

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088375

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1639/2022, de 13 de diciembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3084/2021

### SUMARIO:

**IVA. Gestión. Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Régimen especial de diferimiento a que puede optar el importador.** Al introducir bienes procedentes de países extracomunitarios en la aduana, debe satisfacerse, además de aranceles y otros impuestos, el correspondiente IVA a la importación. En la medida en que estos bienes vayan a ser utilizados en una actividad empresarial o profesional, el empresario puede deducirse el IVA pagado. Esta deducción se practica al presentar la correspondiente declaración. En este mecanismo, los importadores asumían un coste financiero, durante el tiempo que transcurre desde que se despachan en la aduana las mercancías importadas hasta que podían practicar la deducción al presentar la correspondiente declaración del IVA. Ciertamente que el régimen especial del art.167.2 Ley IVA no solo incorpora una modalidad diferida, sino que ésta no es de autoliquidación y pago, sino únicamente de este último, puesto que la liquidación -esto es, la determinación por la Administración del *quántum* del IVA a la importación-, ya se efectuó con ocasión del despacho de la mercancía, junto a los derechos arancelarios. La Administración parte aquí de una confusión dogmática frecuente, la de identificar el término del periodo voluntario, o el inicio del periodo ejecutivo, con la vía de apremio, conceptos conexos pero diferenciables entre sí. El periodo ejecutivo, nacido del agotamiento de un plazo, no es sino un acto de constancia y, a la vez, de habilitación a la Administración para que pueda desplegar el ejercicio de la potestad ejecutoria, esto es, de forzar al contribuyente al pago de lo que no ha satisfecho en el periodo voluntario. Nada hay de singular en el régimen de pago tardío de las deudas derivadas del IVA a la importación que afecte a este esquema, una vez precisado que, en la modalidad de pago diferido, lo que se establece en sus disposiciones reguladoras es el momento en que la deuda debe ser satisfecha y, por lo tanto, aquél en que ha finalizado el periodo voluntario. La deuda se liquida en la aduana junto a los derechos arancelarios y luego se puede satisfacer con ocasión de la recepción del documento acreditativo. La omisión o falta de inclusión en la autoliquidación correspondiente de IVA de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, puede determinar el inicio del periodo ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia del recargo de apremio. El periodo ejecutivo no lleva consigo, automáticamente, la providencia de apremio ni su recargo; de otra, que esa respuesta se efectúa sin considerar si el derecho a la deducción de las cuotas liquidadas y soportadas, por su contenido y por el momento en que se hubiera podido ejercitar, afectaría a esta conclusión. El retraso en el cumplimiento del deber de pago, conforme a este esquema, determina la apertura del periodo ejecutivo, pero no necesariamente la vía de apremio, si la deuda, como consta, se ha abonado antes del dictado de la providencia de apremio. Improcedencia de esta y del recargo correspondiente. No por ello deja de estar aquí en juego el principio de neutralidad fiscal en el IVA, verdadero eje de esta modalidad de imposición indirecta armonizada en el seno de la Unión Europea, pues el sujeto pasivo que presenta una declaración tardía pero que, si hubiera sido tempestiva, habría determinado el derecho a la deducción de las cuotas, no puede ser gravado automáticamente con un recargo que, eventualmente, se proyectaría sobre un derecho que habría podido hacer inexistente la cuota ingresada, al haberse compensado o neutralizado con ella, aspecto éste sobre el que no se pronuncia la Administración en ningún momento. [Vid., ATS de 15 de diciembre de 2021, recurso n.º 3084/2021 (NFJ084354) que planteó el recurso de casación]

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 167 y disp. adic. octava.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), arts. 71, 72 y 74.

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

RD 1065/2007 (RGAT), art. 134.

### PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.639/2022

Fecha de sentencia: 13/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3084/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/11/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CANTABRIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3084/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 3084/2021, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia nº 3/2021, de 11 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el recurso nº

323/2019. Ha comparecido como recurrido el procurador don Manuel Álvarez-Buylla y Ballesteros en nombre y representación de la entidad mercantil SANTANDER COATED SOLUTIONS, S.L.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 11 de enero de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Santander Coated Solutions S.L., representada por la Procuradora Doña Beatriz Ruenes Cabrillo, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de fecha 26 de septiembre de 2019, que se anula, así como se anula la providencia de apremio de la deuda A4880118466002110, relativa a la liquidación por IVA-importación, con derecho de la demandante a la devolución de las cantidades abonadas por este concepto y, se condena en costas a la que ha visto rechazadas totalmente sus pretensiones [...]"

#### **Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 9 de marzo de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas los artículos 167.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA); 74.1 y Disposición adicional octava del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 18 de marzo de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado ha comparecido, como recurrente, el 7 de mayo de 2021, y el procurador Sr. Álvarez-Buylla y Ballesteros, como recurrido, lo ha hecho el 27 de mayo de 2021, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

#### **Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 15 de diciembre de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...]Determinar si, en el caso de haberse ejercitado la opción por el régimen diferido de IVA previsto por el artículo 167.2 de la LIVA, la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación correspondiente de IVA de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia del recargo de apremio, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 12 de enero de 2022, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido el artículo 167.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con el artículo 74.1 y la Disposición adicional octava de su Reglamento, y, en su virtud, se solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de 26 de septiembre de 2019 impugnada en la instancia, como la providencia de apremio de la que trae causa [...]"

#### **Cuarto.** *Oposición al recurso de casación.*

El procurador Sr. Álvarez-Buylla y Ballesteros en nombre y representación de Santander Coated Solutions, S.L emplazado como recurrido, presentó escrito de oposición el 2 de marzo de 2022, donde solicita:

"[...] A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esta Sala se declare que la sentencia de instancia no ha infringido el artículo 167.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con el artículo 74.1 y la Disposición adicional octava de su Reglamento, tal y como mantiene la parte contraria, y, en su virtud, se solicita que, con desestimación del recurso, confirme la sentencia recurrida, declarándola ajustadas a derecho [...]"

## **Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 29 de noviembre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

La sentencia impugnada estimó el recurso deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Cantabria, de 26 de septiembre de 2019, que acuerda desestimar la reclamación formulada por Santander Coated Solutions, S.L contra la desestimación, el 9 de enero de 2019, del recurso de reposición formulado frente a la providencia de apremio de la deuda generada por concepto de IVA a la importación, estimación que comprende el derecho de la demandante a la devolución de las cantidades abonadas por este concepto.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, dando respuesta al interrogante planteado al efecto en el auto de admisión si, en el caso aquí concurrente, esto es, el de que se hubiera ejercitado la opción por el régimen diferido de IVA del artículo 167.2 de la LIVA, la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación de IVA de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia del recargo de apremio, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

### **Segundo.** *Relato fáctico proporcionado en el auto de admisión, sobre hechos que no han sido objeto de controversia.*

El auto de admisión refleja los hechos y antecedentes, en lo que fueron determinantes de la providencia de apremio, que es el acto administrativo impugnado en la instancia, del que dimana esta casación:

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos aceptados en la resolución impugnada, nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

En el origen de la litis se encuentra la providencia de apremio de deuda por liquidación notificada en fecha 18 de julio de 2018, correspondiente al IVA por importación practicada por la Aduana. Este recargo se giró porque la cuota de IVA a la importación (por importe de 28.277,29 euros), se incluyó por la obligada en la declaración correspondiente al mes de agosto 2018, mientras que la Administración considera que debió incluirse en la declaración correspondiente al mes de julio de 2018.

