



Roj: **STS 3314/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3314**

Id Cendoj: **28079130022023100243**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/07/2023**

Nº de Recurso: **1274/2022**

Nº de Resolución: **986/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4365/2021,**  
**ATS 10567/2022,**  
**STS 3314/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 986/2023**

Fecha de sentencia: 13/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1274/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/06/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1274/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 986/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

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

En Madrid, a 13 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1274/2022, interpuesto por Network Steel, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Manuel Álvarez-Buylla y Ballesteros, bajo la dirección letrada de don Luis Pérez Vázquez, contra la sentencia dictada el 11 de octubre de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1866/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de octubre de 2021, que desestimó el recurso núm. 1866/2019, interpuesto por la representación procesal de Network Steel, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que desestima la reclamación núm. 00/02675/2016, frente a la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra providencia de apremio, clave de liquidación A4880115466001776, concepto De las Administraciones de Aduanas, 2015 DUA 48115005765.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación del recurso.** El procurador don Manuel Álvarez-Buylla y Ballesteros, en representación de Network Steel, S.L., mediante escrito de 10 de diciembre de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 11 de octubre de 2021.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de enero de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de julio de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*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.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 167.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE 29 diciembre 1992, rect. BOE 8 febrero 1993).

3.2. El artículo 74.1 y la Disposición adicional octava del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (BOE 31 diciembre 1992; rect. BOE 8 febrero 1993).

3.3. El artículo 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

3.4. El artículo 134.2 del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección, (BOE 5 septiembre 2007).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El procurador don Manuel Álvarez-Buylla y Ballesteros, en representación de Network Steel, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 26 de septiembre de 2022, que observa los requisitos legales.



Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 161.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre; y del artículo 69 del Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación ("RGR"), "BOE" núm. 210, de 2 de septiembre.

Aduce que, en este caso, las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a la importación del DUA objeto de este recurso, se ingresaron a través de la declaración-autoliquidación complementaria del modelo 303 correspondiente al mes de marzo de 2015, que fue presentada de forma extemporánea.

Mantiene que el resultado final sigue siendo el mismo que si las cuotas se hubieran declarado en plazo, puesto que la sociedad no tenía ninguna limitación en lo que respecta al derecho a la deducción del impuesto. De este modo, la cuota del IVA a la importación pendiente de ingreso resultaba íntegramente deducible, y, por consiguiente, de la mencionada declaración no podía entenderse que surgiera una deuda tributaria por IVA a la importación, en tanto que ambas cantidades se compensaban. Al no existir una deuda tributaria, en ningún caso, puede comenzar el periodo ejecutivo, previsto en la normativa citada.

Admite que si bien es cierto que los importes que se consignan en la casilla correspondiente al IVA repercutido ocasionan un importe a ingresar -y, por consiguiente, una deuda tributaria- no es menos cierto que tales importes constituyen cuotas deducibles, en aquellos casos en que, el sujeto pasivo tenga derecho a deducirse el 100% de las mismas, como en este caso, que se compensarían con el importe a ingresar, impidiendo el nacimiento de una deuda tributaria, ya que el resultado de la declaración es cero.

Cita la sentencia de 20 de septiembre de 2018 (núm. 1373/2018) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana e invoca el principio de regularización íntegra, aduciendo que exige que se tengan en cuenta todos los elementos que conforman la obligación tributaria, en este caso la cuota repercutida y también la cuota de IVA soportado a cuya deducción tiene derecho el contribuyente.

Entiende que, si por estricta aplicación de las normas sustantivas, el resultado de la liquidación es la inexistencia de una deuda tributaria, la misma no puede ser creada artificiosamente por otra vía con la única finalidad de establecer la base para la imposición de una sanción. No se podría considerar de otra forma al hecho indubitado de la imposición de un recargo de apremio, cuya naturaleza y sustento es la existencia de una deuda tributaria no ingresada dentro del plazo voluntario de ingreso, sobre una de las partes que configura la deuda tributaria, sin tener en cuenta la segunda parte.

Apunta también la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 58/2019, de 15 de enero, a partir de la que, junto a la citada de 2018, no puede considerarse que haya nacido una deuda tributaria en aquellos casos en que las cuotas del IVA sean plenamente deducibles.

