

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/03349/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **17/12/2024**

**Asunto:**

IVA a la importación. Presentación de declaración aduanera una vez superado el plazo del art.149 del Código Aduanero de la Unión. Recargo por declaración extemporánea art. 27 LGT.

**Criterio:**

La Disposición Adicional Vigésima, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria titulada "Tributos integrantes de la deuda aduanera", y en particular lo establecido en la letra d) de su apartado 1, no es de aplicación al IVA Importación, lo que determina que la presentación extemporánea de una declaración de importación dará lugar a la exigencia del recargo por declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, en relación con el IVA a la Importación devengado en el momento de la presentación de la misma.

Unificación de criterio.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

27

DA.20.1.d)

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

17

Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo. Código Aduanero de la Unión CAU

149

**Conceptos:**

Depósito temporal

Deuda aduanera

Importación

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Plazos

Recargos

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 17 de diciembre de 2024

RECURSO: 00-03349-2024

CONCEPTO: TRIBUTACIÓN TRÁFICO EXTERIOR

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO ADUANAS E II.EE. - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

Se ha visto el presente recurso interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en fecha 28 de diciembre de 2023, por la que se estima la reclamación económico-administrativa número 08/12691/2022, interpuesta contra la liquidación girada por Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante la que se exige el recargo por presentación de declaración extemporánea.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 13 de junio de 2022 se presentó ante la Aduana de MUNICIPIO\_1 la declaración de importación DUA 22ES (...) que fue asignada a circuito naranja.

En el momento de realizar las comprobaciones oportunas para el control documental de la mercancía se constató por el actuario que la declaración de importación se había presentado una vez excedido el plazo que para la asignación de un destino aduanero establece el artículo 149 del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.

A la vista de lo anterior y sobre la base de lo establecido en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procedió a exigir, mediante liquidación de fecha 19 de agosto de 2022, el recargo por declaración extemporánea.

SEGUNDO.- Disconforme con lo anterior el interesado interpuso recurso de reposición alegando, en síntesis, lo siguiente:

- No procede aplicar lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los recargos por declaración extemporánea a las declaraciones en aduana pues las mismas no tienen la condición de declaración tributaria en el sentido del artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- El operador está sujeto al régimen de IVA diferido a la importación, por lo que la presentación tardía de la declaración no produce ningún perjuicio dado que no existe importe alguno a ingresar por ese concepto en el momento de la presentación de la declaración.

La resolución del citado recurso tuvo lugar en fecha 5 de octubre de 2022, desestimando las pretensiones del interesado y confirmando la procedencia de la exigencia del recargo por declaración extemporánea.

TERCERO.- Nuevamente disconforme, el interesado interpuso en fecha 7 de noviembre de 2022, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que fue registrada con número 08/12691/2022.

La resolución de la citada reclamación tuvo lugar en fecha 28 de diciembre de 2023, estimando las pretensiones del reclamante por considerar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el recargo por declaración extemporánea contemplado en el artículo 27 de la citada norma no es de aplicación a las declaraciones aduaneras.

CUARTO.- Disconforme con esta resolución la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 21 de marzo de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que fue registrado con número 00/03349/2024.

En su escrito de interposición el órgano Directivo manifiesta su oposición a la resolución dictada por el Tribunal Regional señalando que la Disposición Adicional vigésima de la Ley General Tributaria no resulta de aplicación al IVA a la Importación pues aunque el devengo del IVA se produce con ocasión del nacimiento de la deuda aduanera nos encontramos ante dos tributos distintos que se rigen por normas diferentes.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicita la Directora que se unifique criterio en los siguientes términos:

*"El IVA y los derechos y gravámenes que integran la deuda aduanera son tributos distintos, y en consecuencia, el texto de la Disposición Adicional 20, titulada "Tributos integrantes de la deuda aduanera", no es aplicable al IVA y en particular, no lo es el apartado 1.d), que constituye el objeto de este recurso, y que se refiere a que no será de aplicación a los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, lo previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria".*

QUINTO. Dado que manifiesta el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica

QUINTO.- Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, formuló estas siguientes alegaciones:

- No puede aceptarse el *petitum* solicitado por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales puesto que no es controvertido que los tributos y gravámenes que integran la deuda aduanera son distintos al IVA a la Importación.
- Si bien el IVA a la Importación no forma parte de la deuda aduanera, se ha de tener en cuenta que la declaración aduanera es una declaración única, por lo que, teniendo en cuenta la dicción de la Disposición Adicional Vigésima de la Ley General Tributaria, la misma se ha de considerar aplicable al IVA a la Importación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SEGUNDO.- La cuestión que se ha de analizar en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es determinar si la presentación de una declaración aduanera una vez superado el plazo establecido para ello en el artículo 149 del Código Aduanero de la Unión, puede dar lugar a la liquidación del recargo por declaración extemporánea previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con la deuda originada por el concepto IVA a la Importación.

