

2 Opción para el diferimiento en el pago del IVA a la importación

JAVIER GALVÁN FALCÓN

Socio en Diligens Tax Consulting

ISSN 1132-8576

Revista Quincena Fiscal 9

Sumario:

1. Introducción
2. Tratamiento a efectos del IVA
3. Solicitud de la opción y renuncia
4. Conclusión

RESUMEN: A partir del 1 de enero de 2015 la Administración Tributaria habilita una opción para que los contribuyentes puedan diferir el pago del IVA en las importaciones de bienes realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. Esta novedad supone un cambio significativo y de vital importancia para evitar el coste financiero que, hasta la fecha, tenían que soportar los importadores en España, los cuales se veían obligados a adelantar el pago del impuesto e instar la devolución a final de año o, como mucho, a final del mes siguiente.

ABSTRACT: As of January 1st, 2015 the Spanish Tax Authorities have provided for a choice in order for the taxpayers to defer the payment of the VAT related to the importation of goods carried out in the Spanish VAT territory. This means a significant change in order to avoid the financial cost, borne by the importers in Spain up to date, who were obliged to anticipate the payment of the VAT and, then, to claim for the refund at the end of the year or, at best, at the end of the following month.

PALABRAS CLAVE: IVA, importación, diferimiento, coste financiero, devolución.

KEYWORDS: VAT, importation, deferral, financial cost, refund.

Fecha recepción original: 12 de Febrero de 2015

Fecha aceptación: 16 de Marzo de 2015

1. INTRODUCCIÓN

Desde hace tiempo los empresarios y profesionales que realizan operaciones de comercio internacional, las cuales dan lugar a importaciones de bienes en España, vienen demandando una solución para el elevado coste financiero que normalmente se ven obligados a soportar en el pago del IVA a la importación. Pues bien, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de la reforma fiscal impulsada por el Gobierno, ha habilitado en la normativa del IVA una opción, de carácter voluntario, para diferir el pago del IVA a la importación y evitar de esta manera el retraso en la obtención de la devolución por aquellos sujetos pasivos del impuesto que tengan derecho a la deducción.

2. TRATAMIENTO A EFECTOS DEL IVA

Hasta el pasado 31 de diciembre de 2014 cualquier empresario o profesional que realizaba una importación de bienes en el territorio de aplicación del impuesto, no exenta del IVA, se veía obligado a abonar, en el momento del despacho de la mercancía frente a la Aduana española, el impuesto correspondiente, el cual era liquidado por la Aduana a través del DUA de importación e ingresado por el contribuyente mediante la carta de pago, o modelo 031.

Esta mecánica, aún en vigor, conlleva para el importador hacer frente al coste financiero vinculado al desembolso por anticipado del IVA con el consiguiente retraso en la recuperación del mismo, siempre y cuando se tenga derecho a la deducción, hasta el momento de la presentación de la declaración-liquidación del impuesto, con carácter trimestral o, a lo

sumo, con carácter mensual. Además, este coste financiero se acrecienta en la medida en que el empresario o profesional tenga un saldo negativo a lo largo del ejercicio, dado que la opción por la devolución (más allá del régimen de devolución mensual) se presenta de forma lejana en el tiempo, solo ejercitable a final del año, y con una expectativa en la tramitación de la misma por parte de la Administración Tributaria mínima de 6 meses. En el mejor de los casos, si ha optado por el régimen de devolución mensual, podrá obtener la devolución del saldo negativo del IVA con uno o dos meses de diferencia, aproximadamente.