Frente a la misma, la entidad hoy recurrida formuló recurso de reposición, que fue desestimado, y reclamación económico-administrativa, que fue resuelta por resolución de fecha 26 de septiembre de 2019, también en sentido desestimatorio.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta resolución, el mismo fue estimado por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 11 de enero de 2021 con fundamento en que, aunque no hay controversia en que el ingreso se hizo de forma tardía, pues debió haberse incluido en la liquidación del mes de julio de 2018, tuvo lugar con anterioridad a la emisión de la providencia de apremio, y es necesario tomar en consideración que de haberse incluido en la declaración de julio, tal y como procedía, hubiera generado el derecho a la devolución, con lo que el ingreso extemporáneo produjo un perjuicio a la obligada que, no obstante, podría ser subsanado mediante una solicitud de rectificación de las liquidaciones de julio y agosto. Así las cosas, considera la sala de instancia que se incurre en una "infracción formal, del momento temporal en que dicho IVA podía ser deducido" (sic), que no justifica la imposición del recargo controvertido, que considera desproporcionado.

Continúa su razonamiento sosteniendo que "(n)o se cumplen, en el caso que nos ocupa, los fines institucionales para los que está prevista imposición del recargo por declaración extemporánea, ni afecta al bien jurídico que se trata de proteger, pues si el fundamento de éste es el de desincentivar el retraso de las obligaciones tributarias, de forma equivalente, estimular cumplimiento espontáneo anterior al requerimiento de la Administración, lo que debe ser suficiente para excluir el recargo como respuesta del ordenamiento jurídico frente a la demora producida.

Por último, interesa resaltar la inexistencia de requerimiento previo que impide, en este supuesto demora en la inclusión en la declaración del IVA, imposición de una sanción, y ello porque según el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria, considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente reconocimiento, comprobación, inspección, aseguramiento liquidación de la deuda tributaria, y aquí no existe" (F. J. Tercero).

### **Tercero.** Normas que deberán ser interpretadas.

1. Dispone el artículo 167.2 LIVA, en la redacción aplicable *ratione temporis* al caso de autos, dada por Ley 28/2014, de 27 de noviembre, lo siguiente:

"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 RIVA, en la redacción aplicable, dada por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre (en su artículo 1.19), invocado asimismo por la administración recurrente, establece:

"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 (...)"

Debe transcribirse, a continuación, lo dispuesto en la Disposición adicional octava RIVA, que determina el momento del inicio del periodo ejecutivo en el caso de que se opte por el sistema de diferimiento contemplado en el precepto inmediatamente anterior:

"El período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, para aquellos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del 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."

Merece recordarse la dicción del artículo 28 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ["LGT "], en cuanto que dispone que:

"(l)os recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta Ley".

Por último, ha de traerse a colación el artículo 134.2 del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección, a fin de determinar el momento en que se entiende practicada la liquidación, extremo que considera de suma relevancia la recurrente. Dispone este precepto:

"(s)in perjuicio de lo establecido en los apartados 4 y 5 siguientes, cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, no tome en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías".

**Tercero.** *Los razonamientos expresados en la sentencia impugnada, conducentes a su fallo desestimatorio.*

La sentencia impugnada en casación, de la Sala de este orden jurisdiccional del TSJ de Cantabria, señala en fundamento de su fallo estimatorio del recurso contencioso-administrativo examinado lo siguiente:

"[...] PRIMERO.- Es objeto del presente recurso la Providencia de Apremio de deuda por liquidación notificada en fecha 18 de julio de 2018, correspondiente al IVA por importación practicada por la Aduana.

"[...] La controversia surge porque la cuota de IVA a la importación (por importe de 28.277,29 euros), se incluyó por la demandante en la declaración correspondiente a la mensualidad del mes de agosto de 2018, mientras que la Administración considera que se debió incluir en la declaración correspondiente a la mensualidad del mes de julio de 2018, razón por lo que la Administración giró una liquidación por el recargo.

A esta actuación se opone el demandante alegando en primer lugar, que el recargo girado es improcedente porque realizó el ingreso antes de que se girase la providencia de apremio. Alega que el importe por IVA a la importación se ingresó en fecha 1 de octubre de 2018 a las 14,15 horas, y la Providencia de Apremio se giró y notificó a la demandante, en fecha 1 de octubre de 2018 a las 17,20 horas. Cita en su apoyo el criterio ya fijado por otros Tribunales como el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, citando las sentencias de 20 de septiembre de 2018 y 15 de enero de 2019. De forma subsidiaria defiende que el recargo debería fijarse en el 5%.