En particular, se trata de determinar si lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante, Ley General Tributaria, resulta de aplicación, no solamente a la deuda aduanera originada por la presentación de una declaración aduanera sino también a la deuda nacida en relación con el IVA a la Importación.

Señala al respecto la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT que no cabe la aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésima en relación el IVA a la Importación en la medida en que, si bien el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana y del IVA son coincidentes, nos encontramos ante tributos diferentes sometidos a una normativa distinta.

Al recargo por declaración extemporánea se refiere el artículo 27 de la Ley General Tributaria, señalando lo siguiente:

*"1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.*

*A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.*

*2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.*

*Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.*

*Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.*

*En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.*

*No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:*

*a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.*

*b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.*

*c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.*

*d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.*

*El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.*

*Lo dispuesto en los párrafos anteriores no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren.*

*3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.*

*4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.*

período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acy, de resguardo de aplazamiento o fraccionamiento."

Por su parte, la Disposición Adicional Vigésima de la misma norma, establece lo que sigue (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Conforme a lo derivado del artículo 7.1, lo dispuesto en esta Ley será de aplicación respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, en tanto no se oponga a la misma. En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes:

a) Las liquidaciones de la deuda aduanera, cualquiera que fuese el procedimiento de aplicación de los tributos en que se hubieren practicado, tendrán carácter provisional mientras no transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para su notificación al obligado tributario. El carácter provisional de dichas liquidaciones no impedirá en ningún caso la posible regularización posterior de la obligación tributaria cuando se den las condiciones previstas en la normativa de la Unión Europea.

b) En los procedimientos de aplicación de los tributos, los efectos del incumplimiento del plazo máximo para dictar resolución y de la falta de resolución serán los previstos en la normativa de la Unión Europea. En el supuesto de no preverse en ella el efecto del silencio administrativo, éste se considerará siempre negativo. Asimismo, no procederá declarar en ningún caso la caducidad del procedimiento, salvo que transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para notificar la deuda al obligado tributario.

c) La comprobación de valores regulada en la subsección 4.ª de la sección 2.ª del capítulo III del título III de esta Ley no será de aplicación cuando se trate de determinar el valor en aduana, resultando de aplicación lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.

d) No será de aplicación a las declaraciones aduaneras lo previsto en el artículo 27 de esta Ley."

Asimismo, el artículo 149 del Reglamento 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión (en adelante Código Aduanero de la Unión) establece:

"Las mercancías no pertenecientes a la Unión que se encuentren en depósito temporal se incluirán en un régimen aduanero o se reexportarán antes de que transcurran 90 días."

En el caso que nos ocupa se produjo el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 149 del Código Aduanero de la Unión, lo que dio lugar a la exigencia del recargo por declaración extemporánea al que se refiere el artículo 27 de la Ley General Tributaria en relación con el IVA a la Importación.

No obstante la liquidación del mismo fue anulada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución que ahora se impugna por considerar que al igual que ocurre con la deuda aduanera y de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Vigésima, no cabe aplicar el recargo por declaración extemporánea al IVA a la Importación.

El concepto de "declaración en aduana" se contiene, en el artículo 5 del Código Aduanero de la Unión, cuyo apartado 12, establece lo que sigue:

"A los efectos del presente código se entenderá por:

12) «declaración en aduana»: el acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, la voluntad de incluir las mercancías en un determinado régimen aduanero, con mención, en su caso, de las disposiciones particulares que deban aplicarse."

Adicionalmente, el apartado 18 del artículo 5, define la deuda aduanera en los siguientes términos:

"la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente".

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido establece el artículo 17 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que:

"Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador."

Asimismo, el artículo 18 de la misma norma establece el concepto de importación de bienes, señalando lo siguiente:

"Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

(...)"

Por su parte, el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula el devengo del impuesto en los siguientes términos:

"Uno. En las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

| (...)”