No obstante, a través de la reforma fiscal llevada a cabo por el Gobierno, desde el 1 de enero de 2015 se articula un nuevo mecanismo en la norma del impuesto para el pago y recaudación del IVA a la importación, asequible únicamente para aquellos contribuyentes que por un motivo u otro se encuentren dentro del período de liquidación mensual del IVA. A través de este nuevo mecanismo de recaudación¹⁾, se permite al contribuyente no ingresar el IVA devengado en las importaciones de bienes en el momento del despacho de la mercancía ante la Aduana, sino que podrá diferir el pago del mismo hasta el momento de presentar la declaración-liquidación del impuesto correspondiente al mes en el que se reciba el documento de liquidación del IVA por parte de la Aduana. Por lo tanto, será por medio de la declaración-liquidación del IVA, modelo 303, que se presentará en los 20 primeros días del mes siguiente al período de liquidación, la vía para el contribuyente de ingresar el IVA devengado en la importación y, simultáneamente, como si se tratara de un supuesto de inversión del sujeto pasivo o incluso de la liquidación de una adquisición intracomunitaria de bienes, podrá incluir dicha cuota a su vez como IVA soportado y deducible (siempre y cuando tenga derecho a la deducción) en la misma autoliquidación²⁾, lo que resultará en un efecto financiero neutro para el contribuyente.

Esto es así únicamente si el contribuyente opta voluntariamente, y dentro de los plazos establecidos al efecto, por este sistema de recaudación del IVA a la importación, en virtud de lo dispuesto en el artículo 74.1 del [Real Decreto 1624/1992](#) por el que se aprueba el Reglamento del IVA³⁾. En todo caso, el contribuyente podrá optar por el diferimiento en el pago siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos por la norma fiscal, que no son otros sino actuar como empresario o profesional, tributar en la Administración del Estado (no en las Administraciones Forales)⁴⁾ y encontrarse dentro de un período de liquidación mensual.

Hay que recordar que, en relación con el período de liquidación del impuesto, estarán dentro de un período mensual, de manera automática, aquellos contribuyentes que tengan la condición de gran empresa, por haber superado durante el ejercicio natural anterior un volumen de operaciones de **6.010.121,04 euros**. Pero no hay que olvidar que existen otros mecanismos para entrar dentro de un período de liquidación mensual⁵⁾, como es la opción por el régimen de devolución mensual⁶⁾, o incluso aquellos sujetos pasivos que tributen dentro del régimen especial del grupo de entidades⁷⁾. La opción por uno de estos regímenes especiales del impuesto, que conllevan obligatoriamente la presentación de declaraciones-liquidaciones con carácter mensual, permitirá igualmente al sujeto pasivo que así lo desee optar por el diferimiento del pago del IVA a la importación, tal y como se ha descrito anteriormente. De la misma manera, un sujeto pasivo que haya optado por este nuevo sistema y que en un momento determinado pase a presentar sus autoliquidaciones del IVA con carácter trimestral (por ejemplo, dejar de ser gran empresa o renunciar al régimen de devolución mensual), quedará excluido automáticamente de la opción por el diferimiento del pago del IVA a la importación, desde el mismo momento en que cese su obligación de presentar declaraciones con carácter mensual.

No obstante los beneficios evidentes de este nuevo procedimiento de recaudación del IVA a la importación, resulta necesario señalar el «riesgo» asociado al mismo, pues desde el momento en que se ejerce esta opción la misma se entenderá extendida a todas las importaciones que deban ser incluidas en las autoliquidaciones del IVA, comenzando el período ejecutivo de recaudación, con el consiguiente recargo de apremio, para aquellas cuotas del IVA a la importación sobre las que se haya recibido el documento de liquidación por parte de la Aduana y no se declaren en la autoliquidación correspondiente. Además, con la reforma fiscal se introduce en la misma Ley del IVA una nueva infracción tributaria por la no consignación o la consignación incompleta o incorrecta de estas cuotas correspondientes al IVA a la importación, con la subsiguiente sanción tributaria, valorada en este caso en un 10% sobre las cuotas devengadas⁸⁾.

Finalmente, si bien a efectos prácticos no existirá un pago del IVA frente a la Administración Tributaria, la misma sigue manteniendo una situación privilegiada de garantía del cobro de los impuestos derivados de la importación, lo que significa que seguirá siendo obligatorio la formalización de una garantía frente a la Aduana.

