

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082776

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2021

Sala 2.^a

R.G. 2282/2018

SUMARIO:

IVA. Gestión. Régimen de IVA diferido a la importación. Inicio del período ejecutivo de recaudación y derecho a la deducción. Con este régimen, el contribuyente tiene dos opciones frente a la liquidación practicada por la Aduana por el IVA a la importación: 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 diferir el pago al momento de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período 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 Disposición Adicional 8.^a del RD 1624/1992 (Rgto. IVA).

En definitiva, el nuevo sistema de diferimiento modifica los plazos de ingreso de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana, que vienen a coincidir con los plazos de ingreso de la correspondiente autoliquidación en la que deban ser incluidas.

Dicho esto, de optar por el régimen de diferimiento previsto en el art. 167.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), se entiende 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 sin haberse consignado cantidad alguna en la casilla 77 de la misma, sin perjuicio del derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dichas cuotas. Es decir, en aquellos supuestos en los que resulte aplicable el régimen del IVA diferido a la importación, la falta de inclusión de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana en la declaración-liquidación correspondiente del 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.

Se trata de un supuesto distinto al de las regularizaciones efectuadas por la Administración tributaria en supuestos de inversión del sujeto pasivo. Dicha situación tiene lugar, en el ámbito del IVA, cuando iniciado un procedimiento de comprobación de la situación tributaria del obligado, se pone de manifiesto la existencia de cuotas devengadas no declaradas, debiendo permitirse en la misma regularización la deducción de aquellas cuotas que tengan el carácter de deducibles. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 99 y 167.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 28, 120, 122, 160 y 161.

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).

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 25/04/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 18/04/2018 contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación nº ..., de fecha 19 de marzo de 2018, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), relativo a la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del período de septiembre de 2017.

Segundo.

La entidad reclamante presentó 640 DUAs a la importación del mes de septiembre de 2017, sin satisfacer el importe del correspondiente IVA por estar acogida a la opción prevista en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA), que prevé su inclusión en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

Tercero.

Una vez presentada, con fecha 26 de octubre de 2017, la autoliquidación de IVA, modelo 303, correspondiente al período 09 del ejercicio 2017, la Administración Tributaria comprobó que la reclamante no había consignado en la casilla 77 de dicha autoliquidación la cuota relativa al IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso.

Como consecuencia de estos hechos, en aplicación de la Disposición Adicional 8ª del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Reglamento del IVA), la Administración Tributaria, con fecha 25 de noviembre de 2017, dicta providencias de apremio a los efectos del cobro en vía ejecutiva de la cantidad correspondiente al IVA a la importación que no había sido incluida en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre de 2017.

Las providencias de apremio y las liquidaciones de los recargos fueron notificadas a la reclamante el 27 de noviembre de 2017.

Cuarto.

Con fecha 28 de noviembre de 2017, la reclamante presentó escrito de rectificación de autoliquidación del IVA del período de septiembre 2017, solicitando modificaciones en la casilla 77, por el IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso, y en las casillas 32 y 33, por el IVA deducible por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes, con efecto nulo sobre el resultado de la liquidación.

Por otra parte, el 4 de diciembre de 2017, a través del documento de ingreso abonaré número ..., la reclamante hizo efectivo un total de 4.216.225,70 euros, equivalentes a la suma de las cantidades que, por IVA diferido liquidó la Aduana en los 640 DUAs afectados más el recargo de apremio reducido del 10%, procedente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.3 de la Ley General Tributaria, cuando se ingrese la deuda no pagada en voluntaria y el propio recargo de apremio reducido, dentro de los plazos contemplados en el artículo 62.5 de la misma Ley.

Quinto.

La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios emite el 24 de enero de 2018 propuesta de resolución desestimatoria de rectificación de autoliquidación relativa a la solicitud presentada por la reclamante por los siguientes motivos:

- Respecto a la rectificación de la casilla 77:

"(...) no puede admitirse la modificación del importe consignado en la casilla 77 solicitada por el obligado tributario dado que con la finalización del plazo de ingreso de la declaración-liquidación objeto de dicha solicitud se ha iniciado el período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo."

- En cuanto a la rectificación solicitada por el concepto de IVA deducible por cuotas soportadas a la importación:

"(...) hay que señalar que el artículo 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración."

Hay que hacer una distinción entre la obligación de declarar las cuotas devengadas en un período y el derecho a la deducción de las cuotas deducibles que hayan sido soportadas durante el mismo, puesto que, mientras que las cuotas devengadas necesariamente han de incluirse en el período en que dicho devengo se ha producido, respecto al ejercicio del derecho a la deducción, la Ley del Impuesto prevé la posibilidad tanto de que se ejercite en la misma declaración del período en que se hayan soportado las cuotas deducibles o EN LAS DE LOS SUCESIVOS, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 4 años, contados desde el nacimiento del mencionado derecho (artículo 99.Tres Ley del IVA).

