CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1643 (10/03/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 58 duodecies.Uno y Tres Ley 20/1991 Art. 58.1.a) y 3.b) Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante, establecida en Canarias, se acogió al régimen especial del criterio de caja y ha cesado en el desarrollo de su actividad profesional. En el momento del cese tiene pendiente de cobro el precio de diversas prestaciones de servicios, al igual que tiene pendiente de pago a proveedores el precio por compra de bienes o servicios.

Consulta cuándo se devengan las cuotas del IGIC respecto a las operaciones cuyo precio está pendiente de cobro en el momento del cese, así como cuándo nace el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC correspondiente a compras de bienes o servicios que en el momento del cese está pendiente de abono del precio a los proveedores. Consulta, igualmente, cómo se declaran y deducen tales cuotas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º El devengo del IGIC correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas durante la vigencia del régimen especial del criterio de caja, así como el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios, seguirán bajo las reglas del devengo y del nacimiento del derecho a la deducción del citado régimen especial, aunque el sujeto pasivo haya cesado en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2º El sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, tendrá obligación de declarar, a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412), las cuotas del IGIC devengadas con posterioridad al cese. No obstante, cuando las cuotas del IGIC se han devengado en el mes de diciembre se declararan las mismas en la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año, siempre y cuando en esta autoliquidación se ejercita el derecho a la deducción de cuotas del IGIC soportadas.

3º El sujeto pasivo establecido en Canarias acogido al régimen especial del criterio de caja y que ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, tendrá derecho a la devolución, a través de la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios cuyo nacimiento del derecho a la deducción se ha producido con posterioridad al cese, salvo en el supuesto que en la citada autoliquidación se declaren cuotas del IGIC devengadas en el mes de diciembre y su importe sea superior a la cuantía de las cuotas deducidas.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante, establecida en Canarias, se acogió al régimen especial del criterio de caja y ha cesado en el desarrollo de su actividad profesional. En el momento del cese tiene pendiente de cobro el precio de diversas prestaciones de servicios, al igual que tiene pendiente de pago a proveedores el precio por compra de bienes o servicios.

Consulta cuándo se devengan las cuotas del IGIC respecto a las operaciones cuyo precio está pendiente de cobro en el momento del cese, así como cuándo nace el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC correspondiente a compras de bienes o servicios que en el momento del cese están pendientes del abono del precio a los proveedores.

Consulta, igualmente, cómo se declaran y deducen tales cuotas.

SEGUNDO.- El artículo 58 duodecies.Uno de la Ley 20/1991 recoge la regulación especial del devengo del IGIC respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja:

"Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación."

De este precepto se desprende una regla general del devengo y una regla especial, a saber:

Regla general: el IGIC se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio y por los importes efectivamente percibidos.

Regla especial: el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la entrega del bien o de la prestación de servicio, se devengará el IGIC por el precio pendiente de cobro.

Vemos, por tanto, que el cese en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional por parte de un sujeto pasivo que ha optado por el régimen especial que nos ocupa, no tiene ninguna incidencia en la determinación del devengo del IGIC en relación a las entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyos precios se encuentran pendientes de cobro en el momento del cese.

Por otra parte, artículo 58 duodecies.Tres de la Ley 20/1991 recoge la regulación especial del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja:

> *"Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título II de esta Ley, con las siguientes particularidades:*
>
> *a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.*
>
> *Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.*
>
> *A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.*
>
> *b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.*
>
> *c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior."*

De este precepto, y en relación al nacimiento del derecho a la deducción, se desprende una regla general y una regla especial:

Regla general: nace el derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición de bienes o servicios el IGIC en el momento del pago total o parcial del precio.

Regla especial: el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la adquisición del bien o de servicio, nacerá el derecho a la deducción de la cuota del IGIC por el precio pendiente de abono.

Derivado de ello, el cese en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional por parte de un sujeto pasivo que ha optado por el régimen especial que nos ocupa, no tiene ninguna incidencia en el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios cuyos precios se encuentran pendientes de pago en el momento del cese.

Lo expresado anteriormente es coherente con los efectos de la renuncia o exclusión al régimen especial del criterio de caja previsto en el artículo 58 terdecies de la Ley 20/1991, que dispone lo siguiente:

"La renuncia o exclusión de la aplicación del régimen especial del criterio de caja determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia en los términos señalados en el artículo anterior."

