



Roj: **STS 4961/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4961**

Id Cendoj: **28079130022024100306**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/10/2024**

Nº de Recurso: **686/2023**

Nº de Resolución: **1637/2024**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 13147/2022,**

**ATS 13988/2023,**

**STS 4961/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.637/2024**

Fecha de sentencia: 16/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 686/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/10/2024

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 686/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1637/2024**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor



D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

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

En Madrid, a 16 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **686/2023**, interpuesto por la procuradora doña María del Carmen Barrera Rivas, en representación de **SAISA CHEMICALS, S.A.**, contra la sentencia de 3 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1214/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 3 de noviembre de 2022 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1214/2020, en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad SAISA CHEMICALS representada por Dña. María del Carmen Barrera Rivas contra resolución del TEAR de 30 de Septiembre de 2020 desestimando reclamación económico administrativa interpuesta contra providencia de apremio.

Las costas del recurso se imponen a la recurrente por cuantía máxima de 1000 euros" (sic).

### SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña María del Carmen Barrera Rivas, en representación de Saisa Chemicals, S.A., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 167.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA; 74.1 y disposición adicional octava del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del IVA; 28.2 y 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); y 134.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (RGAT).

2. La Sala de instancia, por auto de 23 de enero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, Saisa Chemicals, S.A., como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 11 de octubre de 2023, apreció que 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 previsto por el artículo 167.2 LIVA, la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación correspondiente 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: los artículos 167.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre; y 74.1 y Disposición adicional octava del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.



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 LJCA."

2. La procuradora doña María del Carmen Barrera Rivas, en la representación ya acreditada de Saisa Chemicals, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 4 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los razonamientos jurídicos tercero y cuarto del auto de admisión, manifiesta que la pretensión casacional de este pleito coincide con la acogida en las sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha de 13 de diciembre de 2022 (rec. casación nº 3084/2021, ES:TS:2022:4564) y 13 de julio de 2023 (rec. casación nº 1274/2022, ES:TS:2023:3314).

Interesa que sea aplicable al caso debatido el mismo criterio manifestado en la primera de aquellas sentencias (13/12/2022), que pasa a transcribir.

Entiende que "[...] exigencias de unidad de doctrina, fundamentadas en los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aplicar al presente caso el criterio interpretativo manifestado por el Tribunal Supremo en las citadas Sentencias, mereciendo las cuestiones aquí planteadas igual respuesta que la que en aquellos autos se contiene".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia que:

1. Estime el recurso de casación nº 686/2023 interpuesto por la representación procesal de "SAISA CHEMICALS, S.A." contra la Sentencia Nº 666 de la Sección Novena, Sala de lo Contencioso Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictada en fecha de 3 de noviembre de 2022, en el recurso contencioso-administrativo P.O. 1214/2020;

2. Estime el recurso contencioso-administrativo P.O. 1214/2020 interpuesto por la representación procesal de "SAISA CHEMICALS, S.A." contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 30 de septiembre de 2020, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas números 28/23618/2017 y 00/03704/2014 (interpuestas en su día contra la desestimación de dos recursos de reposición planteados frente a providencias de apremio giradas por el concepto "De las administraciones de aduanas 2017 DUA 48117012455" y "De las administraciones de aduanas 2017 DUA 21117000900") (sic).

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 17 de enero de 2024.

Aduce que "[...] no podemos, por menos, que respetar la doctrina sentada en esos pronunciamientos, que constituyen ya doctrina jurisprudencial, queremos poner de manifiesto las peculiaridades del caso suscitado".

A tal fin, señala 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.

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 - como aquí ha ocurrido - 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. 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 mayo de 2017, sin que en dicha declaración se incluyera la totalidad de la cuota de IVA a la importación.

Considera que la falta de inclusión de la totalidad de la cuota de IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente, en el plazo de ingreso correspondiente, propició que unas semanas más tarde, fuera ya del periodo voluntario de pago e iniciado, por tanto, el periodo ejecutivo, se presentara una declaración complementaria lo que no significa otra cosa que el reconocimiento del impago total de la deuda, 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.

El inicio del periodo ejecutivo determina inevitablemente que sea aplicable ya el régimen de recargos del artículo 28 de la LGT/2003, recargos que se devengan con el inicio de dicho periodo y que deben liquidarse a través de la providencia de apremio.



Señala que "[...] con las sentencias mencionadas en el auto de admisión, dejando de lado que no se ha considerado necesario por esa Sala en los fallos recogidos en el auto de admisión, establecer doctrina sobre el derecho a la deducción de las cuotas ingresadas y su influencia en el régimen de abono de deudas liquidadas en aduana en virtud del acogimiento del interesado a la modalidad especial del artículo 167.2 LIVA, lo cual, si el obligado tributario tuviera derecho a la deducción íntegra de la cuota del IVA podrá hacer plenamente efectivo mediante la rectificación de la autoliquidación, entendemos que, habiéndose agotado el periodo voluntario de ingreso de la totalidad de la deuda e iniciado por tanto el periodo ejecutivo - ex artículo 161.1.b) LGT/2003 - aunque la autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo es perfectamente admisible siendo el único instrumento para voluntariamente regularizar su situación tributaria, suponiendo ello indudablemente el ingreso total de las cuotas del IVA a la importación liquidadas por la Aduana, ello no es óbice para reconocer al mismo tiempo que, habiéndose iniciado el periodo ejecutivo, resulta procedente la exigencia, en todo caso, en primer término, del recargo ejecutivo del 5% aplicable - ex artículo 28.2 LGT/2003 - , cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio".