Por ello, el apartado Uno de ese artículo dispone que en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos PODRAN deducirse globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por tanto, el que la sociedad no hubiera incluido en el modelo 303 de septiembre de 2017, determinadas cuotas del IVA deducible, no es motivo para instar la rectificación de la autoliquidación, una vez finalizado el plazo de presentación de la misma, puesto que como se ha indicado anteriormente la deducción de las cuotas del IVA soportado es un derecho que podrá o no ejercitar el sujeto pasivo y, de ejercitarlo, no es obligatorio hacerlo en el período en el que nazca el derecho sino que puede ejercitarse posteriormente dentro del plazo recogido en la Ley (...).".

Notificada la propuesta de resolución, el 19 de marzo de 2018 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios dicta acuerdo por el que se desestima totalmente la solicitud de rectificación referida en el antecedente anterior confirmando así dicha propuesta por los mismos argumentos en ella expuestos y no admitiendo las alegaciones presentadas por la reclamante.

El acuerdo de resolución se notifica a la entidad el 20 de marzo de 2018.

Sexto.

Frente a la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación, la entidad interpone el 18 de abril de 2018 reclamación ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. En el trámite procesal oportuno, la reclamante presenta escrito el 31 de octubre de 2018, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Entiende que con la opción introducida en la Ley del IVA, desde 1 de enero de 2015, respecto del IVA a la importación no existe una obligación de pago ineludible, puesto que hay que atender a la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda deducir dicho importe de IVA cuando tiene derecho a deducir la totalidad del IVA soportado. Consecuentemente, no nace la deuda tributaria, cuando el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del IVA soportado.

- Al estar la entidad acogida al sistema opcional de diferimiento del pago del IVA a la importación y tener derecho a la deducción total del IVA, la omisión en la autoliquidación (modelo 303) del IVA a la importación así como del IVA soportado deducible por dicha operación es meramente un incumplimiento formal que no tiene repercusión económica para la Hacienda Pública.

- No existiendo deuda que ingresar, no procede el recargo de apremio.

- En relación con la deducibilidad de cuotas de IVA en supuestos de inversión del sujeto pasivo cuando el contribuyente ha sido sancionado mediando descuido o negligencia, pero no mala fe o actuación fraudulenta, el Tribunal Económico-administrativo central en su resolución 5347/2013 de fecha 20/10/2016 establece el criterio de que "El principio de neutralidad exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación desestimatorio de la solicitud presentada por la recurrente.

Tercero.

En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver sobre la procedencia de la rectificación de autoliquidación por el IVA del período de septiembre de 2017 solicitada por la reclamante en la que se consigna en la casilla 77 las cuotas de IVA a la importación correspondientes a DUAs presentados en el mes de septiembre de 2017 no incorporadas previamente, así como el IVA soportado deducible resultante de dichas operaciones de importación.

Con carácter previo a entrar a conocer sobre la cuestión de fondo, 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 (en lo sucesivo, Ley del IVA), 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 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.

(...).".

Por su parte, el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en lo sucesivo, Reglamento del IVA), 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 período 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 período 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 período 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 período 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 Reglamento del IVA, añadida por el artículo 1.22 del Real Decreto 1073/2014 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 que modificó el apartado segundo del artículo 167 de la Ley del IVA 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 Reglamento del IVA 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 Reglamento del IVA 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 períodos 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.

A la vista de la normativa expuesta, 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 período 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 Disposición Adicional 8ª del RIVA.

En definitiva, el nuevo sistema de diferimiento modifica los plazos de ingreso de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana, que vienen a coincidir con los plazos de ingreso de la correspondiente autoliquidación en la que deban ser incluidas.

Cuarto.

Una vez expuesto el régimen de diferimiento de las cuotas de IVA a la importación procede señalar que constituye doctrina de este Tribunal Central contenida, entre otras, en la resolución del recurso de alzada para la unificación de criterio de fecha 28 de septiembre de 2017 (R.G.1516/2017), que de optar por el régimen de diferimiento previsto en el artículo 167.Dos de la Ley del IVA, se entiende 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 sin haberse consignado cantidad alguna en la casilla 77 de la misma, sin perjuicio del derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dichas cuotas. Es decir en aquellos supuestos en los que resulte aplicable el régimen del IVA diferido a la importación, la falta de inclusión de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana en la declaración-liquidación correspondiente del 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.

