

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091518

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de octubre de 2023

Sala 3.^a

R.G. 6872/2020

SUMARIO:

IVA. Gestión. Recaudación del impuesto en las importaciones. Ingreso del IVA diferido iniciado el período ejecutivo antes de la notificación de la providencia de apremio. Procedencia o improcedencia de la providencia de apremio. Frente a la liquidación practicada por la Aduana por el IVA a la importación, el contribuyente tiene dos opciones: satisfacer su importe cuando reciba el documento en que conste la liquidación de la Aduana en los términos y plazos regulados en el RD 939/2005 (RGR) 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.

En caso de elegir la segunda opción -diferir el pago-, 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 Octava 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.

Una vez determinada la normativa aplicable, el Tribunal hace referencia a la doctrina contenida en la STS, de 13 de julio de 2023, recurso nº 1274/2022 (NFJ090503) que se remite a la STS, de 13 de diciembre de 2022, recurso nº 3084/2021 (NFJ088375), en la que se estudia la legalidad de la emisión de una providencia de apremio en fecha 29 de mayo de 2015, dado que la deudora no había rellenado la casilla 77 de la autoliquidación de IVA (período 03/2015), aunque había presentado la autoliquidación complementaria el 14 de mayo de 2015 donde se incluyó la deuda de la citada casilla. En dicha sentencia, la Sala estimó 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. 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. El retraso en el cumplimiento del deber de pago, conforme a este esquema, determina la apertura del período ejecutivo, pero no necesariamente la vía de apremio, si la deuda, como consta, se ha abonado antes del dictado de la providencia de apremio.

En aplicación de esta doctrina el TEAC modifica el criterio mantenido en resoluciones anteriores -véase Resolución TEAC, de 18 de junio de 2020, RG 2652/2019 (NFJ078473)-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 74 y disp. adic. octava

Ley 58/2003 (LGT), art. 167.

RD 939/2005 (RGR).

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 18/11/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 11/11/2020 contra providencias de apremio.

Segundo.

Por la Dependencia .de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la AEAT se dictaron las siguientes providencias de apremio:

- Clave de Liquidación: **LIQUIDACION_1** Concepto: DE LAS ADMINISTRACIONES DE ADUANAS 2020 **DUA_1**. Notificada el 13 de octubre de 2020.
- Clave de Liquidación: **LIQUIDACION_2** - Concepto: DE LAS ADMINISTRACIONES DE ADUANAS- 2020 **DUA_2**. Notificada el 13 de octubre de 2020.
- Clave de Liquidación: **LIQUIDACION_3** - Concepto: DE LAS ADMINISTRACIONES DE ADUANAS 2020 **DUA_3**. Notificada el 13 de octubre de 2020.

En las mismas se indica que: en los días 24, 27 y 29 de julio de 2020, "le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 31-08-2020 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia".

Tercero.

Contra dichas providencias de apremio, notificadas el 13 de octubre de 2020, la actora interpuso la presente reclamación el día 11 de noviembre de 2020, alegando lo que tuvo por conveniente en defensa de su derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
La conformidad o no a Derecho de los actos impugnados.

Tercero.

El artículo 167.3 de la LGT, establece:

"Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*
- c) Falta de notificación de la liquidación.*
- d) Anulación de la liquidación.*
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".*

La conformidad o no a Derecho de los actos impugnados.

Cuarto.

La actora aduce en primer lugar la improcedencia de las providencias de apremio por cuanto no constan en el expediente las declaraciones aduaneras (DUAS).

Una alegación que no puede tener éxito. En el expediente en efecto se encuentran la Autoliquidación de IVA, modelo 303, período: 07, donde se declaró en la casilla 77 el importe de 961.658,82 euros, frente a un importe del IVA a la importación de 1.367.788,06 euros, como consta en el documento del expediente: IVA diferido en el ejercicio 2020.

Una deuda que fue abonada por la actora el 29 de septiembre de 2020, lo cual confirma la veracidad de la misma.

Quinto.