A la liquidación del impuesto se refiere el artículo 167 de la citada norma, estableciendo lo que sigue:

*“Uno. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.*

*“Dos. En las importaciones de bienes el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios o, en su caso, por el artículo 167 bis de esta ley.*

*“La recaudación e ingreso de las cuotas del impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.*

*“No obstante, cuando la declaración aduanera se presente en otro Estado miembro conforme a lo previsto en el artículo 179 del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, la Administración liquidará el impuesto con base en la información recibida de la aduana del Estado miembro donde se haya presentado la declaración.*

*“Tres. Reglamentariamente se determinarán las garantías que resulten procedentes para asegurar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.”*

Asimismo, el artículo 167 bis regula la modalidad especial para la declaración y el pago del impuesto sobre el Valor Añadido sobre las importaciones, estableciendo lo que sigue:

*“Uno. Cuando los empresarios o profesionales que realicen las operaciones a que se refiere el Título IX, Capítulo XI, Sección 4.ª de esta Ley, no opten por la aplicación del régimen especial previsto en esa sección, la persona que presente los bienes en la Aduana por cuenta del importador en el territorio de aplicación del impuesto podrá optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la importación de los bienes en que concurren los siguientes requisitos:*

*a) que el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros;*

*b) que se trate de bienes que no sean objeto de impuestos especiales; y*

*c) que el destino final de la expedición o transporte de los bienes sea el territorio de aplicación del impuesto.*

*“Dos. En el supuesto de que se opte por la modalidad especial de declaración y pago, se aplicarán las siguientes disposiciones:*

*a) El destinatario de los bienes importados estará obligado al pago del impuesto sobre el valor añadido.*

*b) La persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el impuesto sobre el valor añadido que recaiga sobre su importación del destinatario de los bienes importados y efectuará el pago del impuesto sobre el valor añadido recaudado.*

*“A estos efectos, no será necesaria autorización expresa por parte del destinatario de los bienes importados para la utilización de la citada modalidad especial de declaración y pago.*

*“Tres. No obstante lo dispuesto en el artículo 91 de esta Ley, será de aplicación el tipo impositivo general del impuesto a las importaciones de bienes que se declaren utilizando la modalidad especial de declaración y pago prevista en este artículo.*

*“La persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana deberá tomar las medidas necesarias para garantizar que el destinatario de los bienes importados pague el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la importación.*

*“Cuatro. Los empresarios o profesionales que utilicen la modalidad especial de declaración y pago, deberán presentar por vía electrónica una declaración mensual con el importe total del impuesto sobre el valor añadido recaudado correspondiente a las importaciones realizadas durante dicho mes natural al amparo de las mismas.*

*“A estos efectos, se presumirá que el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a los bienes importados ha sido recaudado, salvo en los supuestos de reexpedición, destrucción o abandono.*

*“El importe del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a cada declaración mensual se podrá pagar hasta el día 16 del segundo mes siguiente al mes de importación.*

*“Cinco. Los empresarios o profesionales deberán llevar un registro de las operaciones incluidas en la declaración presentada con arreglo a la modalidad especial de declaración y pago durante el plazo de 4 años en las condiciones que se establezcan reglamentariamente”*

La regulación reglamentaria de la liquidación y pago del impuesto se contiene en los artículos 73 y 74 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre

Señala así el artículo 73 de la citada norma bajo el título "liquidación del impuesto en las importaciones", lo siguiente:

*“1. Las operaciones de importación sujetas al impuesto se liquidarán simultáneamente con los derechos arancelarios o cuando hubieran debido liquidarse estos de no mediar exención o no sujeción, con independencia de la liquidación que pudiera resultar procedente por cualesquiera otros gravámenes.*

*“Se entenderán incluidas en el párrafo anterior y, por tanto, se liquidarán del mismo modo las mercancías que abandonen las áreas mencionadas en el artículo 23 o se desvinculen de los regímenes enumerados en el artículo 24, ambos de la Ley del Impuesto, con excepción del régimen de depósito distinto de los aduaneros, siempre que la importación de dichas mercancías se produzca de conformidad con lo establecido en el apartado dos del artículo 18 de la misma ley.*

*“2. A estos efectos, los sujetos pasivos que realicen las operaciones de importación deberán presentar en la aduana la correspondiente declaración tributaria, con arreglo al modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, en los plazos y forma establecidos por la reglamentación aduanera.*

| (...)”