Afirma que, si se dan esos presupuestos, no puede hacerse reproche alguno a la providencia de apremio dictada una vez iniciado el período ejecutivo.

Sobre la pretensión formulada de adverso, solicita de la Sala que, en interpretación de los preceptos identificados en el auto de admisión, siente, en primer lugar, como doctrina que:

- En el caso de haberse ejercitado la opción por el régimen diferido previsto por el artículo 167.2 LIVA, la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación correspondiente de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, determina el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia de los recargos del periodo ejecutivo del artículo 28 LGT/2003, que correspondan, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

Y, sobre esa base, desestime el recurso y confirme la sentencia impugnada.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en el apartado tercero de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 19 de enero de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 8 de octubre de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si, en el caso de haberse ejercitado la opción por el régimen diferido previsto por el artículo 167.2 LIVA, la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación correspondiente de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia del recargo de apremio, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

#### **SEGUNDO. Remisión a nuestras sentencias núm. 1639/2022, de 13 de diciembre, rec. cas. 3084/2021 , ECLI:ES:TS:2022:4564 y núm. 986/2023, de 13 de julio de 2023, rec. cas. 1274/2022 , ES:TS:2023:3314 .**

Esta Sala en sentencia núm. 1639/2022, de 13 de diciembre, pronunciada en el recurso de casación 3084/2021, a la que le ha seguido la sentencia núm. 986/2023, de 13 de julio de 2023 (rec. cas. 1274/2022), ha resuelto pretensiones similares a las que aquí se ventilan, y en ella ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados en el recurso.

Buena prueba de dicha concordancia es que el auto de admisión afirma, en su razonamiento jurídico tercero, lo que a continuación se transcribe:



"[...] 1. El recurso de casación suscita unas cuestiones jurídicas similares a la que se suscitaban en los recursos de casación nº 3084/2021 y 1274/2022, admitidos por autos de 15 de diciembre de 2021 (ES:TS:2021:16251A) y 6 de julio de 2022 (ES:TS:2022:10567A), respectivamente.

En esos autos se apreció la existencia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió, mereciendo las cuestiones planteadas igual respuesta que la que en aquellos autos se contiene.

2. Asimismo, se debe tener en cuenta que el planteamiento de la parte recurrente coincide, sustancialmente, con lo declarado por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo en las sentencias de 13 de diciembre de 2022 (rec. casación nº 3084/2021, ES:TS:2022:4564) y 13 de julio de 2023 (rec. casación nº 1274/2022, ES:TS:2023:3314). El contenido interpretativo que la Sección de Enjuiciamiento ha dispensado a esta cuestión es el siguiente:

"[...] 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".

Finalmente, en el punto 2 del razonamiento cuarto, se añade:

"[...] 2. En atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y la resuelta en las sentencias precitadas, la Sala estima pertinente informar a la parte recurrente que, con vistas a la tramitación ulterior del recurso, considerará suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en las sentencias referidas, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad".

2. Hemos afirmado en la STS núm. 1639/2022, de 13 de diciembre de 2022, cit, y reiteramos ahora, 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 siguientes:

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 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 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."

Dada la coincidencia sustancial de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 13 de diciembre de 2022 cit., de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en



este concreto asunto, procede, por razones de unidad de doctrina, fundamentadas en el principio de seguridad jurídica, su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

**3.** A lo expuesto, no se opone el motivo esgrimido por el Abogado del Estado, consistente en que "[...] en el peor de los casos, si se hubiera producido el ingreso con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, resultaría procedente reconocer que, en este caso, el recargo exigible no sería el recargo de apremio del 10 o el 20 por ciento, de lo que parte la cuestión de interés casacional sino el recargo ejecutivo del 5%, sin que, de nuevo, ello obste, al derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota".

En efecto, en el caso ahora enjuiciado se liquidó por la Administración un recargo de apremio ordinario del 20%. Tal como expuso esta Sala en la STS de 13 de julio de 2023 (rec. cas. 1274/2022), cit., más allá de la procedencia de rebajar o reducir al 5% el recargo que la providencia de apremio 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.

#### **TERCERO.Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.**

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta, lo que, a su vez, comporta la estimación del recurso contencioso-administrativo núm. 1214/2020 interpuesto en la instancia.

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

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de la sentencia núm. 1639/2022, de 13 de diciembre de 2022, pronunciada en el recurso de casación núm. 3084/2021 .

**Segundo.** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María del Carmen Barrera Rivas, en representación de SAISA CHEMICALS, S.A., contra la sentencia de 3 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1214/2020, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1214/2020, interpuesto por la representación procesal de la mercantil SAISA CHEMICALS, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de septiembre de 2020, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada frente al acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Madrid de la AEAT, que desestima los recursos de reposición formulados contra las providencias de apremio dictadas en ejecución de las liquidaciones correspondientes al concepto de Aduanas, resoluciones que se anulan y dejan sin efecto, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.