En segundo término la actora expone que tampoco existe deuda tributaria a ingresar, dado que aunque no se haya incluido el IVA a la importación en la casilla 77 antes señalada, de acuerdo a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, entre otras la relativa al recurso nº 84/2018, confirmadas por el Tribunal Supremo, la Administración no puede dictar la providencia de apremio hasta que no se liquide la deuda.

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.

SEXTO.

Una vez determinada la normativa aplicable, debemos enunciar la última jurisprudencia del Tribunal Supremo, concretamente la sentencia 986/2023, de 13 de julio de 2023, relativa al recurso de casación nº 1.274/2023, en la que se estudia la legalidad de la emisión de una providencia de apremio en fecha 29 de mayo de 2015, dado que la deudora no había rellenado la casilla 77 de la autoliquidación de IVA (período 03/2015), aunque había presentado la autoliquidación complementaria el 14 de mayo de 2015 donde se incluyó la deuda de la citada casilla.

La reclamación económico-administrativa nº 2675/2016 interpuesta por la deudora fue desestimada por resolución de este Tribunal, de 20 de marzo de 2019, por remisión a la resolución de 28 de septiembre de 2017, dictada en unificación de criterio- que, en síntesis, entendió que, aunque el obligado tributario al incluir en su declaración-liquidación la cuota de IVA a la importación, lo que supone su pago en dicho momento, pueda deducirse la misma si procede, como cuota de IVA soportado, es algo que forma parte ya de la tarea de liquidación que compete a aquél para determinar la cantidad ingresada finalmente con ocasión de la presentación de su autoliquidación. 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. Criterio que fue ratificado por la Audiencia Nacional en sentencia de 11 de octubre de 2021, relativa al recurso 1.866/2021, dado que *"la deducción del IVA a la importación de las cuotas liquidadas por Aduanas en el mes de marzo, cuyo derecho no se ejerció en la autoliquidación del modelo 303 no puede admitirse, ahora, iniciado el periodo ejecutivo, como cuota deducible del mes de marzo, y sólo podrá ejercer dicho derecho en las declaraciones liquidaciones que presente la entidad (en plazo reglamentario de presentación) con posterioridad a este momento con el límite de los cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción"*.

Sin embargo, el Tribunal Supremo se remite en la sentencia 986/2023 a la sentencia del propio Tribunal 1.639/2022, de 13 de diciembre, relativa al recurso de casación 3.084/2021, referida a un supuesto en que el IVA a la importación se ingresó antes de la notificación de la providencia de apremio, donde se fija la siguiente Doctrina:

"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 imprejuizado, para la resolución de este caso. Cierto que 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 cuántum 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." Conforme a lo expuesto, razones de unidad de doctrina, fundamentadas en el principio de seguridad jurídica obligan a la estimación de este recurso de casación. No obsta a la conclusión anterior el matiz que presenta este asunto con relación al resuelto por la sentencia en parte transcrita toda vez que, en el ahora enjuiciado, la Administración aplicó en el trámite de la reposición un recargo del 5% debido a que, según expresa el recurrente, "la cantidad principal había sido ingresada antes de la notificación de la providencia de apremio." Ahora bien, más allá de la procedencia de rebajar o reducir al 5% en la misma providencia de apremio, el recargo que la misma incorporaba, en otras palabras, más allá de convertir un recargo de apremio en un recargo ejecutivo, lo cierto es que, en ambos casos, se dictó una providencia de apremio que resultaba improcedente conforme a lo anteriormente argumentado. En consecuencia, por resultar contraria la sentencia de instancia a la argumentación contenida en nuestra precedente sentencia 1639/2022, de 13 de diciembre, rec. 3084/2021, ECLI:ES:TS:2022:4564, el recurso de casación ha de ser estimado, por lo que procede casar y anular aquella".

Por tanto, la aplicación de esta Doctrina obliga a un cambio del criterio señalado en las resoluciones de este Tribunal Central de 28 de septiembre de 2017 RG 1517/2017 y 18 de junio de 2020 RG 2652/2019, y estimar este recurso con la anulación de las providencias de apremio impugnadas y dictadas una vez ingresada la deuda de IVA a la importación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas