

ANÁLISIS

Advertencia sobre la modificación del plazo de presentación de la liquidación del IVA del mes de julio (el plazo finaliza el 20 de agosto en lugar del 20 de septiembre)



ANTONIO
CUBERO
TRUYO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

Con carácter general, las empresas y los profesionales han de presentar sus declaraciones mensuales o trimestrales del IVA (Modelo 303) durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación, salvo la declaración relativa al último periodo del año cuyo plazo es algo más amplio (dado que hay que presentar también el resumen anual en el Modelo 390 –quienes estén obligados a ello–, el plazo vence el 30 de enero en lugar del 20 de enero, para facilitar ese doble compromiso).

Hasta ahora, este calendario general incluía una significativa excepción en relación con la declaración del IVA correspondiente al mes de julio. Para esta concreta declaración nuestra normativa tenía lo que podríamos calificar como una «deferencia vacacional» y permitía alargar el plazo de declaración hasta hacerlo coincidir con el plazo del siguiente periodo. Es decir, el plazo para el IVA del mes de julio finalizaba a la vez que el plazo establecido para el IVA del mes de agosto, el 20 de septiembre, con lo cual en el mes de septiembre se podían presentar dos declaraciones, tanto la del mes de julio, gracias a ese plazo prolongado, como la del mes de agosto, con su plazo natural. Los contribuyentes podían así prescindir de presentar declaraciones del IVA en el mes de agosto.

Sin embargo, este año 2014 la cosa cambia y por primera vez no se va a poder dejar pasar el mes de agosto libres de declaraciones del IVA. En efecto, se han modificado los plazos de autoliquidación, de tal manera que se suprime la excepción de la declaración del mes de julio, que a partir de ahora se deberá presentar, como las otras, en los 20 días del mes siguiente: del 1 al 20 de agosto. Por tanto, los contribuyentes deben tener cuidado y alterar sus hábitos vacacionales

Los contribuyentes deben tener cuidado y alterar sus hábitos vacacionales

porque en el mes de agosto sí tendrán que cumplir con la preceptiva declaración del IVA.

Conviene subrayar que esta nueva situación no afecta a todos los sujetos pasivos del IVA sino solo a los sujetos cuyo periodo de liquidación tenga carácter mensual (los sujetos con periodo de liquidación trimestral cuentan por un lado con el plazo del 1 al 20 de julio para el segundo trimestre y por otro lado con el plazo del 1 de octubre al 20 de octubre para el tercer trimestre, de modo que el mes de agosto no se ve incluido ni antes ni ahora en los procesos de cumplimentación de las autoliquidaciones). Los sujetos que presentan la declaración mensual son fundamentalmente las grandes empresas, aquellas cuyo volumen de operaciones supera los 6.010.121,04 euros, y los sujetos inscritos voluntariamente en el registro de devolución mensual.

Se trata de sujetos en los que cabe presumir una mayor capacitación o un mejor asesoramiento en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que podemos suponer que estarán al tanto de la reforma acaecida. Y téngase en cuenta además que todos estos sujetos con periodo de liquidación mensual están obligados a la presentación telemática, lo cual facilita aún más el cumplimiento «veraniego» del deber de autoliquidar.

En cualquier caso, ¿cuáles serían las consecuencias de un eventual retraso en la presentación? Hay que distinguir dos perfiles de sujetos, según sea positivo o negativo el resultado de la declaración del IVA del mes de julio.

Si la declaración es positiva, a ingresar,

No está de más recordar que el papel de los empresarios y profesionales es el de colaboradores de la Administración tributaria

los sujetos que presenten la declaración de julio más allá del 20 de agosto, en concreto, los sujetos que por inercia la presenten en septiembre, como podía hacerse hasta este año, soportarán un recargo del 5 por 100, el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo establecido en el artículo 27 de la Ley General Tributaria para los supuestos de retraso que no supere los tres meses. Repárese en que las grandes empresas están necesariamente en la modalidad de declaración mensual, lo cual implica que, ante un hipotético retraso, el recargo de un 5 por 100 del importe de su liquidación del IVA representaría una cantidad muy importante. Si el sujeto satisface el recargo, una vez que se le notifique, dentro del plazo de pago voluntario, obtendría una rebaja del 25 por 100 de su importe.

