

AUDIENCIA NACIONAL

*Sentencia n.º 394/2026 de 30 de junio de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 180/2022*

SUMARIO:

IVA. Gestión. Régimen del IVA diferido a la importación. Recargo ejecutivo. *Improcedencia cuando la cuota de IVA a la importación es íntegramente deducible.* No procede exigir recargo ejecutivo cuando la cuota de IVA a la importación es íntegramente deducible, aunque exista un desfase entre su liquidación por Aduanas y su consignación en la autoliquidación. El derecho a la deducción nace en el mismo momento del devengo, por lo que deben aplicarse conjuntamente los principios de neutralidad del IVA, íntegra regularización y prohibición del enriquecimiento injusto. La exigencia del recargo supondría imponer al contribuyente un coste financiero sin que exista un perjuicio efectivo para la Hacienda Pública. Esta conclusión no determina la inaplicación de la disposición adicional octava del RIVA, que resulta aplicable cuando no existe derecho a la deducción, esta no es íntegra o concurren supuestos de fraude o mala fe.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA
AUDIENCIA NACIONAL****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCION 7ª****MADRID****SENTENCIA: 00394 / 2026**

ASEO DE LA CASTELLANA, 14

Teléfono:914007306

Correo electrónico:

SERVICIO COMUN DE TRAMITACION

Equipo/usuario:EDC

Modelo: **N40000 SENT TEXTO LIBRE ART 206.1.3º LEC**

N.I.G:28079 23 3 2022 0001241

Procedimiento:PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000180 / 2022 /

Sobre:RECAUDACION

De D./ña.BECTON DICKINSON, S.A.

ABOGADO

PROCURADOR D./Dª.JAVIER ZABALA FALCO

Contra D./Dª.TEAC TEAC

ABOGADO DEL ESTADO**A U D I E N C I A N A C I O N A L**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000180/2022

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00185/2022

Síguenos en...



Demandante: BECTON DICKINSON, S.A.

Procurador: D JAVIÉR ZABALA FALCO.

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

S E N T E N C I A N°: 00394 / 2026

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA.

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT.

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA.

D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL.

Madrid, a 30 de junio de 2026.

VISTO por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 180/2022 interpuesto por el procurador Sr. Zabala Falco en representación de BECTON DICKINSON S.A., siendo parte demandada la Administración del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, en el que se impugna acuerdo del TEAC de fecha 28 de septiembre de 2021 y habiéndose seguido el procedimiento jurisdiccional ordinario previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1.998.

ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO. -La parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra acuerdo del TEAC de fecha 28 de septiembre de 2021 parcialmente estimatorio de la reclamación en única instancia 00-07583-2018 formulada contra el acuerdo dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agenda Estatal de Administración Tributaria (AEAT), resolviendo recurso de reposición interpuesto contra la providencia de apremio con clave de liquidación A2880117466029650, por el concepto "DE LAS ADMINISTRACIONES DE ADUANAS 2017 DUA 28017663189", importe de 459,84 euros, de los que 383,20 euros corresponden al principal y el resto al recargo de apremio ordinario del 20%.

SEGUNDO. -Admitido a trámite y una vez recibido el expediente administrativo, se emplazó a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, en la cual interesó con fecha que, tras sus correspondientes trámites, dicte sentencia estimatoria de la misma, acordando la anulación del acuerdo del TEAC impugnado, así como del acuerdo de recaudación de que trae causa.

TERCERO. -Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara la demanda presentó escrito, en el que solicitó la desestimación del recurso, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO. -Se hizo señalamiento para deliberación, votación y fallo el día 23 de junio 2026, en que tuvo lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

FUNDAMENTOS JURÍDICOS.

PRIMERO. -Ámbito de la revisión judicial. El criterio de la Sala.