Finalmente el artículo 74 de la misma norma regula la recaudación del Impuesto en las importaciones en los siguientes términos:

"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:

a) Cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y 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 de este Reglamento. En el supuesto 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. Tratándose de sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, se incluirá en su totalidad en una declaración-liquidación que presenten ante la Administración del Estado en el modelo, lugar, forma y plazos que establezca la persona titular del Ministerio de Hacienda.

La opción deberá ejercerse mediante la presentación de una declaración censal ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

La opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido la opción a que se refiere este apartado quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural.

La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

b) Cuando los empresarios o profesionales que realicen las operaciones a que se refiere el título IX, capítulo XI, sección 4.<sup>a</sup>, de la Ley del Impuesto, no opten por la aplicación del régimen especial previsto en esa sección, la persona que presente los bienes en la Aduana por cuenta de los importadores en el territorio de aplicación del Impuesto podrá optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

Se entenderá realizada dicha opción cuando la persona que presente los bienes en la Aduana declare su intención de hacer uso de la modalidad especial por vía telemática ante la Aduana.

Esta modalidad especial prevista en el artículo 167 bis de la Ley del Impuesto requiere:

a) Haber acreditado la condición de presentador de mercancía por cuenta de los importadores ante la Aduana, en la forma prevista en la normativa aduanera.

b) La presentación de una declaración mensual referida a todas las mercancías importadas de acuerdo con las formalidades aduaneras a que refiere el artículo 143 bis del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión, por cuenta de los importadores, salvo que se pruebe la reexportación o se hubiere acordado la destrucción o el abandono, en la forma que disponga la normativa aduanera.

c) Llevar un registro de las operaciones incluidas en la declaración presentada con arreglo a la modalidad especial. A tal efecto, dicho registro deberá contener, por cada mes natural y para cada envío, la siguiente información:

a) el número de identificación de la declaración de importación presentada;

b) la fecha de presentación en Aduana de los bienes;

c) el número de la declaración o notificación de reexportación o, en su caso, de la prueba de destrucción o abandono del territorio de aplicación del Impuesto, sobre envíos de bienes no entregados o rechazados por el destinatario;

d) el número de identificación del envío;

e) lugar y fecha de entrega de la mercancía y número de identificación de la persona a quien se efectúa;

f) el valor intrínseco de los bienes;

g) el importe del Impuesto recaudado;

h) identificación de la persona de la que ha recibido el ingreso de la cuota del Impuesto, si es distinta del importador;

i) prueba, en los términos previstos en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del impago del Impuesto sobre envíos de bienes no entregados o rechazados por el destinatario, incluido el valor intrínseco de cada uno;

j) identificación del número de la declaración mensual a través de la cual se efectúa el ingreso de las cuotas devengadas con ocasión de dicha importación.

El registro deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de la Administración tributaria y se mantendrá por un periodo de cuatro años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

2. La recaudación e ingreso de las deudas liquidadas en los regímenes de viajeros, postales y etiqueta verde se efectuarán en la forma prevista para los correspondientes derechos arancelarios liquidados.

3. La aduana podrá exigir que se constituya garantía suficiente en las siguientes operaciones de tráfico exterior:

a) Aquéllas en que la aplicación de exenciones o bonificaciones dependa del cumplimiento por el contribuyente de determinados requisitos.

b) Cuando concurren circunstancias que así lo aconsejen.

*La garantía tendrá por objeto asegurar el pago de la deuda en caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos del beneficio fiscal aplicado, o de las especiales circunstancias que puedan darse en la operación."*

Finalmente, se ha de señalar que tal y como señala la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, el Tribunal de Justicia de la Unión, ha manifestado, entre otras en su sentencia *Kauno teritoriné muintiné*, de 7 de abril de 2022, asunto C-489/20, que existe un paralelismo claro entre el IVA a la Importación y los derechos de aduana, debido al momento de la exigencia de ambos tributos.

Señala así el Tribunal de Justicia de la Unión, lo siguiente:

*"47. A ese respecto, ha de recordarse que, según jurisprudencia reiterada, el IVA a la importación y los derechos de aduana presentan características esenciales comparables, en la medida en que se originan por la importación a la Unión y por la introducción subsiguiente de las mercancías en el circuito económico de los Estados miembros. Este paralelismo se confirma por el hecho de que el artículo 71, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA autoriza a los Estados miembros a vincular el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación con el devengo y la exigibilidad de los derechos de aduana [sentencia de 3 de marzo de 2021, Hauptzollamt Münster (Lugar de nacimiento del IVA), C-7/20, apartado 29 y jurisprudencia citada]."*

Pues bien, del análisis de la normativa anteriormente reproducida se deriva que lo establecido en la Disposición Adicional Vigésima de la Ley General Tributaria no resulta de aplicación al IVA a la Importación.