Ahora bien, si la declaración fuera negativa porque el IVA soportado deducible superara el IVA devengado en el mes de julio, no se aplicaría el recargo de extemporaneidad del 5 por 100 sino una sanción de 100 euros por cometer la infracción leve tipificada en el artículo 198.2 de la Ley General Tributaria (presentación fuera de plazo de autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico a la Hacienda Pública). Téngase en cuenta que un grupo considerable de contribuyentes adscritos al régimen de liquidación mensual del IVA lo representa el sector de sujetos incluidos en el registro de devolución mensual, que si han hecho uso de esta opción para poder solicitar la devolución en cada liquidación que salga negativa sin tener que esperar a la última

liquidación del año, cabe suponer que son sujetos que por sus circunstancias particulares suelen encontrarse con tales declaraciones negativas (como ocurre por ejemplo con los exportadores). La sanción se quedaría en 75 euros, con la reducción del 25 por 100 si se paga dentro del periodo voluntario abierto tras la notificación de la misma y no se recurre. El recurso no parece aconsejable no solo por lo exiguo de la multa sino porque la alegación de desconocimiento de la reforma sobrevenida tendría nulas posibilidades de prosperar como causa de exclusión de la culpabilidad (hay que reconocer que la Agencia Tributaria sigue manifestando una tendencia a la automatización de la sanción en casos como este de las autoliquidaciones negativas presentadas fuera de plazo, por mucho que en el ámbito de los procedimientos administrativos sancionadores también rija la presunción de inocencia característica del orden penal y corresponda a la Administración la carga de la prueba de la culpabilidad del infractor, con cualquier grado de negligencia).

Llegados a este punto, hay que dejar constancia de los defectos técnicos en la introducción de la reforma de los plazos de declaración del IVA. El Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, fue el que modificó los plazos establecidos en el artículo 71.4 del Reglamento del IVA, pero se olvidó de llevar a cabo el mismo cambio en el precepto específico que regula los plazos aplicables al régimen especial del grupo de entidades, régimen especial en el que los plazos de declaración son mensuales. Por ello, que hubo que aprobar con posterioridad otro Decreto (el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre), subsanando este olvido y modificando el apartado 3 del artículo 61 ter del Reglamento del IVA en el mismo sentido, es decir, eliminando la excepción preexistente para la liquidación del mes de julio, que se ha de presentar desde ahora durante los veinte primeros días del mes de agosto.

Por último, no se olvide que si bien hemos centrado el objeto de estas líneas en la declaración del IVA, idéntica reducción del plazo se ha producido respecto a las declaraciones de las retenciones en los impuestos directos. En ese sentido, el Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, modificó el artículo 108.1 del Reglamento del IRPF, el artículo 66.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 15.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, eliminando el plazo excepcional que existía para la declaración e ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes al mes de julio. En este año 2014, tales declaraciones habrán de presentarse igualmente entre el 1 y el 20 de agosto, por vez primera. La medida de asimilación resulta razonable o, más aún, imperiosa, pues para las empresas, las declaraciones del IVA y de las retenciones están absolutamente conectadas y deben tener plazos de declaración coincidentes. No está de más recordar que en ambos casos, IVA y retenciones, el papel de los empresarios y profesionales es el de colaboradores de la Administración tributaria, viéndose obligados a participar en el control y la recaudación de deudas tributarias que no son en puridad suyas sino de terceros: en el caso del IVA, la verdadera deuda tributaria sería en última instancia la de los consumidores, pues de trata de un impuesto sobre el consumo; y en el caso de las retenciones, los empresarios y profesionales son meros pagadores de la renta y no perceptores. Sujetos que no son los que manifiestan la capacidad económica que pretende gravarse se ven envueltos sin embargo en unas obligaciones «gestoras» de gran complejidad y de enorme trascendencia, pues sin su participación difícilmente podría hacerse realidad el deber de contribuir configurado en el artículo 31.1 de nuestra Constitución.