TERCERO.- Lo que corresponde analizar a continuación es, en primer lugar, cómo declara un sujeto pasivo, que ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y acogido al régimen especial del criterio de caja, las cuotas devengadas del IGIC con posterioridad a dicho cese.

El artículo 58.1.a) del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), dispone:

"1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario."

Por otra parte, el apartado 3.b) del citado artículo 58 dispone:

"3. El período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse en la forma y plazos que se establecen a continuación: (…)

b) El plazo de presentación de la autoliquidación ocasional será el de los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del período de liquidación mensual, salvo que la operación se haya realizado en el mes de julio, en cuyo caso deberá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre siguientes, o que la operación se haya realizado en el último período de liquidación mensual del año, en cuyo caso la autoliquidación ocasional deberá presentarse en el mes de enero del año siguiente."

Por tanto, en el supuesto que nos ocupa, se deberán declarar las cuotas devengadas con posterioridad al cese a través de la declaración ocasional (modelo 412) correspondiente al mes en que se devengó. No obstante, en el supuesto que el devengo de las cuotas se produzca durante el mes de diciembre, se declararán en el modelo de autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año, siempre y cuando en el mismo se ejercite el derecho a la deducción de cuotas soportadas.

En segundo lugar, procede examinar cómo deduce un sujeto pasivo, que ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y acogido al régimen especial del criterio de

caja, las cuotas soportadas del IGIC cuyo nacimiento del derecho a la deducción se ha producido con posterioridad a dicho cese.

El único supuesto en el que se permite deducir cuotas soportadas a través de la declaración ocasional (modelo 412) es el previsto en el artículo 58.1.c) del Reglamento de gestión, que dispone:

> *"c) Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en el desarrollo de las operaciones interiores citadas anteriormente y siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.*
>
> *A través de las autoliquidaciones ocasionales, estos empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución del exceso de las cuotas devengadas y soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos realicen.*
>
> *Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero."*

Puesto que la persona física consultante se encuentra establecida en Canarias, no podrá ejercer, a través de la declaración ocasional (modelo 412), la deducción de las cuotas soportadas del IGIC cuyo nacimiento del derecho a la deducir se ha producido con posterioridad a la fecha del cese.

Sin perjuicio de los supuestos especiales contemplados en el artículo 58.1.c) del Reglamento de gestión y en el último párrafo del artículo 33.3 de la Ley 20/1991, el medio para ejercer el derecho a la deducción es la autoliquidación periódica, y ello se refleja, con carácter general, en los tres primeros párrafos del artículo 33.3 de la Ley 20/1991, y, respecto al régimen especial del criterio de caja, en el artículo 58 duodecies.Tres.b) de la Ley 20/1991:

> *"b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho."*

Partiendo de lo anterior, el ejercicio del derecho a la deducción necesariamente, en el supuesto que nos ocupa, se transforma en una petición de devolución (obviamente no cabe la compensación en autoliquidaciones posteriores), por lo que, conforme al artículo 45.Uno de la Ley 20/1991, únicamente cabría ejercer el derecho a la devolución en la autoliquidación del último

período de liquidación del año, salvo en el supuesto que en esta autoliquidación se declaren cuotas del IGIC devengadas en el mes de diciembre y su importe sea superior a la cuantía de las cuotas deducidas.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que:

1º El devengo del IGIC correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas durante la vigencia del régimen especial del criterio de caja, así como el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios, seguirán bajo las reglas del devengo y del nacimiento del derecho a la deducción del citado régimen especial, aunque el sujeto pasivo haya cesado en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2º El sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, tendrá obligación de declarar, a través de la autoliquidación ocasional (modelo 412), las cuotas del IGIC devengadas con posterioridad al cese. No obstante, cuando las cuotas del IGIC se han devengado en el mes de diciembre se declararan las mismas en la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año, siempre y cuando en esta autoliquidación se ejercita el derecho a la deducción de cuotas del IGIC soportadas.

3º El sujeto pasivo establecido en Canarias acogido al régimen especial del criterio de caja y que ha cesado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, tendrá derecho a la devolución, a través de la autoliquidación periódica correspondiente al último período de liquidación del año, de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de bienes o servicios cuyo nacimiento del derecho a la deducción se ha producido con posterioridad al cese, salvo en el supuesto que en la citada autoliquidación se declaren cuotas del IGIC devengadas en el mes de diciembre y su importe sea superior a la cuantía de las cuotas deducidas.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 10 de marzo de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván