

LEGISLACIÓN

Sección coordinada por

MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO

Cuerpo Superior de Administradores Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de Administradores Financieros y Tributarios

ANÁLISIS DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

MIGUEL ÁNGEL NAVARRO PIÑERO

SUMARIO

I. Introducción.

II. Opción, renuncia y exclusión al RECC.

2.1 Opción al RECC

2.1.1 La obligación censal derivada de la opción. Plazo, prórroga y efecto.

2.2 Renuncia al RECC

2.2.1 La obligación censal derivada de la renuncia. Plazo y efectos.

2.3 Exclusión del RECC.

2.3.1 La obligación censal derivada de la exclusión . Plazo y efectos.

III. Ámbito objetivo de aplicación del RECC.

3.1 Operaciones incluidas

3.2 Operaciones excluidas

- IV. Consecuencias de la opción para el sujeto pasivo.
 - 4.1 Devengo
 - 4.1.2 Repercusión
 - 4.1.3 Acreditación del momento del cobro
 - 4.2 Deducción
 - 4.2.1 Nacimiento del derecho a la deducción
 - 4.2.2 Autoliquidación en la que se puede ejercitar por primera vez el derecho a la deducción y caducidad del derecho a la deducción
 - 4.2.3 Acreditación del momento del pago
- V. Consecuencias para el sujeto pasivo adquirente del bien o servicio.
- VI. Obligaciones formales derivadas de la opción al RECC.
 - 6.1 Facturación y plazo de emisión de las facturas
 - 6.2 Libros registros
 - 6.3 Declaración anual de operaciones con terceras personas
- VII. Situaciones especiales.
 - 7.1 Modificación de la base imponible por cuotas total o parcialmente incobrables
 - 7.2 Declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al RECC
 - 7.3 Declaración de concurso del empresario o profesional no

Resumen del contenido:

En el presente trabajo se analiza de forma pormenorizada el nuevo régimen especial del criterio de caja que entró en vigor el día 1 de enero de 2014.

I. INTRODUCCIÓN

Siempre ha constituido una aspiración de los empresarios o profesionales acercar el devengo del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) al momento del cobro total o parcial del precio de la operación sujeta y no exenta.

Pues bien, este objetivo se alcanza, en teoría, con el nuevo régimen especial del criterio de caja (en adelante, RECC) que ha entrado en vigor el pasado día 1 de enero de 2014. Sin embargo, los efectos para los sujetos pasivos del IGIC que optan por su aplicación, y la incidencia en los empresarios o profesionales que adquieren bienes o servicios a los

sujetos pasivos acogidos al RECC, pueden ser una verdadera loza en su implantación.

Es sintomática la aprobación del Decreto 23/2014, de 28 de marzo, por el que se regula de forma excepcional la renuncia al régimen especial del criterio de caja del Impuesto General Indirecto Canario durante el primer semestre del año 2014, publicado en el Boletín Oficial de Canarias del día 7 de abril.

El RECC se encuentra regulado en los artículos 58 nonies a 58 quinquiesdecies 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) y en los artículos 47 bis a 47 sexies 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). Igualmente existen referencias al RECC en los artículos 50, 51, 55, 130 y 141 de este Reglamento de gestión.

II. OPCIÓN, RENUNCIA Y EXCLUSIÓN AL RECC

2.1 Opción al RECC

Se trata de contestar a una simple pregunta ¿quién puede optar al RECC?

La respuesta es simple: todos los sujetos pasivos del IGIC, con independencia de su naturaleza jurídica (física, jurídica o sin personalidad) y con independencia de la naturaleza de su actividad económica.

Incluso pueden acogerse los sujetos pasivos no establecidos, siempre y cuando efectúen operaciones donde no se dé la circunstancia de la inversión del sujeto pasivo en el empresario o profesional establecido adquirente del bien o servicio.

Por tanto, nos encontramos ante un requisito subjetivo que no presenta ninguna dificultad: ser sujeto pasivo.

No obstante, los sujetos pasivos deben cumplir un requisito cuantitativo: su volumen de operaciones en el año natural anterior debe ser inferior a 2.000.000 de euros, con lo que en ningún caso un empresario o profesional que tenga la consideración de gran empresa a los efectos del IGIC (volumen de operaciones en el año natural anterior superior a 6.010.121,04 euros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo

57.5.a) del Reglamento de gestión), podrá acogerse al RECC.

Este requisito cuantitativo presenta dos singularidades:

a) Cuando no se ha desarrollado la actividad empresarial o profesional durante todo el año natural anterior, el volumen de operaciones se elevará al año.

b) Cuando se comienza la actividad empresarial o profesional el mismo año, este requisito cuantitativo no se aplica.

