

Tributación

«LA MODIFICACIÓN DE LAS DECLARACIONES (I)»

T. Pérez Martínez

En el presente artículo se realiza un estudio de las diferentes formas establecidas para modificar las declaraciones tributarias, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, artículo que se completará en el siguiente número de nuestra revista con otro dedicado al procedimiento para su rectificación.

Ya es sabido que en la actual Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) se contienen todas las definiciones de declaración que la aplicación práctica del sistema tributario había ido acuñando en los años anteriores a su publicación, pero es en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, donde se completa el régimen aplicable a los distintos tipos de declaraciones (arts. 117 a 121). Por ello, a pesar de que el mencionado Reglamento entrará en vigor el 1 de enero de 2008, ambas normas han sido tenidas en cuenta.

En relación con las declaraciones, comienza la Ley General Tributaria con una definición genérica, al considerar declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho

relevante para la aplicación de los tributos (art. 119 LGT), refiriéndose posteriormente a los dos tipos de declaraciones más destacados en los procedimientos tributarios, cuyo contenido y finalidad específicos han determinado que se les asigne nombre propio:

1. Las autoliquidaciones, que son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (art. 120 LGT).
2. La comunicación de datos, considerando como tal la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que esta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver (art. 121 LGT). Es conveniente recordar que la comunicación de datos se ha utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para facilitar la devolución del saldo a favor del contribuyente, derivada de la normativa del tributo, cuando este no tiene obligación de presentar autoliquidación; pero que en la nueva regulación del impuesto

(Ley 35/2006) se prescinde de esta fórmula.

Si bien, es la clasificación contenida en el artículo 122 de la Ley General Tributaria la que aborda las modificaciones y rectificaciones que el obligado tributario puede realizar en sus declaraciones tributarias. En base a este artículo y al amplio desarrollo que del mismo contiene el anteriormente citado nuevo Reglamento podemos concretar que:

1. Las declaraciones, que no sean autoliquidaciones ni comunicaciones de datos, se modificarán:

1.1. Presentando una declaración complementaria.

Tendrán la consideración de declaraciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada.

EJEMPLO:

Supongamos que un obligado presenta el modelo 347 (Declaración de operaciones con terceras personas) correspondiente al año 2006 en plazo reglamentario declarando 14 clientes y 15 proveedores y que 4 meses después se percata de que se le ha olvidado incluir a dos clientes. En este caso deberá presentar una declaración complementaria en la que hará constar expresamente la obligación tributaria (Declaración de operaciones con terceras personas) y el período al que se refiere (año 2006) consignando los dos clientes no declarados, subsistiendo la declaración anterior en todo su contenido ya que no se ha visto afectado.

Del mismo modo, si un obligado presenta el modelo 347 (Declaración de operaciones con terceras personas) correspondiente al año 2006 en plazo reglamentario declarando 14 clientes y 15 proveedores y 4 meses después se percata de que en dos proveedores el NIF es incorrecto, deberá presentar una declaración complementaria en la que hará constar expresamente la obligación tributaria (Declaración de operaciones con terceras personas) y el período al que se refiere (año 2006) modificando los datos de los dos proveedores. En este caso quedará subsistente la declaración anterior en los clientes y proveedores no afectados.

1.2. Presentando una declaración sustitutiva.

Tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obli-

gación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

EJEMPLO:

Si un obligado presenta el modelo 347 (Declaración de operaciones con terceras personas) correspondiente al año 2006 en plazo reglamentario declarando 14 clientes y 15 proveedores y 4 meses después se percata de que se han incluido dos clientes que no deben estar consignados, deberá presentar una declaración sustitutiva en la que hará constar expresamente la obligación tributaria (Declaración de operaciones con terceras personas) y el período al que se refiere (año 2006) con los datos correctos, declaración que reemplazará a la anterior.

Un caso especial son las declaraciones en las que se manifieste la realización del hecho imponible y se comuniquen los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional (procedimiento iniciado mediante declaración regulado en

los arts. 128 a 130 LGT), como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en determinadas comunidades autónomas, estas solo podrán ser modificadas por una declaración complementaria o sustitutiva si se presenta con anterioridad a la liquidación correspondiente a la declaración inicial.

EJEMPLO:

Don José García presentó declaración del Impuesto sobre Sucesiones en calidad de heredero de su tío, fallecido dos meses antes. Antes de que se le notifique la liquidación provisional se da cuenta de que se le olvidó incluir una plaza de garaje propiedad del fallecido.

En este caso don José deberá presentar una declaración complementaria en la que consten los datos de la plaza de garaje exclusivamente puesto que quedará subsistente la anterior declaración. La comunidad autónoma en la liquidación provisional que practique deberá tener en cuenta los datos de la declaración inicial y de la complementaria.