Este criterio ha sido compartido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, siendo relevante la Sentencia de fecha 23 de diciembre de 2019 en el recurso 599/2018, donde confirmando nuestra Resolución de fecha 26 de abril de 2018 en el recurso 00/06856/2015, y citando otra Sentencia de 2 de diciembre de 2019 con idéntico criterio, el órgano jurisdiccional señala en su Fundamento de Derecho TERCERO:

"TERCERO: Este Tribunal ya se ha pronunciado sobre el momento de inicio del período ejecutivo en los casos de diferimiento IVA a la importación en sentencia de 2 diciembre 2019. En ella se dice que: "El TEAC parte de la doctrina que anteriormente había sentado que dice que: "...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."

El art. 74 Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece:

"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 tenga un período 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 período 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 de este Reglamento. En el supuesto 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. Tratándose de sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, se incluirá en su totalidad en una declaración-liquidación que presenten ante la Administración del Estado en el modelo, lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Función Pública."

Como se puede apreciar existen dos momentos para efectuar el pago, y en el caso que no ocupa se escogió el diferimiento del ingreso.

Y la Disposición adicional octava dice:

"Recaudación en período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación.

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

En consecuencia, hay que entender que con independencia del resultado de la liquidación, ya sea a ingresar o a devolver, el período ejecutivo se inicia 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 el presente caso, y así se reconoce por el actor, se presentó declaración liquidación del IVA a la importación en fecha 17 abril 2015, habiéndose optado por el diferimiento del ingreso.

El recurrente manifiesta que advirtió un error en esa declaración de la cuota del IVA y procedió a rectificarla mediante una complementaria que presentó el 20 mayo 2015. Por su parte, la actora abonó De cualquiera de las maneras, lo que se aprecia es que si el plazo voluntario de pago concluía el 21 abril 2015 y hasta el 20 mayo 2019 no advirtió el error y procedió al ingreso, es obvio que se había iniciado el período ejecutivo, y se había iniciado con arreglo a la DA8ª Reglamento del IVA y con arreglo al art. 161 LGT.

Y estamos ante una deuda tributaria concreta, formulándose una declaración-liquidación incorrecta, o lo que es lo mismo, no se incluyó la totalidad de la cuota IVA a la importación, cierto que de manera errónea o por descuido y por ello pudo presentar una complementaria con la rectificación correspondiente, pero fuera del plazo voluntario del pago. Y no es obstáculo, como dice el TEAC, a ese inicio del período ejecutivo que luego pueda deducirse el IVA o compensarlo que es uno de los argumentos vertidos en la demanda, la inexistencia de perjuicio económico a la Hacienda Pública. Pero es que con independencia a los futuros cálculos que se puedan efectuar para compensar o deducir la cuota de IVA, esa cuota de IVA a la importación debe incluirse en la declaración-liquidación al haber optado por el diferimiento de su pago y es una cuota liquidada, esto es, una deuda tributaria. Por eso, la no inclusión de la cuota de IVA a la importación en la declaración / liquidación significa impago, con independencia de que el obligado tributario tuviera derecho a la deducción o compensación de dicha cuota a posteriori.

En la deuda tributaria diferida, el pago debe 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, Y se debe incluir la cuota del IVA a la importación. En este caso, se incluyó la cuota de IVA, pero era incorrecta, era menor a la que correspondía. Y al no incluirse la totalidad de la cuota del IVA en la declaración/ liquidación correspondiente, no se produce el pago en el plazo establecido por la norma, lo que supone el inicio del período ejecutivo que lleva un recargo del 5%.

Todo ello, es consecuencia como queda dicho del inicio del período ejecutivo ex lege que comienza a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la Ley 58/2003, en aquellas deudas liquidadas por la Administración, y efectivamente, como establece el artículo 28 del R.D. 1620/2005, cuando se inicia el procedimiento de apremio, es al día siguiente de haber transcurrido el plazo para pagar en voluntario, y en el presente caso, como queda dicho el plazo en voluntaria termina el día 21 de abril de 2015.

En definitiva, las deudas tributarias no ingresadas en período voluntario, se exigirán mediante procedimiento administrativo de apremio, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria y, como queda dicho, el ingreso se realizó fuera de ese período voluntario de pago, y lo que se exige en vía de apremio no es el importe del principal de la deuda sino el llamado recargo ejecutivo por haberse efectuado dicho pago después de transcurrido el plazo de ingreso voluntario.

Por consiguiente, procede la desestimación del presente recurso contencioso administrativo y por aplicación del art. 139 LJCA se imponen las costas a la parte actora."

En el mismo sentido también se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en sentencias de 27 de septiembre de 2018 (recurso nº 847/18) y 8 de octubre de 2018 (Recurso nº 899/18).