Por su parte, la Administración, en su escrito de contestación a la demanda, parte de la obligación que tenía el administrado de consignar la cuota devengada del IVA a la importación en el mes al que corresponde las operaciones de importación, que en este caso corresponde con la liquidación de julio 2018 (haciendo constar en la casilla 77 del modelo 322 correspondiente al IVA a la importación liquidado por la aduana pendiente de ingreso). Por no haberlo hecho, alega que procede, el inicio del procedimiento administrativo de apremio y el recargo.

Segundo.

Como es sabido, al introducir bienes procedentes de países extracomunitarios en la aduana, debe satisfacerse, además de aranceles y otros impuestos, el correspondiente IVA a la importación. En la medida en que estos bienes vayan a ser utilizados en una actividad empresarial o profesional, el empresario puede deducirse el IVA pagado. Esta deducción se practica al presentar la correspondiente declaración.

En este mecanismo, los importadores asumían un coste financiero, durante el tiempo que transcurre desde que se despachan en la aduana las mercancías importadas hasta que podían practicar la deducción al presentar la correspondiente declaración del IVA.

A partir del 1 de enero de 2015, se introduce un nuevo régimen que modifica el procedimiento de ingreso del IVA a la importación, sistema que habilita a las empresas importadoras a incluir las cuotas de IVA devengadas por las importaciones en sus autoliquidaciones del Impuesto, sin necesidad de anticipar el ingreso del IVA ante la aduana. La cuota de IVA seguirá liquidándose en la aduana pero su pago se pospondrá al momento de presentar la declaración del Impuesto.

Es decir, el contribuyente tiene 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. Si no se produce, es decir, de omitirse la declaración de la cuota de IVA a la importación se genera la posibilidad de su exigencia en vía ejecutiva, y así la Disp. Adicional 8ª del RD 1624/1992, permite a la Administración iniciar el período ejecutivo.

El régimen de diferimiento está previsto en el art. 167. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por el artículo 1.37 de Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y en el art. 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en la redacción dada por el artículo 1.19 del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, siendo incontrovertido que la mercantil demandante está acogida a este régimen de diferimiento y con este premisa debemos analizar el recurso formulado frente a la providencia de apremio.

Tercero.

En el caso de autos, la controversia suscitada es de carácter jurídico pues los elementos fácticos de la misma resultan incontrovertidos.

Consta que la mercantil está incluida en el régimen diferido, y que Santander Coated Solutions S.L., incluyó la liquidación notificada en fecha 18 de julio de 2018, correspondiente al IVA por importación practicada por la Aduana, en el mes de agosto de 2018. Por tanto, la primera conclusión es que se realiza un ingreso tardío, siendo obvio que debió incluirse en la liquidación del mes de julio de 2018.

La cuestión se limita a analizar las consecuencias de la inclusión tardía de la cuota devengada del IVA a la importación.

Consta que, tras la inclusión y deducción, el importe por IVA a la importación se ingresó antes de que se emitiera providencia de apremio que se notificó después. En concreto, se ingresó en fecha 1 de octubre de 2018 a las 14,15 horas, mientras que la Providencia de Apremio se giró y notificó a la demandante, en fecha 1 de octubre de 2018 a las 17,20 horas.

La sucesión de actuaciones referidas determina que para poder ser exigida en vía de apremio debe existir una deuda a la que apremiar, es decir, que no ha sido pagada con ocasión de la declaración-liquidación. A tal efecto establece el art. 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos y se le requerirá para que efectúe el pago.

La demandante discute la imposición de recargo de apremio que considera indebido, y toma como premisa que, de haber incluido la cuota en la declaración del mes de julio de 2018, como pretende la Administración, hubiera resultado deducible en su totalidad y por tanto no existiría deuda alguna. Al haberlo incluido en la declaración del mes de agosto de 2018, la cantidad a abonar en concepto de IVA disminuyó y la cantidad fue ingresada antes de que le fuera notificada la providencia de apremio.

Reconoce la Administración que "la inclusión como IVA devengado en el periodo 08 ...ha producido un perjuicio a la entidad", perjuicio que tiene la opción de subsanar solicitando rectificación de las declaraciones de julio y agosto.

De esta manera, de haberla incluido, como procedía, en la declaración de julio, hubiera generado, como indica la resolución del TEAR, derecho a devolución. Y por haberla incluido en la declaración de agosto deduce la cantidad a ingresar. Resulta evidente que la infracción formal, del momento temporal en que dicho IVA podía ser deducido, no justifica la imposición del recargo discutido, que no parece lógico ni proporcionado.

El principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario ( artículo 3 de la LGT ) y, sobre todo, razones de justicia material, exigen la anulación del recargo liquidado. El principio de proporcionalidad expresa, entre otras cosas, la necesidad de una adecuación o armonía entre el fin de interés público que se persiga y los medios que se empleen para alcanzarlo. Dicho principio es esencial en el Estado social de Derecho ( artículo 1.1 de la Constitución Española ), con un relieve constitucional que se manifiesta especialmente en el ámbito de las intervenciones públicas en la esfera de los particulares ( STS de 14 de julio de 2000 y de 3 de junio 1992 ).

Por otra parte, el principio de proporcionalidad se incardina en lo que se ha denominado "justificación teleológica". En nuestro caso, la finalidad del recargo es estimular el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales y, por ende, aplicar un gravamen de mayor intensidad cuanto mayor también sea la tardanza en el cumplimiento de ese deber, y de esta finalidad claramente aparece desvinculado el recargo liquidado también en este caso.

No se cumplen, en el caso que nos ocupa, los fines institucionales para los que está prevista la imposición del recargo por declaración extemporánea, ni afecta al bien jurídico que se trata de proteger, pues si el fundamento de éste es el de desincentivar el retraso de las obligaciones tributarias, de forma equivalente, estimular el cumplimiento espontáneo anterior al requerimiento de la Administración, lo que debe ser suficiente para excluir el recargo como respuesta del ordenamiento jurídico frente a la demora producida.

Por último, interesa resaltar la inexistencia de requerimiento previo que impide, en este supuesto de demora en la inclusión en la declaración del IVA, la imposición de una sanción, y ello porque según el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria , se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, y aquí no existe [...].

Cuarto.

Examen por la Sala de las cuestiones que son objeto de debate casacional.

Atendiendo a los razonamientos expresados por la Sala de esta jurisdicción de Cantabria, asiste la razón a ésta en la resolución impugnada, si bien hemos de matizar la corrección de la totalidad de sus fundamentos jurídicos. Esto es, en otras palabras, atendido al denominado efecto útil de la casación, podemos anticipar que la sentencia

es conforme al ordenamiento jurídico, pues acierta en el fallo. Las razones que consideramos procedentes son las siguiente:

a) Conviene no olvidar que la actuación administrativa que se impugna aquí es una providencia de apremio y, consiguientemente, el recargo impuesto del 10 por 100. Según señala la sentencia recurrida, con valor de hecho probado -y no contradicho en sede casacional por la Administración- el pago del IVA a la importación, si bien tardío, se produjo antes de comunicarse a su destinatario la providencia de apremio con lo que, en rigor, no habría deuda tributaria. Así lo expresa la sentencia en el fundamento jurídico tercero:

"[...] Consta que, tras la inclusión y deducción, el importe por IVA a la importación se ingresó antes de que se emitiera providencia de apremio que se notificó después. En concreto, se ingresó en fecha 1 de octubre de 2018 a las 14,15 horas, mientras que la Providencia de Apremio se giró y notificó a la demandante, en fecha 1 de octubre de 2018 a las 17,20 horas.