1.3. Solicitando una rectificación de la declaración (exclusivo para declaraciones que inicien un procedimiento de liquidación):

Cuando se pretenda modificar una declaración en la que se manifieste la realización del

hecho imponible y se comuniquen los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional con posterioridad a dicha liquidación provisional, deberá solicitarse la rectificación de la declaración.

EJEMPLO:

Don José García presentó declaración del Impuesto sobre Sucesiones en calidad de heredero de su tío, fallecido dos meses antes. Después de que se le notifique la liquidación provisional se da cuenta de que se le olvidó incluir una plaza de garaje propiedad del fallecido.

En este caso deberá solicitar una rectificación de la declaración y de la cuota tributaria resultante de la rectificación se deducirá el importe de la liquidación inicial.

2. Las autoliquidaciones podrán modificarse: consignados en la autoliquidación complementaria.

2.1. Presentando una autoliquidación complementaria.

Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

En las autoliquidaciones complementarias constarán la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión y el obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos

De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial, pudiendo resultar:

- Mayor importe a ingresar.
- Menor importe a compensar.
- Menor importe a devolver, en cuyo caso:
 - Si la devolución no se ha efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.
 - En el supuesto de que se haya obtenido una devolución, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

EJEMPLO:

Un obligado observa que en la autoliquidación del IRPF 2006 ha incluido en concepto de seguridad social una cantidad superior a la debida. En este caso, deberá presentar una autoliquidación complementaria en la que se consignen todos los datos de la autoliquidación inicial modificando el importe asignado al gasto de seguridad social. De la cuota resultante se descontará la cuota anterior con resultado de una diferencia a ingresar.

2.2. Solicitar una rectificación de la autoliquidación cuando considere que la anterior auto-

liquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

EJEMPLO:

Un obligado observa que en la autoliquidación del IRPF 2006 ha incluido en concepto de seguridad social una cantidad inferior a la debida. En este caso, deberá solicitar una rectificación de la liquidación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado

tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

EJEMPLO:

Un contribuyente que ha aplicado deducciones en el IRPF por cuenta ahorro vivienda y transcurridos cuatro años desde su apertura no ha procedido a la adquisición de su vivienda habitual, deberá añadir a la cuota líquida del período en el que se ha incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas más los intereses de demora.

3. Las comunicaciones de datos se modificarán:

3.1. Presentando una comunicación de datos complementaria.

Tendrán la consideración de comunicaciones de datos complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad en las que se modifiquen o se incluyan nuevos datos de carácter personal, familiar o económico. Las comunicaciones de datos presentadas con anterioridad subsistirán en la parte no afectada.

3.2. Presentando una comunicación de datos sustitutiva.

Tendrán la consideración de comunicaciones de datos sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

3.3. Solicitando una rectificación de la comunicación de datos.

Solo se podrán presentar comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas antes de

que la Administración tributaria, de acuerdo con la normativa propia de cada tributo, haya acordado la devolución correspondiente o dictado la resolución en la que comunique que no procede efectuar devolución alguna. En este caso, la devolución o resolución administrativa que se acuerde tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

Una vez acordada la devolución o dictada la resolución administrativa a que se refiere el apartado anterior, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su comunicación de datos.

Hay que añadir que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 118 de la Ley General Tributaria, la gestión tributaria podrá iniciarse por una solicitud del obligado tributario, siendo un caso concreto de solicitud la de la devolución derivada de la normativa del tributo que no sea consecuencia de una autoliquidación o una comunicación de datos. *(Podemos tomar como ejemplo el artículo 5 en relación con los arts. 93 y 94 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permiten a quienes realicen a título ocasional entregas de medios de transporte nuevos con destino a otros Estados miembros de la UE solicitar una devolución de las cuotas soportadas por la adquisición de dichos medios de transporte en el territorio de aplicación del impuesto, hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviera exenta).*

Estas solicitudes de devolución se podrán modificar:

1. Presentando una **solicitud de devolución complementaria**.

Tendrán la consideración de solicitudes de devolución complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad, en las que se incluyan nuevos datos no

declarados o se modifique parcialmente el contenido de las anteriormente presentadas, que subsistirán en la parte no afectada.

2. Presentando una **solicitud de devolución sustitutiva**.

Tendrán la consideración de solicitudes de devolución sustitutivas aquellas referidas a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad que reemplacen su contenido.

3.4. Solicitando una rectificación de la solicitud de devolución.

La presentación de una solicitud de devolución complementaria o sustitutiva podrá hacerse antes de que la Administración tributaria, de acuerdo con la normativa propia de cada tributo, haya acordado la devolución correspondiente o dictado la resolución en la que comunique que no procede efectuar devolución alguna. En este caso, la devolución o resolución administrativa que se acuerde tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

Una vez acordada la devolución o dictada la resolución administrativa a que se refiere el apartado anterior, el obligado tributario podrá instar la rectificación de su solicitud de devolución.

- Efectos de la presentación de declaraciones complementarias o sustitutivas.

De acuerdo con el artículo 122.1 de la Ley General Tributaria, los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Es obvio que la presentación dentro del plazo establecido reglamentariamente no producirá efecto alguno, si bien la presentación fuera de dicho plazo (presentación extemporánea) permite distinguir:

1. Situaciones en las que no se causa perjuicio económico.

Se trata de declaraciones complementarias o sustitutivas de obligaciones formales, autoliquidaciones complementarias o comunicaciones de datos y solicitudes complementarias o sustitutivas en las que se solicite una menor devolución. En estos casos, la presentación extemporánea dará lugar a la comisión de una infracción tributaria del artículo 198 de la Ley General Tributaria.

Esta infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se

produzca perjuicio económico y sin requerimiento por parte de la Administración será leve y se sancionará:

- a) Declaraciones censales: sanción pecuniaria fija de 200 euros.
- b) Comunicación que designe al representante de personas o entidades: sanción pecuniaria fija de 200 euros.
- c) Declaraciones exigidas en cumplimiento del deber de suministrar de información (arts. 93 y 94 LGT): sanción pecuniaria fija de 10 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que se haya omitido, con un mínimo de 150 y un máximo de 10.000 euros.
- d) Otras: sanción pecuniaria fija de 100 euros.

EJEMPLO:

Una sociedad que presenta en plazo la declaración de ingresos y pagos (modelo 347) con información relativa a 30 clientes y 40 proveedores. Posteriormente, concluido el plazo de presentación y antes de que la Administración realice un requerimiento, descubre que ha omitido 20 clientes, por lo que presenta una declaración complementaria incluyendo dicha información.

En este caso, se aplica la sanción por presentar fuera de plazo sin mediar requerimiento (art. 198): $20 \text{ personas} \times 10 \text{ euros} = 200 \text{ euros}$.

2. Situaciones en las que se causa un perjuicio económico.

Se trata de declaraciones complementarias o sustitutivas; autoliquidaciones complementarias y comunicaciones de datos o solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas con resultado a ingresar. En estos casos, la presentación extemporánea dará lugar a la aplicación de los recargos de extemporaneidad del artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo.
- b) Que la presentación sea voluntaria, o sea, que no haya mediado requerimiento previo de la Administración tributaria,

considerando 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.

- c) Que la autoliquidación presentada o liquidación que vaya a practicar la Administración en el caso de la presentación de declaraciones sea con resultado a ingresar.
- d) Que identifique el período impositivo de liquidación al que se refiere y contenga únicamente los datos relativos a dicho período.

Los recargos se establecen según el número de meses que hubiera transcurrido desde la finalización del plazo establecido para la presentación e ingreso:

- Dentro de los tres primeros meses, el recargo será del 5 por 100.
- Dentro de los seis primeros meses, el recargo será del 10 por 100.
- Dentro de los 12 primeros meses, el recargo será del 15 por 100.
- Transcurridos 12 meses, el recargo será del 20 por 100, exigiéndose también los intereses por el plazo transcurrido a partir de los citados 12 meses.

El importe de los recargos anteriores se reducirá en el 25 por 100 siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo legal 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 al tiempo de su presentación.

EJEMPLO:

Supongamos que una SA presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 el día 25 de julio de 2007 ingresando 10.000 euros. Posteriormente, el 10 de enero de 2008, al considerar que había incluido unas provisiones no deducibles, presenta autoliquidación complementaria con resultado a ingresar 5.000 euros adicionales. En este caso, la Administración liquidará el recargo de extemporaneidad del 10 por 100 de 5.000 euros (500 euros) con una reducción del 25 por 100 de los 500 euros condicionada al ingreso del recargo en el plazo voluntario concedido al efecto.

En el caso de un contribuyente que solicitó, al presentar su autoliquidación por IRPF 2006, una devolución de 3.000 euros que le fue ingresada en un cuenta bancaria el 7 de octubre de 2007 y, posteriormente, el día 16 de diciembre, presentó una autoliquidación complementaria ingresando 400 euros de exceso de la devolución anterior, la Administración liquidará el recargo de extemporaneidad del 10 por 100 de 5.000 euros (500 euros) con una reducción del 25 por 100 de los 500 euros condicionada al ingreso del recargo en el plazo voluntario concedido al efecto.