Quinto.

En relación con el inicio del período ejecutivo a que nos venimos refiriendo, alega la reclamante que no procede ya que, al tener derecho a la deducción total del IVA, no nace la deuda tributaria por el IVA a la importación al compensarse ambas magnitudes, el IVA que resultaría exigible por la Aduana y el IVA soportado deducible.

Sobre este punto se ha pronunciado igualmente este Tribunal en la resolución de 28 de septiembre de 2017 anteriormente citada, en la que no se comparte la postura mantenida por el Tribunal de instancia (Tribunal

Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana), coincidente con la ahora sostenida por la reclamante, y en relación con lo cual se señalaba lo siguiente:

"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 consiguiente, cabe concluir que el régimen de opción por el diferimiento a que nos venimos refiriendo se centra exclusivamente en las cuotas de IVA devengadas como consecuencia de las importaciones realizadas y que son liquidadas por la Administración Tributaria, de forma que el sujeto pasivo puede escoger por efectuar el ingreso de las mismas en el momento de ser liquidada la correspondiente deuda aduanera o bien proceder a su pago mediante la inclusión del importe de las cuotas así liquidadas en la declaración-liquidación del período impositivo en que se efectúen las importaciones. De optar por el régimen del artículo 167.Dos de la Ley del IVA, la deuda por el IVA devengado a la importación liquidada por la Aduana es exigible, como ya se expuso, desde el vencimiento del plazo voluntario de ingreso de la autoliquidación correspondiente al período en que la citada importación se realizó. Lo anterior se entiende sin perjuicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las operaciones de importación que se regirá por las normas reguladoras del régimen general de deducciones recogidas en el Título VIII, Capítulo I de la Ley del IVA.

En efecto, una cosa es lo relativo al pago del IVA devengado, liquidado por la Aduana, como consecuencia de la importación, en relación con el que podrá optarse por alguna de las vías de pago anteriormente descritas, y otra distinta es el derecho a deducir las cuotas soportadas por dicha operación, derecho al que será aplicable los requisitos legalmente establecidos para su ejercicio y, en particular, lo dispuesto en relación con el mismo en el artículo 99 de la Ley del IVA según el cual:

"Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

(...)

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

(...);."

A ello se ha referido este TEAC en la precitada resolución de 28 de septiembre de 2017, señalando que de la norma reguladora del régimen de opción por el IVA diferido a la importación, transcrita en los fundamentos de Derecho anteriores de la presente resolución, se infiere con nitidez lo siguiente:

· 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.

En virtud de lo anterior, siendo aplicable el régimen de diferimiento a la importación, la no inclusión de las cuotas liquidadas por la Aduana en la autoliquidación correspondiente en los términos anteriormente expuestos determinará el impago de dichas cuotas en período voluntario con el consiguiente inicio del período ejecutivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 161 de la LGT y Disposición Adicional 8ª del Reglamento del IVA, y el devengo de los recargos a que se refiere el artículo 28 de la LGT, sin que sea sostenible el argumento de la reclamante de considerar que la no inclusión en su autoliquidación de un IVA devengado en un determinado mes no supone que exista deuda alguna, alegando la circunstancia de ser tal IVA deducible, pues como se ha visto una cosa es la OBLIGACION de pago de un IVA que se debe ingresar (mediante su inclusión en la casilla 77 de su autoliquidación), y otra muy diferente es el DERECHO a deducir las cuotas de IVA que tengan el carácter de deducibles.

En el mismo sentido se han pronunciado la Audiencia Nacional y el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en las sentencias a las que se ha hecho referencia en el fundamento de Derecho anterior de la presente resolución.

Sexto.

Alega la reclamante la similitud del caso planteado con el supuesto de regularización administrativa en situaciones de inversión del sujeto pasivo del que conoce el TEAC en su resolución de fecha 20 de octubre de 2016 (R.G. 5347/2013), debiendo admitirse, en consecuencia, la deducción de las cuotas de IVA a la importación resultando nula la deuda tributaria.

Confunde la interesada el concepto autoliquidación con el de regularización íntegra, pues dicha situación en el ámbito del IVA tiene lugar cuando iniciado por la Administración tributaria un procedimiento de comprobación de la situación tributaria del obligado, la Administración junto con la liquidación de las cuotas devengadas no declaradas o declaradas incorrectamente por el interesado, debe permitir en dicha regularización administrativa la deducción de aquellas cuotas que tengan el carácter de deducibles.

Pero nada de lo anterior ocurre en el presente caso, pues la interesada ha procedido a presentar una autoliquidación, es decir, habiendo realizado ella misma las operaciones para determinar la cantidad a ingresar o devolver, todo ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 120.1 de la LGT que dispone:

"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."