También se remite a la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2010, porque entiende que el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas derivadas de las importaciones realizadas no puede limitarse temporalmente, de suerte que únicamente pueda ejercitarse de manera inmediata, pues conculcaría el principio vertebrador del impuesto, que no es otro que el principio de neutralidad.

Afirma que el derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial y de innegable importancia en el sistema aplicativo del IVA, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que la misma pueda tener para facilitar la correcta aplicación del correspondiente procedimiento administrativo, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir ya que, en caso contrario, el principio de neutralidad del IVA queda roto en el momento que un defecto formal en la declaración causa un perjuicio de tal envergadura para el contribuyente que de haber indicado los importes en las casillas correspondientes de manera correcta no hubiera tenido ningún perjuicio económico, insistiendo en que la Administración es concedora de todas las cantidades que debían haberse consignado.

Insiste en que el derecho a la deducción del IVA soportado es un elemento esencial del IVA, imprescindible para garantizar la neutralidad del impuesto y debe poder ejercitarse inmediatamente para la totalidad del IVA soportado, no admitiendo más excepciones a este principio que las expresamente previstas en la Sexta Directiva derogada desde el 1 de enero de 2007 y reemplazada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Apunta que la falta de declaración en plazo puede sancionarse como infracción simple pero no puede sancionarse con el retraso en la deducción, pues la Directiva no lo permite, a cuyo efecto invoca la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de mayo de 2008, Ecotrade SpA, C-95/07 y C-96/07, ECLI: EU:C:2008:267.



De esta forma, entiende que nunca hubo omisión de cuota de IVA porque no se podría haber dejado de ingresar lo que nunca se debió ingresar al ser totalmente deducible en caso de seguirse la conducta que la Administración sostiene como correcta, criterio que -afirma-, ha seguido la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009, rca 4608/2006, ECLI: ES:TS:2009:2229, referida a un supuesto de inversión del sujeto pasivo.

En consecuencia, tanto el IVA ingresado como el soportado se neutralizan y lo que sale a la luz es un recargo de apremio por no consignar una casilla de la cual la Administración es conocedora en todo momento, efecto perverso que, en su opinión, rompe totalmente el principio de neutralidad del IVA y el objeto principal de este nuevo régimen de diferimiento del IVA a la importación, dado que la única consecuencia es una mayor cuota recaudatoria por parte de la Administración.

Patrocina la estimación del recurso, y que case la sentencia recurrida, anulando la providencia de apremio de la que trae causa.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 31 de octubre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, pone de relieve que el art. 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ("Ley del IVA"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre, distingue con absoluta claridad dos procedimientos totalmente diferenciados normativamente: el procedimiento de liquidación y el de recaudación de las cuotas de IVA a la importación.

Con relación a la liquidación, la normativa tributaria regula dos formas de inicio del procedimiento de gestión de los tributos: el de declaración y el de autoliquidación ( arts. 101, 119 y 120 LGT).

A los efectos del presente recurso destaca que solo hay un procedimiento de liquidación de IVA a la importación, y ese procedimiento es el de declaración. Así, el artículo 73.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, "BOE" núm. 314, de 31 de diciembre, al que se remite el art. 74 del propio Reglamento, declara: "Las operaciones de importación sujetas al impuesto se liquidarán simultáneamente con los derechos arancelarios..."

Apunta que el hecho imponible del IVA a la importación no se exige por el procedimiento de autoliquidación, sino por el procedimiento de declaración que requiere, de acuerdo con la Ley General Tributaria, que se dicte un "acto resolutorio" por el órgano competente, si bien, en casos como el presente, ese acto resolutorio se produce de un modo tácito por el levante de la mercancía, entendiéndose también notificada la liquidación.

Sostiene que el hecho imponible del IVA a la importación se produciría a instancia del interesado mediante la presentación de la Declaración en Aduana en la que se recogen los elementos necesarios para que la Administración pueda dictar la liquidación y, conforme a lo previsto en el art. 134.2 RGIT, la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías.