Como señala la Directora recurrente, si bien es cierto, tal y como confirma el Tribunal de Justicia de la Unión, que nos encontramos ante dos tributos, derechos de aduana e IVA a la Importación que están íntimamente relacionados desde el punto de vista de su nacimiento, lo cierto es que nos encontramos ante figuras tributarias diferenciadas a las que se aplican normas diferentes, por lo que el IVA a la Importación no puede considerarse situado bajo el paraguas de lo establecido en la Disposición Adicional Vigésima de la Ley General Tributaria por el mero hecho de que el nacimiento del mismo se produzca con ocasión de la admisión de la declaración aduanera.

Se ha de tener en cuenta que la inclusión de la letra d) del apartado 1 de la citada Disposición Adicional Vigésima tiene su fundamento en lo dispuesto en el artículo 114.2 del Código Aduanero de la Unión, de cuya redacción se deriva que en el caso de presentación tardía de una declaración de importación se procederá a exigir intereses de demora, incompatibles con el recargo por declaración extemporánea.

Establece así el artículo 114.2 del Código Aduanero de la Unión, en relación con la exigencia de intereses de demora, lo siguiente:

*"Cuando la deuda aduanera nazca en virtud de los artículos 79 u 82, o cuando la notificación de la deuda aduanera se derive de un control posterior al levante, se percibirá un interés de demora, además del importe de los derechos de importación o de exportación, desde la fecha en que nació la deuda aduanera hasta la fecha de su notificación."*

Este precepto es de aplicación en el caso de presentación tardía de las declaraciones de importación puesto que de acuerdo con el artículo 79 al que remite aquel, el nacimiento de la deuda aduanera se produce, entre otras causas, por el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativas al depósito temporal, que exigen, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 149 del mismo Código, anteriormente reproducido, que las mercancías que se encuentren en depósito temporal se incluyan en un régimen aduanero o se reexporten antes de que transcurran 90 días.

Razonamiento este que se contiene asimismo en el Preámbulo de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, que introdujo la letra d) del apartado 1 de la Disposición Adicional Vigésima, cuando señala:

*"El aludido Reglamento (UE) n.º 952/2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, regula los intereses de demora, fijando su fórmula de cálculo, debiendo aclararse en la normativa nacional que aquellos no son compatibles con la exigencia, respecto de la deuda aduanera, de los recargos por declaración extemporánea."*

Por otra parte, se ha de aclarar que la circunstancia de que el sujeto pasivo se encuentre sujeto al régimen de IVA diferido en nada modifica la procedencia de aplicar el recargo por presentación extemporánea puesto que la finalidad del mismo no es compensar a la Administración por el retraso en el pago del Impuesto sino por el incumplimiento de la obligación de presentar las declaraciones de forma temporal.

Finalmente, se ha de dejar constancia de que el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ha modificado su criterio señalando en su resolución 08/04641/2023, de 7 de agosto de 2024, en relación con la cuestión que nos ocupa, lo siguiente:

*"De esta manera, con la nueva redacción de la Disposición adicional vigésima queda aclarado que el recargo por declaración extemporánea del artículo 27 de la LGT no es de aplicación a los tributos integrantes de la deuda aduanera que, según se define en el artículo del Código Aduanero de la Unión (CAU), aprobado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de Octubre de 2013, son los derechos de aduana que deben pagarse por la importación o exportación de la mercancía, quedando fuera de ese concepto el IVA a la importación."*

*En el presente supuesto el recargo se establece sobre el IVA a la importación por lo que no resulta de aplicación la mencionada Disposición."*

Por lo expuesto,

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO**, fijando el criterio siguiente:

La Disposición Adicional Vigésima, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria titulada "Tributos integrantes de la deuda aduanera", y en particular lo establecido en la letra d) de su apartado 1, no es de aplicación al IVA Importación, lo que determina que la presentación extemporánea de una declaración de importación dará lugar a la exigencia del recargo por declaración extemporánea del artículo 27 de la Ley General Tributaria, en relación con el IVA a la Importación devengado en el momento de la presentación de la misma