Es decir, tal y como se ha explicado en los fundamentos de Derecho precedentes, la casilla 77 de la autoliquidación de IVA es un mecanismo de PAGO de una deuda por IVA a la Importación ya liquidada por la Aduana, y que a solicitud del interesado, se difiere su pago mediante la inclusión en su autoliquidación del IVA del mes, por lo que si la interesada no incluye en su autoliquidación el total de las liquidaciones aduaneras por IVA a la importación liquidadas por la Aduana en el mes que corresponda, simple y llanamente no las ha pagado, entendiéndose que el importe consignado por la interesada en la susodicha casilla 77 se corresponde con las deudas que está pagando, hasta el referido importe. A estos efectos habrá de estarse a lo dispuesto en la Disposición Adicional Octava del Reglamento del IVA según la cual "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.". Y a aquella parte que no "alcance" el importe no incluido en la susodicha casilla 77 respecto al IVA liquidado por la Aduana, y que serán el resto de las liquidaciones no comprendidas en el apartado anterior, se entienden no pagadas, por lo que se inicia para ellas el período ejecutivo al día siguiente del vencimiento de la fecha de pago de la autoliquidación. No obsta a lo anterior el derecho que asiste a la interesada para deducir las cuotas de IVA a la importación soportadas con arreglo a lo previsto al efecto en la Ley del IVA.

Séptimo.

Por otra parte, el caso aquí enjuiciado tampoco encaja con el principio general existente en nuestro ordenamiento jurídico que proscribe la existencia de enriquecimiento injusto, siendo así que la abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo ha señalado los requisitos necesarios para la existencia de dicha figura:

1. El enriquecimiento: La noción de enriquecimiento puede identificarse con cualquier acto o hecho que genera un incremento patrimonial para el enriquecido o, lo que es lo mismo, un aumento del valor de su patrimonio.

Puede consistir tanto en un incremento patrimonial como en la evitación de una disminución por el concepto de daños o de gasto.

Puede consistir tanto en un incremento patrimonial por la adquisición de la propiedad de una cosa (o la posesión de una cosa fructífera), la desaparición o disminución de una deuda, la adquisición o generación de un derecho de crédito,...

2. La inexistencia de causa. Se trata de que no exista hecho, acto o situación alguna que justifique el desplazamiento patrimonial; una razón de ser que, además de ser lícita, lo justifique.

3. El empobrecimiento. La noción de empobrecimiento representa la contrafigura del enriquecimiento antes analizado. Se trata de que el enriquecimiento injusto se produzca precisamente a costa del patrimonio del desfavorecido (puede bastar que la acción del enriquecido haya comportado la falta de incremento de los elementos patrimoniales del empobrecido, así, no es necesario que el patrimonio del mismo haya sido dañado de forma negativa. Debe haber una relación causal.

4. La relación de causalidad. El empobrecimiento de una de las partes y el enriquecimiento de la otra deben encontrarse estrechamente interconectados o ser entre sí interdependientes, como la jurisprudencia exige reiteradamente.

En general, y dentro del ámbito tributario, nuestro Tribunal Supremo ha entendido que existe enriquecimiento injusto de la Administración en aquellos casos en los que pretende percibir duplicadamente el tributo.

Así, en lo relativo a los impuestos que gravan la imposición personal, tales como IRPF, IRNR o IS, según la doctrina del Tribunal Supremo, el enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública podría producirse en aquellos supuestos en los que al obligado a retener, la Administración le practica liquidación por las retenciones no ingresadas o que se debieron de retener e ingresar, y al mismo tiempo no se permite la deducción de tales cuotas liquidadas en su tributación personal a aquel sujeto que generó la obligación de retención de sus rentas. Así mismo, y en base al mismo principio, tampoco procedería la practica de liquidación al obligado a retener en aquellos casos en los que el obligado a soportar la retención ya ha procedido a declarar las rentas respecto de las que no se había practicado retención, pudiendo citarse Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 28-06-2013 (Rec. 3247/2010) y de 16/07/2008 (cas. 398/2004).

En el ámbito del IVA, el enriquecimiento injusto se puede producir, entre otros supuestos, cuando a un sujeto pasivo se le liquida el Impuesto por aquellas cuotas no autoliquidadas que debió repercutir o no repercutió correctamente, y al mismo tiempo no se le permite la deducción de cuotas que, efectivamente soportadas, no fueron incluidas por el mismo en el momento en que practicó la autoliquidación del impuesto.