En los hechos relevantes para comprender el recurso están conformes ambas partes litigantes: la recurrente se encontraba acogida al "régimen de IVA diferido de importación", regulado en el [artículo 167.Dos, segundo párrafo, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido](#). Con fecha 31 de agosto de 2017, es decir, habiendo pasado un día el plazo para su presentación en periodo voluntario, que vencía el 30 de agosto, Becton presentó la autoliquidación de IVA del mes de julio de 2017, consignando como IVA a la importación devengado (casilla 77, referida a "IVA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso) un importe de 1.862.656,52 euros, importe que también fue consignando como IVA deducible en las casillas 32 y 33 ("IVA deducible por cuotas soportadas en importaciones de bienes corrientes"). Posteriormente, en septiembre 2017, le fueron notificadas distintas providencias de apremio dictadas por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por deudas en concepto de IVA de importación asociadas a los DUAS de importación de julio de 2017 por considerar que a la fecha de finalización del período voluntario de pago (30 de agosto de 2017) no se había procedido al pago de esta. De acuerdo con las providencias de apremio liquidadas, el total principal pendiente de ingreso ascendía a 1.862.656,52 euros y el recargo de apremio ordinario (20%) a 372.531,30

Síguenos en...

euros. El presente recurso está relacionado con la providencia de apremio con clave de liquidación A2880117466029650, por el concepto "DE LAS ADMINISTRACIONES DE ADUANAS 2017 DUA 28017663189", importe de 459,84 euros, de los que 383,20 euros corresponden al principal y el resto al recargo de apremio ordinario del 20%. El TEAC, estima parcialmente la reclamación en el sentido de limitar la exigencia del recargo al porcentaje del 5%, al haberse realizado el ingreso de la deuda tributaria correspondiente a la cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana una vez iniciado el periodo ejecutivo, pero con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio.

Ambas partes litigantes conocen sobradamente cuál es la respuesta de la Sala a los motivos que fundamentan el recurso y la oposición al mismo, dado que estamos en presencia de una cuestión repetidamente juzgada. Es suficiente para la resolución del presente recurso seguir los razonamientos que se han expuesto en la [sentencia de esta Sección de fecha 4 de abril de 2023, que estimó el recurso contencioso-administrativo nº 179/2022](#), también interpuesto por Becton, haciendo a su vez uso de lo que dijimos en otra anterior, de fecha 7 noviembre de 2022 recaída en el recurso 124/2020. El planteamiento que conduce a la Sala a estimar el presente recurso se expresa en estos términos: "La parte demandante interesa de la Sala una Sentencia por la que con estimación de la demanda declare la nulidad de las Providencias de apremio con imposición de costas a la Administración basándose fundamentalmente en los siguientes motivos:

1º.-Inexistencia de retraso en el pago del IVA a la importación liquidado, pues debido al procedimiento establecido para el ingreso del IVA a la importación determinado en la liquidación provisional, el resultado para el Tesoro Público sería el mismo, tanto si se incluye en la autoliquidación del periodo como si no se hace, por lo que no procedía el inicio del periodo ejecutivo. Para la actora se ha producido una extinción de la deuda por compensación de la deuda, dado el derecho de la actora a obtener la deducción del IVA soportado desde el mismo momento del devengo.

2º.-La propia consignación del IVA devengado en la casilla 33 implica el abono del IVA, por lo que no hay deuda alguna, ni declaración extemporánea.

3º.- Invoca los principios de prohibición de enriquecimiento injusto, de proporcionalidad y de buena administración. Y ello conforme a la doctrina de distintos Tribunales Superiores de Justicia respecto de la improcedencia de exigir recargos cuando no existe deuda tributaria por la compensación entre el IVA devengado y el que procede deducir. E igualmente la de esta Sala de fecha 30 de junio de 2.022, recurso444/2020. Subsidiariamente, que se suspenda el recurso hasta que el Tribunal Supremo resuelva la casación pendiente sobre esta cuestión.

La Abogacía del Estado, defiende la conformidad a derecho de la resolución impugnada, y el recargo exigido conforme a la [DA 8ª del RIVA aprobada por RD 1073/2014](#) . Invoca las [sentencias de esta Sala de fecha 2.12.2019, recurso 557/2018, 23.12.2019 , recurso 599/2018 u 11.10.2021 , recurso 1866/2019](#) .

A este respecto conviene tener en cuenta lo que dispone el [art.167.2.dos de la Ley 37/1992](#) , en la redacción aplicable, introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre:

"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 determinen reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración..."