Por ello -apunta-, que está regulado en nuestro Derecho Tributario el procedimiento iniciado a instancia de parte mediante la presentación de la Declaración Aduanera de importación, que requiere en todo caso un acto resolutorio (la liquidación) que debe ser notificado al sujeto pasivo. Y en la medida en que la Administración no tome datos distintos a los declarados por el sujeto pasivo, la liquidación se entenderá producida y notificada con el levante de las mercancías.

Concluye que, si se ha notificado conforme a la legislación vigente la liquidación de una deuda tributaria por el concepto IVA a la Importación, se ha iniciado el periodo voluntario de pago, que concluirá si se sigue el sistema de diferimiento mediante su incorporación a la declaración-liquidación del periodo correspondiente, el último día en que debe presentarse dicha declaración-liquidación. Concretamente, en el presente caso, el periodo voluntario de pago concluyó el último día del plazo para presentar la declaración-liquidación de IVA correspondiente al mes de abril de 2015, sin que en dicha declaración se incluyera la cuota de IVA a la importación.

La falta de inclusión de la cuota de IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente significa, a su entender, su impago, con independencia de que el obligado tributario tuviera derecho a la deducción íntegra de dicha cuota, derecho este último que puede hacerse plenamente efectivo mediante la rectificación de la autoliquidación. Tiene en cuenta que el art. 28 LGT dispone que los recargos del periodo ejecutivo se devengan con el inicio de dicho periodo y que, en el presente caso, el recargo debe liquidarse a través de la providencia de apremio, pues la falta de inclusión de la cuota de IVA a la importación en la declaración-liquidación del periodo abril 2015, determina que no se tenga por efectuado el pago con anterioridad a la notificación de dicha providencia.



A su entender, dicho de otra forma, la inclusión de la cuota en la autoliquidación del periodo mayo de 2015, no produce los efectos del pago; para que así fuera, la rectificación de las autoliquidaciones -más bien declaración complementaria en relación con el periodo abril de 2015 y la rectificación del periodo mayo 2015- debería haberse solicitado antes de la notificación de la providencia de apremio y no consta que fuera así.

Adicionalmente, ve preciso señalar que sus consideraciones anteriores no significan que a través de la Disposición adicional 8ª del Reglamento del IVA, se esté estableciendo una excepción al régimen de deducibilidad de las cuotas de IVA regulado en la Ley del impuesto. La citada Disposición adicional nada señala con relación a la deducibilidad de dichas cuotas, que se regirá por lo dispuesto con carácter general en la Ley del IVA. En este sentido, podría afirmarse que exigir la cuota no ingresada no supone modificar el derecho a la deducción. Afirma que todas estas cuestiones han sido abordadas por el TEAC en numerosas resoluciones, entre las más recientes, en la resolución de 21 de junio de 2021 (REA 00-02282-2018), así como en la que ha dado pie a este recurso, de 20 de marzo de 2019.

Solicita que, en interpretación de los preceptos mencionados en el auto de admisión, se desestime el recurso de casación y se declare ajustadas a derecho tanto la resolución del TEAC de 20 de marzo de 2019 como la providencia de apremio de la que trae causa y la sentencia objeto de este recurso.

**5.- Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 3 de noviembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de marzo de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 13 de junio de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - Los antecedentes de la controversia jurídica

De acuerdo con el auto de admisión son hechos relevantes a los efectos del presente recurso de casación los siguientes:

1.- El 20 de abril de 2015, la mercantil Network Steel S.L. presentó autoliquidación -modelo 303- correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2015, periodo M03. La sociedad se encontraba acogida al régimen de diferimiento del IVA a la importación y, a pesar de contar con una cuota de IVA a la importación liquidada por Aduana de 320.412,43 euros, en la autoliquidación anteriormente mencionada, no consignó ningún importe en la casilla 77 correspondiente al concepto "IVA a la importación liquidado Aduana pendiente de ingreso".

2.- El 14 de mayo de 2015, la sociedad presentó autoliquidación complementaria, con resultado a pagar, respecto del mismo concepto y periodo señalado anteriormente, en la que reflejó en la citada casilla 77 el mencionado importe de 320.412,43 euros.

3.- El 29 de mayo de 2015, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, considerando que la deuda por IVA a la importación liquidada por Aduanas se encontraba en periodo ejecutivo, dictó providencia de apremio por el concepto "De las Administraciones de Aduanas, 2015, DUA 48115005765", que fue notificada el 1 de junio de 2015.