Sin embargo, en el presente caso no concurre tal circunstancia, pues la obligada tributaria no incluyó en su autoliquidación el importe de las cuotas de IVA a la Importación liquidadas por la Aduana, y por ello, no las ingresó, sin que la Administración al exigir "ex lege" el recargo de apremio que proceda, esté provocando un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública, ya que ésta no restringe el derecho de la interesada a deducir dichas cuotas de IVA liquidadas por la Aduana, que solo a ella corresponde ejercerlo siempre que cumpla con todos los requisitos legales para practicar tal deducción, y en cuanto al requisito temporal, dentro del plazo de cuatro años, pues si en dicho plazo no se produjera la deducción, caducaría su derecho, sin que pudiera alegarse por ello el enriquecimiento injusto de la Administración, tal como ha configurado en su jurisprudencia el Tribunal Supremo, pudiendo citarse la Sentencia de fecha 17 de marzo de 2016, en el recurso de casación 2501/2014, confirmando el criterio de la resolución de este TEAC de 20 de septiembre de 2012 (R.G. 05371/2010).

Estos criterios han sido igualmente establecidos por este Tribunal Central en su resolución de fecha 16 de febrero de 2021 (R.G. 0426/2018).

Octavo.

Sentado lo anterior, en el presente caso, según se ha puesto de manifiesto en los antecedentes fácticos y fundamentos de Derecho previos, la reclamante, acogida al régimen de diferimiento a la importación, efectuó importaciones en el mes de septiembre de 2017 no incluyendo el IVA liquidado consecuencia de las mismas en la autoliquidación correspondiente a dicho período impositivo. Resulta, pues, que en el caso analizado las cuotas de IVA liquidadas por la Aduana no fueron ingresadas ni, por tanto, recaudadas en el plazo voluntario a que se refiere el artículo 160 de la LGT según el cual:

"1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse:

a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley.

b) En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio."

Consecuencia inmediata de ello es el inicio del período ejecutivo de recaudación tal y como establece la Disposición Adicional 8ª del Reglamento del IVA. En el mismo sentido, establece el artículo 161 de la LGT:

"1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio."

Por su parte, en relación con los recargos del período ejecutivo, el artículo 28 de la LGT señala que:

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

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

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

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

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

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

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

6. No se devengarán los recargos del período ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa."

Siendo esto así, la Administración, al no efectuar la reclamante el pago de la deuda liquidada por la Aduana por las importaciones de septiembre de 2017 en período voluntario de pago, inició el cobro de la misma por el procedimiento de apremio, tal y como prevé el artículo 161.3 de la LGT, notificando al efecto el 27 de noviembre de 2017 la providencia de apremio con el contenido referido en el artículo 167 de la citada Ley. Ante ello, la reclamante, el 28 de noviembre de 2017, presentó la rectificación de la autoliquidación del IVA de septiembre de 2017 para incluir, entre otras magnitudes, las cuotas de IVA liquidadas por la Aduana y no pagadas.

En este sentido, conviene poner de manifiesto que este TEAC ha admitido la posibilidad de proceder a la presentación de una autoliquidación complementaria una vez iniciado el período ejecutivo al que alude la Disposición Adicional 8ª del Reglamento del IVA, 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, antes de la notificación de la providencia de apremio.

Así, en la resolución de fecha 18 de junio de 2020 (R.G. 2652/2019), dictada consecuencia de un recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), al tiempo que se reitera el criterio de que 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, se reconoce como 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.

No obstante lo anterior, en el presente supuesto, con carácter previo a la rectificación de la autoliquidación para incluir por la reclamante, en la casilla 77, las cuotas liquidadas por la Aduana no consignadas en la autoliquidación del IVA del mes de septiembre de 2017 cuyo plazo de ingreso había concluido, le fueron notificadas las providencias de apremio correspondientes a la deuda de IVA a la importación. Por su parte, la reclamante procedió al pago de dicha deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido procedente en virtud de lo establecido en el artículo 28 de la LGT, mediante ingreso de su importe.

Resultando pues que la deuda derivada de las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana a que se refiere el presente caso ha sido saldada mediante ingreso efectuado por la reclamante y en atención a las consideraciones realizadas en los fundamentos de Derecho anteriores en el sentido de que el régimen de diferimiento consiste en efectuar el pago de las cuotas de IVA liquidado por la Aduana mediante su incorporación

en la autoliquidación correspondiente, cabe concluir que no era procedente la rectificación de la autoliquidación del mes de septiembre para incluir unas cuotas de IVA liquidadas y ya pagadas.