Y el [art.74 del RD 1624/1992](#) , en la redacción correspondiente indica:

"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..."

Por otro lado, dispone la [DA 8ª del RIVA, introducida por el RD 1073/2014, de 19 de diciembre](#) , que fue desarrollado por la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre:

"Disposición adicional octava. 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 ..."

Este recurso debe ser resuelto teniendo en cuenta estas premisas:

- La actora ha optado por el régimen de diferimiento en el ingreso de las cuotas liquidadas por las autoridades aduaneras, coincidiendo con la declaración liquidación correspondiente al período en que se reciba el documento en que conste la liquidación.

- El objeto del pleito se limita a la impugnación del recargo ejecutivo por no existir verdadera deuda tributaria, al ser un hecho admitido por la AEAT que procedía el derecho de deducción del IVA a la importación. No se niega este hecho en la resolución del recurso de reposición ni de las reclamaciones ni en la contestación a la demanda.

- La deducción del IVA a la importación se produce con la misma fecha del devengo de la deuda aduanera.

CUARTO.- Planteados en los términos expuestos el debate, y examinando conjuntamente los motivos expuestos, debemos recordar la doctrina sentada en la [sentencia de fecha 30.6.2022](#), sobre la base de que el derecho de la actora a la deducción de la deuda aduanera nace con el mismo momento de su contracción. Ello provenía de la 6ª [Directiva, 77/388/CE, art.17 y 18](#), y se acoge de nuevo con el [art.167 de la Directiva 2006/112/CE](#), pero, como indica el Tribunal Supremo en la [STS de 26.1.2011, recurso 1220/2006](#), el legislador español que reacciona a su reconocimiento hasta la redacción dada el [art.98.Uno con la Ley 51/2007, de 26 de diciembre](#), de presupuestos Generales del Estado para 2.009, que modificó la [ley 37/1992, en su art.98.dos](#), de modo que las importaciones de bienes siguen el mismo régimen que los demás hechos imponibles. En el mismo sentido, [STS de 24.5.2012, recurso 233/2009](#).

También invocamos en dicha sentencia el principio de íntegra regularización tributaria ([STS de 29.9.2008, recurso 26/2004, de 10.5.2010, recurso 1454/2005, de 24.9.2010, recurso 7207/2005, de 27.9.2010, recurso 1559/2007, de 28.9.2010, recurso 549/2006, 22.12.2011, recurso 485/2009, o la de 26.1.2012, recurso 5631/2008, de 18.9.2013, recurso 4498/2012, o de 11.4.2014, recurso 2887/2012, entre otras](#)), que esta Sala también la ha acogido en sentencias entre otras como las de [30.7.2021, recurso 247/2018](#), o de [16.10.2019, recurso 400/2016](#).

Este principio, en el presente caso, debe jugar juntamente con los de neutralidad del IVA y proscripción del enriquecimiento injusto, el cual se produce si la deuda compensada es exigida de nuevo.

Y en virtud de ello como se deduce de la [STS de 26.1.2011](#), hemos indicado que en los supuestos de desfase entre liquidación y deducción, y en casos como el presente, en el que hay una inversión del sujeto pasivo y autorrepercusión del IVA, no pueden girarse intereses de demora sobre una deuda que no ha existido, porque en el mismo momento del devengo surge el derecho a deducir. No hay, por tanto, perjuicio para la Hacienda Pública por una declaración indebida. Y es así que esta misma doctrina jurisprudencial es plenamente aplicable, como bien invoca la actora, a la exigencia del recargo ejecutivo o de apremio.

Ello responde claramente a la finalidad de la reforma de 2014, que pretendía que los contribuyentes no tengan que soportar el coste financiero derivado desde el momento del pago del IVA a la importación con el momento de la deducción o devolución del mismo, como ha reconocido la doctrina tributaria.

