

## Discriminación en el IVA a la importación (Aitor Orena Domínguez, Marzo 2016)

El art. 92.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) establece que los sujetos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que correspondan a las importaciones de bienes.

A su vez, como consecuencia de la nueva redacción que el apartado 37 del art. Primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, dio al apartado Dos del art. 167 de la LIVA (1) , que regula la liquidación del impuesto, se establece que 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.

A partir de ahí, se publicó el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, que tenía como objetivo fundamental modificar el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, para acomodar su contenido a los diversos cambios habidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la que desarrolla, realizados por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; la Ley 20/1991, de 7 de junio , de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

La obligada adaptación del desarrollo reglamentario a las modificaciones legales del Impuesto se produce, entre otros, a la liquidación del IVA a la importación regulada en el art. 74 (2) . Así, en relación con la opción prevista en la LIVA de diferir el ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación periódica, se desarrolla el procedimiento por el que determinados operadores, en concreto los que tributen a la Administración del Estado y cuenten con un período de liquidación mensual, van a poder ejercitar la misma.

Este sistema opcional de diferimiento del ingreso de las cuotas de IVA devengadas a la importación, no supone una quiebra del sistema de declaración y liquidación de dichas cuotas ante la aduana, que se mantiene sin cambios; la novedad viene porque el ingreso de las cuotas liquidadas por la aduana no se realizan con el documento de pago 031 emitido por la aduana, sino que su ingreso se realiza a través de la declaración-liquidación periódica del impuesto, siendo la principal consecuencia de dicha modificación, que en los sujetos pasivos con prorrata de deducción 100%, se elimina el efecto financiero, porque el sujeto pasivo podrá incluir en su autoliquidación el importe de las cuotas de IVA devengadas que deriven de las importaciones realizadas y, en el mismo modelo, deducir las cuotas soportadas por dichas importaciones.

Es decir, las empresas que se acojan al nuevo sistema dejarán de tener que anticipar a la AEAT el importe de las cuotas del IVA de las importaciones y esperar meses para recuperarlas. Dicho de otro modo, a diferencia del sistema anterior en virtud del cual había que ingresar el IVA a la importación ante la AEAT y esperar a la autoliquidación del período para recuperarlo vía compensación o devolución, se pospone el ingreso del IVA a la importación en el momento de hacer la autoliquidación, y así se compensa de forma simultánea.

El problema -o mejor dicho, discriminación- para las empresas que tributan íntegramente en la Administración Foral- es que el nuevo sistema únicamente resulta aplicable a los importadores que tributen en la Administración del Estado, con lo que las empresas que tributan íntegramente en la Administración Foral, al no tener obligación de presentar ningún modelo de declaración-liquidación ante el Estado no pueden optar al nuevo sistema.

Para las empresas que, teniendo más de siete millones de euros de volumen de operaciones, las realizan tanto en el territorio común como en el territorio foral, el Reglamento ha previsto expresamente que el IVA a la importación se consigne como un ingreso que correspondería a la Administración del Estado, lo que es congruente con la competencia que este ostenta, pero con derecho a deducirlo simultáneamente como IVA soportado, en proporción al volumen de operaciones en cada territorio.

Es decir, en el supuesto de tributación por IVA a las dos administraciones, existe un mecanismo de solución al problema, pero que no garantiza la solución total en todos los casos:

*"En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado."*

De ahí que la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao interpuso un recurso contra el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, recurso que ha sido resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, declarando la ilegalidad del mencionado Real Decreto, por la discriminación y la carencia de cobertura legal del inciso que contiene el siguiente texto: "... y siempre que tribute en la Administración del Estado", ya que:

- Ni el art. 167.2 de la Ley 37/1992 en la nueva redacción de la Ley 28/2014, que presta cobertura al real decreto combatido, no contiene regulación alguna que permita el distinto tratamiento que el Real Decreto 1073/2014 impugnado establece a quienes tributan en el territorio del Estado y fuera de él.
- Ni en este recurso tampoco se ha ofrecido justificación suficiente de ese distinto tratamiento, ya que la referencia a la exclusiva competencia estatal en materia de IVA conforme al artículo 5.1 del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y, al artículo 3.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra , aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, no es obstáculo para que se habiliten los procedimientos necesarios para evitar la discriminación legal que se produce y que carece de cobertura legal.

El TS ha puesto fin a una desventaja competitiva, a una discriminación injustificada de los contribuyentes forales, ya que pese a que en virtud de

lo establecido en el art. 5.1 del Concierto Económico (3) , el Estado tenga la competencia exclusiva en cuanto a la regulación de los derechos de importación en el IVA, no puede establecer un trato discriminatorio entre unos contribuyentes y otros.

¿Qué sucede ahora? ¿cómo se va a ejecutar esta sentencia? Hasta ahora las empresas que tributaban en territorio foral ingresaban el IVA a la importación en el Estado y pedían posteriormente la devolución del IVA a las Haciendas Forales. Pero a pesar de lo establecido por la STS, teniendo en cuenta, que conforme al art. 5 del Concierto Económico, la recaudación del IVA a la importación corresponde a la Hacienda Estatal, las empresas que tributan en territorio foral siguen sin poder aplicar esta opción de ingreso-deducción momentáneo.

**(1)** Número dos del artículo 167 redactado por el apartado treinta y siete del artículo primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras («B.O.E.» 28 noviembre). Vigencia: 1 enero 2015

**(2)** "1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

*No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y siempre que tribute en la Administración del Estado y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso, el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 del mismo Reglamento. En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado".*

**(3)** "Artículo 5. Competencias exclusivas del Estado

*Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes: Primera. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido".*