A mayor abundamiento, debe señalarse que, de resultar oportuna la rectificación de la autoliquidación del IVA para incluir en la casilla 77 las cuotas de IVA a la importación liquidadas por la Aduana en los supuestos de opción por el régimen de diferimiento, como puede ocurrir en los casos de estar en período voluntario de pago o de no haberse notificado la providencia de apremio, lo que procede por parte del sujeto pasivo es la presentación de una autoliquidación complementaria a tenor del artículo 122 de la LGT y no el inicio de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones conforme al artículo 120.3 de la citada Ley, en la medida en que se trata de efectuar con ello el pago de una deuda tributaria.

Dispone así el artículo 120.3 de la LGT que

"Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

(...).".

Por su parte, el artículo 122 de la LGT establece (el subrayado es de este Tribunal):

"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.

(...).".

En conclusión, este Tribunal coincide con la postura de la Administración al considerar que no es procedente la rectificación de la autoliquidación en este sentido toda vez que la deuda tributaria cuya liquidación se efectuó por la Aduana ya está ingresada, ingreso efectuado por la reclamante a raíz del inicio del período ejecutivo y notificación de las correspondientes providencias de apremio. Por tanto, no resulta necesario incluir el importe de la precitada deuda en la autoliquidación del IVA en la medida en que dicha inclusión tiene como única finalidad proceder al ingreso de la deuda así liquidada y, como se indica, tal deuda ya está pagada.

Noveno.

Por último, la reclamante, mediante la rectificación de la autoliquidación presentada pretende deducirse las cuotas de IVA soportado consecuencia de las importaciones controvertidas, no deducidas en la autoliquidación del mes de septiembre de 2017, una vez vencido el plazo voluntario de presentación de la declaración-liquidación.

En relación con la posibilidad de rectificar autoliquidaciones con la finalidad de incluir en ellas cuotas de IVA soportado deducibles no consignadas originariamente en la declaración-liquidación presentada en el plazo legal previsto al efecto, debe traerse a colación la resolución de este TEAC de fecha 21 de enero de 2016 (R.G. 9637/2015) en la que se reitera el criterio fijado en las resoluciones de 16 de septiembre de 2014 (R.G. 6732/2012) y de 21 de junio de 2011 (R.G. 3102/2009) y se establece lo siguiente:

"Este Tribunal considera que el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en uno u otro período de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en el período impositivo en el que se devengaron, o en los sucesivos períodos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho, tal y como establece el apartado tercero del artículo 99 de la Ley del Impuesto.

De este modo, mediante la autoliquidación (que es la declaración tributaria en virtud de la cual el contribuyente, 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), el obligado tributario opta por ejercitar en el período correspondiente a dicha autoliquidación el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado.

No obstante, la controversia surge cuando con posterioridad a la presentación de la autoliquidación de un período impositivo, y tras la finalización del plazo reglamentario de presentación, el obligado tributario pretende modificar la opción ejercitada en dicha autoliquidación, solicitando la inclusión de mayores cuotas de IVA soportado.

En particular, en el presente supuesto, mediante la solicitud formulada el 20 de marzo de 2012, se pretende modificar las autoliquidaciones de los períodos febrero 2008 a diciembre 2009, así como rectificar la opción efectuada en las mismas de ejercitar el derecho a la deducción de determinadas cuotas de IVA soportado.

De acuerdo con el artículo 119 LGT, "las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración."

Como ha señalado este Tribunal en resolución de fecha 21 de junio de 2011 (R.G.: 00/3102/2009), mencionada anteriormente, si bien el ejercicio de las deducciones de las cuotas del IVA soportadas se puede realizar en el período impositivo en el que las mismas se soportan o en los siguientes, una vez ejercida dicha opción (mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación), la misma no podrá rectificarse con posterioridad, salvo que se efectúe dentro del plazo reglamentario de declaración.

La Audiencia Nacional se ha pronunciado en la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (número de recurso 467/2007) respecto del ejercicio de la opción por parte de un obligado tributario:

QUINTO. Por lo que se refiere a la cuestión controvertida, consistente en determinar si el sujeto pasivo que presentó declaración el 24 de enero de 2003 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 sin hacer uso de la opción a que se refiere la mencionada Disposición Transitoria Tercera puede, no obstante, ejercitarla con posterioridad mediante la presentación de una declaración rectificativa, son dos las cuestiones fundamentales que se suscitan: a) en primer término, si es admisible que este régimen, y no opción, se realice por el sujeto pasivo al margen de la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, como sostiene la demanda o si, por el contrario, se trata de una condición inexcusable y de una auténtica opción; b) en segundo lugar, si la procedencia de la aplicación de este régimen, sustitución del régimen de diferimiento por el de deducción en cuota, está también condicionado al cumplimiento por el sujeto pasivo de los requisitos formales establecidos en el artículo 38 del Reglamento - Real Decreto 537/1997, del Impuesto sobre Sociedades - condición que la recurrente niega.