4.- Contra la providencia de apremio la sociedad interpuso recurso de reposición que fue desestimado, si bien en la parte dispositiva de la resolución de dicho recurso se indicó expresamente: "No obstante lo anterior en el caso debatido el recargo aplicable será del 5%".

5.- Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición se interpuso reclamación económico-administrativa en la que, fundamentalmente, se alegaba que se había vulnerado el principio de neutralidad del IVA por un mero defecto formal, produciendo un perjuicio de gran envergadura. La reclamación económico-administrativa fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Central por resolución de 20 de marzo de 2019.

Siendo estos, básicamente, los hechos que subyacen al debate casacional, la recurrente considera que no procedía la providencia de apremio por cuanto, en todo caso, la cuota del IVA a la importación pendiente de ingreso resultaba íntegramente deducible, siendo el resultado el mismo en el caso que las cuotas se hubieran declarado en plazo.



Sin embargo, el abogado del Estado defiende que, notificada la liquidación de la deuda tributaria por el concepto IVA a la Importación, el periodo voluntario de pago concluyó el último día del plazo para presentar la declaración-liquidación de IVA del mes de abril de 2015 y, dado que en dicha declaración no se incluyó dicha cuota de IVA a la importación, cabe entender que se produjo su impago, con independencia de que el obligado tributario tuviera derecho a la deducción íntegra de dicha cuota.

#### **SEGUNDO. - La reclamación económico-administrativa y la argumentación de la sentencia de instancia**

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, Network Steel, S.L., interpuso reclamación económico-administrativa en la que, fundamentalmente, se alegaba que se había vulnerado el principio de neutralidad del IVA por un mero defecto formal, produciendo un perjuicio de gran envergadura.

La reclamación económico-administrativa fue desestimada por resolución del TEAC de 20 de marzo de 2019, remitiéndose a un previo pronunciamiento suyo -la resolución del TEAC de 28 de setiembre 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, considera que la cuota de IVA a la importación que ha de incluirse en la declaración liquidación como consecuencia de haberse optado por el diferimiento de su pago no es una cuota devengada más, sino una cuota ya liquidada, esto es, una deuda tributaria de modo que su no inclusión en la declaración liquidación correspondiente supone su impago, con independencia de que el obligado tributario tuviera derecho a la deducción íntegra de dicha cuota.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la expresada resolución del TEAC, el mismo fue desestimado por la sentencia de instancia que, en definitiva, viene a avalar el contenido de dicha resolución, asumiendo que la falta de inclusión de una cuota del IVA a la importación liquidada por la Aduana en la correspondiente declaración-liquidación, supone el inicio del periodo ejecutivo que se produce al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de la declaración-liquidación sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a practicar la oportuna deducción del importe de la cuota.

La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en los Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto:

"CUARTO. - Por lo tanto, es requisito imprescindible para dictar la providencia de apremio que en la fecha en que se dicte, esté iniciado el periodo ejecutivo de acuerdo con el artículo 161 de la LGT de 2003. Por lo que procede determinar si dicho periodo ejecutivo se había iniciado, o si efectivamente existía una causa que determinase la improcedencia de apremio dictada.

La recurrente entiende que no existe deuda apremiable pues la supuesta deuda había sido compensada en la declaración complementaria impidiendo el nacimiento de una deuda tributaria.

En el caso presente se debe aplicar el artículo 167.2 de la Ley del IVA que se refiere a la posibilidad del diferimiento de pago en el caso de importaciones de bienes y que se debe relacionar con el artículo 74 del Reglamento (RD 1624/1992) que señala lo siguiente: "el importador" (...) 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 (...)."

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 la disposición adicional octava del RIVA, que establece: "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."

A su vez el artículo 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago", y que "4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio."



QUINTO. - Por lo tanto, la aplicación literal del sistema de diferimiento de pago que se acaba de transcribir obliga a la desestimación de la demanda puesto que el Reglamento es claro a la hora de señalar que el periodo ejecutivo se inicia al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración liquidación y no puede admitirse el argumento de la parte recurrente en el sentido de que no existe deuda con motivo de realizarse la compensación.