La sucesión de actuaciones referidas determina que para poder ser exigida en vía de apremio debe existir una deuda a la que apremiar, es decir, que no ha sido pagada con ocasión de la declaración-liquidación. A tal efecto establece el art. 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos y se le requerirá para que efectúe el pago [...]"

b) El régimen opcional del art. 167 de la Ley del IVA -LIVA-, relativo a la modalidad especial de declaración y pago en el IVA a la importación, determinaba que el pago debía realizarse con ocasión de la declaración correspondiente a julio de 2018, cuando en realidad se llevó a cabo -tardíamente- en la presentada respecto al mes de agosto, el 1 de octubre de 2018. Pero si se hubiera declarado en julio, tal suma abonada en concepto de IVA, en la tesis del recurrente, se habría compensado con el derecho a la deducción, neutralizando el signo de la deuda y haciendo innecesaria la providencia de apremio.

c) Sin embargo, la razón determinante de la improcedencia de la providencia de apremio no guarda relación, más que, si acaso, indirecta, con el caso debatido, esto es, con el eventual derecho a la deducción de la cuota soportada -y liquidada-, que consideramos ajeno, en el sentido de imprejugado, para la resolución de este caso. Ciertamente el régimen especial del artículo 167.2 LIVA, como expone con acierto la Administración, no solo incorpora una modalidad diferida, sino que ésta no es de autoliquidación y pago, sino únicamente de este último, puesto que la liquidación -esto es, la determinación por la Administración del quántum del IVA a la importación-, ya se efectuó con ocasión del despacho de la mercancía, junto a los derechos arancelarios.

d) El régimen especial del art. 167 LIVA, por tanto, lo que determina es un diferimiento en el pago de la deuda por IVA a la importación que ya había sido liquidado por la autoridad aduanera.

A partir de este punto, no cabe inferir consecuencia alguna más gravosa para el contribuyente que incumple un plazo de ingreso de cualquier tributo que al que lo haga, específicamente, en concepto de IVA a la importación.

e) La Administración parte aquí de una confusión dogmática frecuente, la de identificar el término del periodo voluntario, o el inicio del periodo ejecutivo, con la vía de apremio, conceptos conexos pero diferenciables entre sí. El periodo ejecutivo, nacido del agotamiento de un plazo, no es sino un acto de constancia y, a la vez, de habilitación a la Administración para que pueda desplegar el ejercicio de la potestad ejecutoria, esto es, de forzar al contribuyente al pago de lo que no ha satisfecho en el periodo voluntario.

f) Debe transcribirse, a continuación, al respecto, lo dispuesto en la disposición adicional octava del RIVA, que ha sido mencionada más arriba, que determina el momento del inicio del periodo ejecutivo en el caso -específico- de que se opte por el sistema de diferimiento en el pago del art. 167.2 LIVA:

"[...] El período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, para aquellos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del 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 [...]"

Dicha disposición reglamentaria no añade nada nuevo y distinto al régimen de ejecución de los actos administrativos. En tales circunstancias, el periodo ejecutivo, conforme a lo establecido en el artículo 160.2.b) de la LGT, no está reñido, ni es incompatible con el cumplimiento espontáneo -tardío o fuera de plazo- de las obligaciones fiscales. Según dispone el expresado precepto:

"[...] 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 [...]."

g) Nada hay de singular en el régimen de pago tardío de las deudas derivadas del IVA a la importación que afecte a este esquema, una vez precisado que, en la modalidad de pago diferido, lo que se establece en sus disposiciones reguladoras es el momento en que la deuda debe ser satisfecha y, por lo tanto, aquél en que ha finalizado el periodo voluntario. Tal precepto es compatible y plenamente armónico con lo que prescribe el artículo 167 LGT, acerca de las providencias de apremio.