3. SOLICITUD DE LA OPCIÓN Y RENUNCIA

A pesar de los beneficios de este nuevo sistema de diferimiento, la redacción de la nueva norma no ha dejado muchas puertas abiertas a la solicitud del mismo por parte del sujeto pasivo, ya que únicamente son dos las fechas o plazos en los que se puede ejercitar la opción por el sistema, a saber, con el comienzo de la actividad o durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Esto supone que cualquier contribuyente que haya iniciado la actividad en el pasado y que a mitad de año, por ejemplo, esté interesado en ejercitar la opción, tendrá que esperar, irremediablemente, al mes de noviembre. También encontrarán dificultad en la solicitud, por ejemplo, aquellos contribuyentes que, a fecha de noviembre, desconozcan aún si adquirirán la condición de gran empresa por el volumen de ventas de ese año, por lo que una vez conocida esta cifra en diciembre, o

incluso en enero del año siguiente, ya no podrán ejercitar la opción por este sistema de diferimiento hasta el próximo mes de noviembre.

Otro supuesto de incongruencia se produce para aquellos sujetos pasivos que deseen solicitar esta opción de diferimiento con el inicio de la actividad y que, irremediablemente, no están en un período de liquidación mensual. Para este supuesto, dado que el contribuyente no puede adquirir la condición de gran empresa al menos hasta el próximo ejercicio, la única vía de entrar en un período de liquidación mensual que les habilite para pedir el sistema de diferimiento es mediante la solicitud de alta en el régimen especial de devolución mensual, solicitud esta que, no obstante, desde un punto de vista estricto de la norma del IVA, no podrán ejercer en el comienzo de la actividad, sino que deberán esperar a encontrarse, al menos, dentro de los días de un período de liquidación trimestral (esto es, del 1 al 20 de abril, julio, octubre o del 1 al 30 de enero) o bien en el mes de noviembre.

Finalmente, en lo que respecta a la renuncia por esta opción de diferimiento, la misma también deberá ejercitarse por el sujeto pasivo durante el mes de noviembre anterior al año natural en que deba surtir efecto, prolongándose dicha renuncia por un período mínimo de tres años.

4. CONCLUSIÓN

No cabe duda que el nuevo sistema de diferimiento del IVA a la importación, que permitirá suspender el pago del impuesto en el momento del levante de las mercancías ante la Aduana, a cambio de su inclusión simultánea como IVA devengado y deducible en la declaración-liquidación del impuesto correspondiente al mes en el que se reciban las liquidaciones por parte de la Aduana, vendrá aplaudida por todos aquellos contribuyentes que, hasta la fecha, tenían que soportar un coste financiero elevadísimo derivado del tiempo incurrido desde el pago del IVA a la importación hasta la deducción o devolución del mismo.

No obstante, si bien esta medida supondrá un impulso en la financiación del contribuyente, no hay que olvidar el riesgo inherente a una mala gestión de este sistema, así como las limitaciones temporales impuestas por la propia norma del IVA en cuanto a la solicitud del mismo por parte del sujeto pasivo.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

Véase el artículo 167, apartado Dos de la  [Ley 37/1992, del 28 de diciembre](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2

Para la consignación de estas cuotas del IVA se habilita una casilla específica en el modelo 303 de autoliquidación del IVA.

3

Última redacción dada por el  [Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre](#), por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4

Para aquellos contribuyentes 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.

5

Véase el artículo 71, apartado 3, del  [Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para conocer todos los supuestos en los que un contribuyente se encuentra dentro de un período de liquidación mensual.

6

Véase el artículo 30 del  [Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

7

Véase el Capítulo IX del Título IX de la  [Ley 37/1992](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido.

8

Véanse los artículos 170.Dos.8º y 171.Dos.7º de la  [Ley 37/1992](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto a la infracción tributaria y su correspondiente sanción.