Es necesario afirmar la corrección jurídica del razonamiento incluido por la resolución del TEAC que es objeto de la presente impugnación.

No cabe acoger la tesis de la recurrente de que de haber incluido las cuotas de IVA liquidadas por Aduanas en la declaración-liquidación el resultado a ingresar sería de cero euros en base a que tales cuotas serían deducibles en esa misma declaración-liquidación, y es que dicho alegato supondría obviar sin más todo el sistema legal de liquidación, deducción y recaudación del IVA respecto de las cuotas soportadas que a su vez fuesen susceptibles de deducción, en una suerte de deducción implícita y automática. No podemos olvidar que mientras la inclusión de las cuotas liquidadas por Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que el sujeto pasivo recibe el documento en el que conste dicha liquidación se erige en una obligación, sin embargo, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido se articula como una opción del sujeto pasivo, al permitir el artículo 99.Tres de la LIVA que pueda ejercerse en el periodo de liquidación en el que se hayan soportado las cuotas o en las de los periodos posteriores dentro de los cuatro años siguientes, estableciendo el artículo el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

La Sala se muestra conforme con la conclusión de la Administración tributaria, en cuya virtud 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.

Es cierto que la Sala de lo Contencioso del TSJ de Valencia ha dictado varias sentencias en las que la recurrente sustenta su posición; pero la misma Sala del TSJ de Castilla y León (Valladolid) ha dictado las sentencias de fechas 27 de septiembre de 2018 (Rec. 15/2018) y 8 de Octubre de 2018 (Rec. 16/18) en el sentido que se mantiene por esta sentencia y que es el más conforme con la aplicación literal del Reglamento de la ley del IVA y que esta Sala considera mas acorde con la legalidad y con el ordenamiento jurídico.

Por esta razón, procede la integra desestimación del presente recurso contencioso-administrativo."

**TERCERO. - Remisión a nuestra sentencia 1639/2022, de 13 de diciembre, rec. 3084/2021, ECLI:ES:TS:2022:4564**

El auto de Admisión del presente recurso de casación pone ya de manifiesto que suscita idéntica cuestión jurídica que la planteada en el recurso de casación 3084/2021, admitido a trámite mediante auto de 15 de diciembre de 2021 (rec. 3084/2021, ECLI:ES:TS:2021:16251A), recurso que hemos resuelto en la sentencia 1639/2022, de 13 de diciembre, rec. 3084/2021, ECLI:ES:TS:2022:4564, pronunciamiento al que debemos remitirnos por razones de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución).

Incluso, la argumentación de la Abogacía del Estado es esencialmente la misma que la que esgrimió en el recurso de casación 3084/2021 -si bien, en aquella ocasión, como recurrente- contra una sentencia que mantenía la tesis contraria, procedente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria.

En la sentencia 1639/2022, de 13 de diciembre, rec. 3084/2021, estimamos el recurso de casación de la entidad contribuyente, argumentando lo siguiente:

"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 imprejuizado, para la resolución de este caso. Ciertamente 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 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 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.

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.

Consecuentemente, se impone también la estimación del recurso contencioso-administrativo núm. 1866/2019, interpuesto por la representación procesal de Network Steel, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que desestima su reclamación núm. 00/02675/2016, frente a la desestimación del recurso de reposición frente a providencia de apremio, clave de liquidación A4880115466001776, concepto De las Administraciones de Aduanas, 2015 DUA 48115005765, resoluciones que se anulan.

#### **CUARTO. - Pronunciamiento sobre costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, puesto que no se aprecia mala fe o temeridad, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en ese recurso de casación.

No ha lugar a declaración sobre las costas del procedimiento de instancia, a tenor del artículo 139 LJCA.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**1.-** Estimar el recurso de casación núm. 1274/2022, interpuesto por la representación procesal de Network Steel, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de octubre de 2021 (recurso núm. 1866/2019), sentencia que se casa y anula.

**2.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1866/2019, interpuesto por la representación procesal de Network Steel, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que desestima su reclamación núm. 00/02675/2016, frente a la desestimación del recurso de reposición frente a providencia de apremio, clave de liquidación A4880115466001776, concepto De las Administraciones de Aduanas, 2015 DUA 48115005765, resoluciones que se anulan.

**3.-** Sin costas.



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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