Por lo que respecta a la primera de tales cuestiones, el razonamiento de la Inspección, ratificado por el TEAC, es irreprochable, nos encontramos ante una auténtica opción que debe ejercitarse por el sujeto pasivo en la correspondiente autoliquidación. En efecto, estima la Sala que lo que pretende la recurrente es obtener una deducción en la cuota íntegra del impuesto respecto de rentas pendientes de integrar por el derogado régimen de diferimiento, pasando por alto un acto propio del que no puede desligarse válidamente sin incurrir en una notable infracción del principio de buena fe, cual es la presentación de su autoliquidación sin practicar en ella los ajustes que son consecuencia de dicha opción, a saber, los aumentos en la base por integración de las rentas diferidas pendientes y la consignación de la correspondiente deducción en cuota por aplicación del art. 36 ter, pretendiendo la obtención de un "beneficio" que no solicitó en su momento, esto es, dentro del trámite adecuado a tal fin, que es la autoliquidación.

Estima la Sala que resulta improcedente relegar el ajuste fiscal pretendido y la consiguiente deducción en cuota a un momento posterior a la declaración tributaria. La demanda se extiende en consideraciones sobre si el acogimiento al régimen fiscal de deducción es o no una opción en sentido tributario propio, con el evidente propósito de, negando que lo sea, dejar abierta casi indefinidamente -en tanto no se cierre por prescripción- la posibilidad, seleccionando a su pura voluntad o interés el momento para ello, de establecer un determinado régimen -acogerse a un determinado beneficio o ventaja- al margen de lo declarado en su día.

Ha de decirse que el debate no debe centrarse, propiamente, en si estamos o no en presencia de una opción -como la tributación conjunta en IRPF, la imputación temporal de rentas, u otros casos- sino que debemos partir de que, a los estrictos efectos que aquí nos ocupan, sí es indudablemente una opción, en tanto que la propia entidad recurrente la ha tratado como tal, en el sentido de que, facultativamente, ha hecho una cosa y la contraria, prueba de singular evidencia de que constituye una facultad para el contribuyente que sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente por el Impuesto y ejercicio de que se trate, pues es en tal acto de conocimiento, y también de voluntad, donde se determina la base imponible (...)

Si es la autoliquidación el acto tributario del contribuyente en que esa base imponible se declara y cuantifica, será en tal momento donde será exigible al contribuyente que pretende acogerse al régimen sustitutivo de deducción en cuota, respecto de las rentas pendientes de integrar por el derogado régimen de diferimiento, que lo manifieste explícitamente, pues la declaración constituye un acto voluntario y libre que desencadena determinados efectos jurídicos que sólo pueden ser revocados o modificados en casos excepcionales y previstos legalmente. (...)"

De acuerdo con lo establecido en el artículo 119.3 LGT, si el obligado tributario hubiera deseado incluir en las autoliquidaciones de los períodos febrero 2008 a diciembre 2009 las cuotas de IVA soportado que en la solicitud de rectificación pretende incorporar, debería haberlo hecho en el momento de presentar dichas autoliquidaciones, pues el plazo de presentación de las autoliquidaciones referidas constituye el período de tiempo en el que podía ejercer la opción de deducir las cuotas de IVA

De este modo, debe concluirse que la deducción de las cuotas de IVA soportado debe efectuarse mediante la presentación de declaración-autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se ejercite el derecho recogido en el artículo 99 LIVA, de forma que no cabe la opción en virtud de la cual el sujeto pasivo pueda elegir un período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración ya haya finalizado, pues debió ejercer, en su caso, el derecho antes de la conclusión de dicho plazo.

Por otro lado, como consecuencia de la existencia de una controversia sobre la procedencia del derecho a deducir respecto de las cuotas de IVA soportado regularizadas, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 100.2º párrafo LIVA, en virtud del cual el plazo de caducidad del derecho a deducir finaliza a los cuatro años desde que la resolución o sentencia que resuelva dicha controversia sea firme.

(...).".

En consecuencia, sin perjuicio de los supuestos de regularización íntegra que en su caso procedan en el seno de unas actuaciones de comprobación tributaria y de las especialidades del ejercicio del derecho a la deducción que para los sujetos pasivos declarados en concurso se preveen en el artículo 99 de la Ley del IVA, la deducción de las cuotas soportadas deducibles no podrá efectuarse respecto a un período impositivo con posterioridad a la finalización del plazo legal establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente a dicho período.

A la vista de todo lo expuesto, deben desestimarse las alegaciones de la reclamante y confirmarse el acuerdo desestimatorio de rectificación de la autoliquidación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.