QUINTO.- Aplicando esa doctrina al ámbito del régimen opcional previsto en el [art.167.dos.2º de la Ley 37/1992](#), que viene a desarrollar lo previsto en el [art.211 de la Directiva 2006/111/CE del Consejo de 28 de noviembre](#), y en relación con la DA 8ª del RIVA, ha de examinarse el mencionado régimen, que permite el inicio del período ejecutivo por falta de ajuste entre la autoliquidación contenida en la declaración en el modelo 303 y la liquidación de Aduanas producida tras el levante, que deja de dar origen a una carta de pago para establecer el régimen de diferimiento. Pero lo expuesto no implica la inaplicación a su vez de la citada DA 8ª, que necesariamente ha de jugar en los casos de improcedencia del derecho a la deducción, como ocurriría en los supuestos de mala fe o fraude ([StJUE de fecha 8.5.2008, Ecotrade, asunto C-95/07 y 96/07, 28.7.2016, asunto C-332/2015](#)), o en los casos, como indica la recurrente en que no procede la deducción plena del impuesto.

Y es que no se trata de tener en cuenta exclusivamente las cuotas liquidadas a efectos de aplicar dicha Disposición Adicional, como entiende la Abogacía del Estado, sino también aquéllas en las que procede la deducción, a modo de compensación, so pena de desconocer el carácter neutral del IVA y el principio de enriquecimiento injusto.

Síguenos en...

En el mismo sentido, lo expuesto no supone la inaplicación de la infracción contemplada en el [art.170.dos.8 de la LIVA 37/1992](#). Y tampoco la necesidad de dictar nueva liquidación previa a la vía de apremio por la diferencia entre lo reflejado en la casilla 77 del modelo 303 y la liquidación de Aduanas cuando el derecho a la deducción alcance a toda la deuda tributaria. Ello contravendría el contenido de la [DA 8ª del RIVA aprobada por RD1073/2014](#), la cual, en cuanto permite la apertura del procedimiento ejecutivo por la falta de coincidencias entre la liquidación de Aduanas y la autoliquidación presentada no es sino la consecuencia y compensación normativa al régimen opcional nuevo y en cierto modo privilegiado previsto para quienes se sujeten al régimen de liquidación mensual del IVA.

Tampoco se somete a los obligados tributarios que no se acogen al régimen de diferimiento a un régimen de peor condición como indica el TEAC, cuando unos y otros obligados se someten a diferentes regímenes por previsión legal y cumpliendo diferentes requisitos exigidos, conforme al [art.167.dos.2º de la Ley 37/1992](#).

Y lo que no cabe decir es que la actora dispone del plazo legal para deducir la deuda contraída o compensarla cuando ello lo está haciendo ya mediante la consignación de la deducción en la casilla 33 de la cantidad liquidada y reflejada en la 77.

Confirmamos así, la doctrina mantenida en [nuestra sentencia de 30.6.2022](#), y de otros Tribunales Superiores de Justicia, superando la doctrina contenida en las [Sentencias de esta Sección de fecha 02-12-2015](#), [recurso 537/2018](#), [23-12-19](#), [recurso 599/2018](#), y [11-10-21](#). [recurso 1866/2019](#), así como de la Sección 6ª de [25-5-2022](#), [recurso 25/2019](#)"

En consecuencia, procede estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución impugnada, por no ser conforme a derecho, todas las consecuencias favorables que de ello deriven."

SEGUNDO. - Costas procesales.

En cuanto a las costas, previene el [artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio](#), reguladora de esta Jurisdicción, en la redacción aplicable a este procedimiento que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". Y en el presente caso, siguiendo el criterio de la Sala en los asuntos citados a modo de precedente, aún estimado el recurso ha de entenderse que existen dudas de derecho, de lo que es expresivo la existencia de diferentes pronunciamientos judiciales existentes al respecto, con distinto contenido, por lo que no procede su imposición, dada la razonabilidad de la oposición de la demandada.

FALLAMOS.

Que debemos **estimar** estimamos el recurso contencioso administrativo 180/2022 interpuesto por BECTON DICKINSON S.A., contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de septiembre de 2021, que anulamos y dejamos sin efecto, así como los acuerdos de que trae causa, **reconociendo el derecho de la recurrente a la devolución de las sumas satisfechas** en su cumplimiento.

Sin imposición de costas a la Administración recurrida.

Esta sentencia es susceptible de **recurso de casación** que deberá prepararse ante esta Sala en el **plazo de 30 días** contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjuicio, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