Llegados a este punto, debe analizarse qué se entiende, a efectos del RECC, por volumen de operaciones.

No existe, ni en la regulación legal ni en la reglamentaria del RECC, una definición a efectos de este régimen especial de volumen de operaciones. Por tanto, habrá de acudir al artículo 51 de la Ley 20/1991, que, aunque inserta en la regulación del régimen especial simplificado, recoge la definición de volumen de operaciones a los efectos del IGIC.

El concepto de volumen de operaciones lo podemos examinar a la luz de los siguientes ejemplos:

¿Puede acogerse un sujeto pasivo que comenzó su actividad el día 30 de junio del año natural anterior y tuvo un volumen de operaciones en el segundo semestre de 1.100.000 €?

No, puesto que debe elevarse al año el importe del volumen de operaciones y sería de 2.100.000 €.

¿Puede acogerse un sujeto pasivo que comienza su actividad en Canarias con un volumen de operaciones en la Península el año natural anterior de 5.000.000 €?

Sí, porque el volumen de operaciones a computar es el realizado en Canarias.

¿Puede acogerse un sujeto pasivo que desarrollando su actividad en Canarias tiene un volumen de operaciones en el año natural anterior de 2.100.000 €, donde 200.000 corresponde a operaciones no sujetas al IGIC por aplicación de las reglas de localización?

Sí, puesto que solo se computa las operaciones sujetas al IGIC, incluidas las exentas.

¿Puede acogerse un sujeto pasivo que desarrollando su actividad en Canarias tuvo el año natural anterior un volumen de operaciones

en este territorio de 2.100.000 €, donde 200.000 correspondió a la entrega de un bien inmueble?

En ningún caso se computa ni los importes de las entregas ocasionales de bienes inmuebles, ni los importes de las entregas de bienes de inversión para el transmitente, ni las operaciones financieras ocasionales.

Por ello, sí podría acogerse siempre y cuando la entrega del bien inmueble sea ocasional.

¿Puede acogerse un sujeto pasivo que desarrollando su actividad en Canarias efectuó unas ventas el año natural anterior por importe de 2.033.000 incluyendo el IGIC al tipo general?

Sí, dado que en ningún caso se computa las cuotas del IGIC devengadas. En este supuesto, el volumen de operaciones, excluyendo el IGIC, fue de 1.900.000 €.

La última cuestión a determinar respecto al volumen de operaciones es la relativa a qué operaciones se computa: las operaciones devengadas en el período temporal, pero aplicando las reglas general del devengo establecidas en el artículo 18 de la Ley 20/1991; es decir, resulta en este ámbito inaplicable las reglas

especiales del devengo del RECC que analizaremos más adelante.

2.1.1 La obligación censal derivada de la opción. Plazo, prórroga y efecto.

Debemos diferenciar dos situaciones, a saber:

a) El sujeto pasivo comienza las actividades empresariales o profesionales.

En este supuesto, la opción al RECC debe ser comunicada a la Administración Tributaria Canaria a través de la declaración censal de comienzo.

b) El sujeto pasivo se encuentra desarrollando actividades empresariales o profesionales.

En este caso, el sujeto pasivo debe comunicar la opción al RECC a través de la declaración censal de modificación.

La presentación de dicha declaración censal de modificación se debe realizar durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Tanto en el supuesto contemplado en la letra a) como en la letra b), la opción se entiende

prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia al mismo o la exclusión de este régimen.

En el caso contemplado en la letra a), la opción al RECC tendrá efecto de forma inmediata y se refiere a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo con independencia de que efectúe o no actividades que supongan sectores diferenciados. No obstante, no será aplicable a determinadas actividades que luego se mencionarán.

En el supuesto recogido en la letra b), el efecto es el mismo que el descrito en el párrafo anterior, salvo que el comienzo del efecto es el día 1 de enero del año natural siguiente al de presentación de la declaración censal de modificación comunicando la opción al RECC.

2.2 Renuncia al RECC

El sujeto pasivo que se ha acogido previamente al RECC puede ejercer la renuncia al mismo. La renuncia tendrá los efectos y deberá ser comunicada de la forma y plazo que se describe en el apartado siguiente.

2.2.1 La obligación censal derivada de la renuncia. Plazo y efectos.

La renuncia al RECC se ejercitará mediante comunicación a la Administración Tributaria Canaria a través de la presentación de la declaración censal de modificación.

