde el punto de vista de la literalidad de los preceptos indicados ningún obstáculo existía, a nuestro juicio, para que el interesado pudiera presentar una autoliquidación complementaria en los términos en que lo hizo.

Por otra parte, los razonamientos del Director recurrente llevarían también a negar el carácter de autoliquidación complementaria a la que pudiera presentar el obligado tributario con la exclusiva finalidad de incluir en la casilla 77 las cantidades previamente omitidas en la primera incluso cuando esta autoliquidación complementaria se presentara temporáneamente.

La tesis del Director podría generar, además, situaciones paradójicas, como aquellas a las que alude quien ostentó la condición de interesado en la reclamación ante el TEAR. De acuerdo con la postura del Director si el resultado de la autoliquidación complementaria, presentada con la única finalidad de cumplimentar la casilla 77 previamente omitida, arrojase un resultado a ingresar coincidente con el importe de dicha casilla (porque fuese nulo o positivo el resultado a ingresar de la autoliquidación primera) nos encontraríamos en una situación en la que, aún cuando la autoliquidación complementaria no permite realizar el ingreso, tal ingreso se habría producido de hecho, sin que a nadie le cupiera duda, a la vista del contenido de dicha autoliquidación, de que lo que se había ingresado era el importe de las cuotas de IVA a la importación.

No hay que olvidar, por otra parte, que la normativa reguladora del régimen de diferimiento del IVA a la importación permite diferir el pago del IVA liquidado por la Aduana al momento de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en que se reciben por el obligado tributario las liquidaciones, de tal manera que la inclusión de dichas cuotas en la casilla 77 de dicha autoliquidación equivale al pago de las mismas. Es verdad que si tales cuotas no se incluyen en la casilla 77 y vence el plazo de presentación de la autoliquidación se inicia el período ejecutivo de cobro de las mismas pero tal circunstancia no determina ni la exclusión ni la renuncia del obligado tributario al régimen de diferimiento por el que había optado mediante la correspondiente declaración censal. Y ello es así porque la exclusión solo cabe cuando cese la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones mensuales y la renuncia exige la comunicación a la Administración mediante declaración censal en un momento temporal determinado. Así pues, el incumplimiento por el obligado tributario de su obligación de incluir las cuotas liquidadas del IVA a la importación en la casilla 77 de la declaración-liquidación correspondiente al período en que recibió los documentos de tales liquidaciones no determina la inaplicación del régimen de diferimiento ni

puede interpretarse como una renuncia a dicho régimen. Esto quiere decir que aunque el interesado no haya incluido tales cuotas en la casilla 77 de la declaración-liquidación citada, su obligación de hacerlo subsiste y, en consecuencia, la autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo cumplimentando dicha casilla no sólo es perfectamente legítima sino que constituye el único medio a su alcance para regularizar voluntariamente la situación, y supone indudablemente el ingreso de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana. Eso sí, como el ingreso de la deuda se ha producido extemporáneamente, habiéndose ya iniciado el período ejecutivo, determinará la exigencia del correspondiente recargo, que será del 5% cuando el ingreso se produzca antes de la recepción de la providencia de apremio.

Así las cosas, la no inclusión de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana en la casilla 77 de la declaración-liquidación (modelo 303) correspondiente al período en que se hubieran recibido las liquidaciones determina el impago de dichas cuotas en período voluntario y el nacimiento del período ejecutivo de cobro de las mismas una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación de dicha declaración-liquidación, siendo, no obstante, posible el pago o cumplimiento por el interesado antes de ser notificado de apremio, a través de la presentación de una autoliquidación complementaria en la que incluya dichas cuotas en la casilla 77, procediendo en este caso la exigencia del recargo ejecutivo del 5% del artículo 28.2 de la LGT.

Las consideraciones anteriores son plenamente trasladables a los casos de tributación en el régimen especial del grupo de entidades a que se refieren los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la LIVA.

Dispone, en este sentido, el artículo 163 nonies de la LIVA:

Artículo 163 nonies. Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades

"Uno. (.....).

Dos. La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

Tres. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2ª del apartado siguiente.

Cuatro. La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

(.....).

2ª Presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las autoliquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Cuando, para un período de liquidación, la cuantía total de los saldos a devolver a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades supere el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades para el mismo período de liquidación, se podrá solicitar la devolución del exceso, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales en que se originó dicho exceso. Esta devolución se practicará en los términos dispuestos en el apartado tres del artículo 115 de esta Ley. En tal caso, no procederá la compensación de dichos saldos a devolver en autoliquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de devolución o compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, aplicando a tal efecto lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley.

(.....)"

Así pues, la determinación del importe a ingresar, a compensar o a devolver en cada periodo en la correspondiente autoliquidación agregada del IVA del grupo de entidades (modelo 353), se realiza integrando los resultados de cada una de las autoliquidaciones individuales de las empresas integrantes del grupo (modelo 322).

De este modo, la no inclusión por cualquiera de las entidades del grupo de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana en la casilla 77 del modelo 322 correspondiente al período en que se hubieran recibido las liquidaciones, determina que el importe de dichas cuotas no se integre en la autoliquidación agregada del grupo (modelo 353), lo cual supone el impago de las mismas en período voluntario y el nacimiento del período ejecutivo de cobro una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación de dichas autoliquidaciones, siendo, no obstante, posible el pago o cumplimiento antes de la notificación del apremio, a través de la presentación de la autoliquidación complementaria individual correspondiente en la que se incluyan las cuotas en la casilla 77 juntamente con la autoliquidación complementaria agregada que incorpore el resultado de la autoliquidación complementaria individual, procediendo en este caso la exigencia del recargo ejecutivo del 5% del artículo 28.2 de la LGT.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

La no inclusión de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana en la casilla 77 de la declaración-liquidación (modelo 303) correspondiente al período en que se hubieran recibido las liquidaciones determina el impago de dichas cuotas en período voluntario y el nacimiento del período ejecutivo de cobro de las mismas una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación de dicha declaración-liquidación, siendo, no obstante, posible el pago o cumplimiento por el interesado antes de ser notificado de apremio, a través de la presentación de una autoliquidación complementaria en la que incluya dichas cuotas en la casilla 77, procediendo en este caso la exigencia del recargo ejecutivo del 5% del artículo 28.2 de la LGT.

La conclusión anterior es igualmente trasladable a los casos de tributación en el régimen especial del grupo de entidades a que se refieren los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la LIVA. En estos casos la no inclusión por cualquiera de las entidades del grupo de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana en la casilla 77 del modelo 322 correspondiente al período en que se hubieran recibido las liquidaciones, determina que el importe de dichas cuotas no se integre en la autoliquidación agregada del grupo (modelo 353), lo cual supone el impago de las mismas en período voluntario y el nacimiento del período ejecutivo de cobro una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación de dichas autoliquidaciones, siendo, no obstante, posible el pago o cumplimiento antes de la notificación del apremio, a través de la presentación de la autoliquidación complementaria individual correspondiente en la que se incluyan las cuotas en la casilla 77 juntamente con la autoliquidación complementaria agregada que incorpore el resultado de la autoliquidación complementaria individual, procediendo en este caso la exigencia del recargo ejecutivo del 5% del artículo 28.2 de la LGT.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.