"[...] Artículo 167. *Iniciación del procedimiento de apremio.*

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

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

h) En definitiva, la providencia de apremio sólo es posible para dar cauce al cobro forzoso de la deuda pendiente, no de aquellas ya pagadas, incluso fuera del periodo voluntario, como con toda claridad lo asevera el artículo 28 LGT:

"[...] Artículo 28. *Recargos del período ejecutivo.*

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

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

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

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

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

No reseñamos ahora este precepto para resaltar la naturaleza del recargo que sería procedente, sino con la finalidad de recordar que la providencia de apremio, y el recargo correspondiente, solo será posible y legítima cuando no se haya satisfecho la deuda tributaria antes de la notificación de aquélla, como ha sido el caso, según señala la Sala de instancia como hecho intangible en casación, pues la sentencia revela que el pago -debemos entender que íntegro y concordante con el objeto de la deuda- se efectuó fuera del periodo voluntario, pero horas antes de la notificación de la providencia de apremio.

i) Ésta, obviamente, deviene inútil por completo, pues su objeto legal es desencadenar la acción ejecutiva para obtener el pago completo de la deuda insatisfecha, y pierde por completo su razón de ser cuando no hay deuda alguna que apremiar. A tal efecto, no solo es indiferente la causa en virtud del cual se dictó la providencia de apremio sin verificar -conforme a las elementales exigencias de buena administración, que la deuda ya había sido abonada- sino también la naturaleza u origen de la deuda tributaria abonada. Tales hechos, es decir, el momento del pago y la integridad con que se efectúa, no han sido controvertidos por la Administración.

j) Por lo tanto, al margen de toda otra consideración, debemos declarar que no ha lugar al recurso de casación planteado por el Abogado del Estado, pues la providencia de apremio fue correctamente anulada por la Sala de instancia, aunque el razonamiento determinante de su nulidad vaya más allá de lo necesario para declararla, ya que habría bastado con verificar el pago de la deuda en concepto de IVA a la importación -tardío, por equivocación en el periodo en que debió ser satisfecha- para considerar nula la providencia de apremio y su recargo inherente.

k) En definitiva, no es necesario establecer en este caso doctrina específica sobre el derecho a la deducción de las cuotas ingresadas -que se deja al margen de esta controversia- y su influencia en el régimen de abono de

deudas liquidadas en aduana en virtud del acogimiento del interesado a la modalidad especial del art. 167.2 LIVA pues, por más interés que en un plano conceptual o dogmático pudiera tener la respuesta a tal pregunta del auto de admisión, lo cierto es que la resolución del recurso de casación, con mantenimiento de la sentencia de instancia, puede efectuarse prescindiendo de su análisis, por las razones que se han expuesto.

l) En otras palabras, se responde a la pregunta formulada en el sentido de que la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación correspondiente de IVA de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia del recargo de apremio. Sobre tal cuestión no hay, en puridad, discordia, puesto que, efectivamente, la pregunta merece una respuesta afirmativa, pero tomando en consideración, de un lado, que el período ejecutivo no lleva consigo, automáticamente, la providencia de apremio ni su recargo; de otra, que esa respuesta se efectúa sin considerar si el derecho a la deducción de las cuotas liquidadas y soportadas, por su contenido y por el momento en que se hubiera podido ejercitar, afectaría a esta conclusión.

m) No por ello deja de estar aquí en juego el principio de neutralidad fiscal en el IVA, verdadero eje de esta modalidad de imposición indirecta armonizada en el seno de la Unión Europea, pues el sujeto pasivo que presenta una declaración tardía pero que, si hubiera sido tempestiva, habría determinado el derecho a la deducción de las cuotas, no puede ser gravado automáticamente con un recargo que, eventualmente, se proyectaría sobre un derecho que habría podido hacer inexistente la cuota ingresada, al haberse compensado o neutralizado con ella, aspecto éste sobre el que no se pronuncia la Administración en ningún momento.

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto,

#### **EN NOMBRE DEL REY**

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 3/2021, de 11 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el recurso nº 323/2019.

2º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.