Dicha declaración deberá presentar en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Los efectos de la renuncia son los siguientes:

a) El sujeto pasivo no podrá optar al RECC durante un período mínimo de tres años.

Finalizado este plazo de tres años no significa que se encuentre incluido de forma automática en el RECC. El sujeto pasivo podrá optar de nuevo al RECC en los términos y plazo vistos con anterioridad

b) Las cuotas derivadas de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas durante la vigencia del RECC, seguirán bajo las reglas especiales de determinación del devengo de este régimen, aunque pase a tributar el sujeto pasivo en régimen general.

c) Las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios durante la vigencia del RECC seguirán bajo las reglas especiales del

nacimiento del derecho a la deducción de este régimen, aunque pase a tributar el sujeto pasivo en régimen general.

2.3 Exclusión del RECC

Dos son las causas de exclusión del RECC para los sujetos pasivos que hayan optado por su aplicación:

a) Cuando el volumen de operaciones durante el año natural haya superado los 2.000.000 de euros.

Si ha iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural, dicho importe se elevará al año.

b) Cuando haya efectuado cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superior a la cuantía de 100.000 euros.

La exclusión prevista en la letra b) es con independencia de que se trate de operaciones sujetas, sujetas y exentas o no sujetas al IGIC. Incluso con independencia de que se trate de cobros respecto de operaciones realizadas con anterioridad a la opción al RECC.

Este supuesto de exclusión no afecta a los pagos en efectivo que ha

realizado el sujeto pasivo acogido al RECC a sus proveedores de bienes o servicios.

A los efectos de qué se considera efectivo, debemos acudir a los medios de pago definidos en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2.3.1 La obligación censal derivada de la exclusión. Plazo y efectos.

El sujeto pasivo está obligado a comunicar a la Administración Tributaria Canaria la exclusión.

Dicha comunicación deberá efectuarse en el mes de enero del año natural en que surta efectos la exclusión.

Los efectos de la exclusión son los siguientes:

a) No podrá optar por este régimen especial en tanto se mantengan los supuestos de exclusión cuantitativos que hemos reseñado.

A distinción de la renuncia que tiene un efecto mínimo durante tres años, el sujeto pasivo excluido podrá optar cuando en el año natural anterior no superó un volumen de operaciones de 2.000.000 de euros o

no tuvo cobros en efectivo por importe superior a 100.000 euros de un mismo destinatario.

En el supuesto de no darse las circunstancias que provocan la exclusión, el sujeto pasivo podrá optar de nuevo por la inclusión en el RECC, comunicando la opción a la Administración Tributaria Canaria en los términos vistos anteriormente. Por tanto, no implica que se encuentre incluido de forma automática.

b) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas durante la vigencia del RECC seguirán bajo las reglas especiales de determinación del devengo de este régimen, aunque pase a tributar el sujeto pasivo en régimen general.

c) Las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios durante la vigencia del RECC seguirán bajo las reglas especiales del nacimiento del derecho a la deducción de este régimen, aunque pase a tributar el sujeto pasivo en régimen general.

III. ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DEL RECC

3.1 Operaciones incluidas

La opción al RECC afecta a todas las operaciones efectuadas por el

sujeto pasivo acogido (salvo las excluidas, que analizaremos en el siguiente apartado), con independencia de la naturaleza de la operación, del destinatario y de la existencia o no de sectores diferenciados de la actividad.

3.2 Operaciones excluidas

Se excluyen del RECC las siguientes operaciones:

- Las acogidas al régimen simplificado.

Es lógico que estas operaciones se encuentren excluidas, dado que las cuotas devengadas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de las actividades económicas que conforman el ámbito objetivo de este régimen especial se determinan con base en módulos e índices.

¿Supone ello que un sujeto pasivo incluido en este régimen simplificado, que desarrolla una actividad no acogida a este régimen especial pero compatible (por ejemplo el arrendamiento de bienes inmuebles), no puede acogerse a RECC?

Sí puede optar por el RECC; ahora bien, los efectos de esta inclusión únicamente son aplicables a

las prestaciones de servicios de arrendamiento inmobiliario y a las operaciones excluidas del régimen simplificado, como por ejemplo las transmisiones de activos fijos.

- Las operaciones acogidas al régimen especial de la agricultura y ganadería.

Igualmente resulta lógica esta exclusión.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no están obligados a repercutir cuota alguna del IGIC en la venta de sus productos agrícolas, ganaderos, forestales o pesqueros o cuando prestan determinados servicios. Tienen derecho a percibir una compensación del adquirente del bien o servicio.

Nada evita que un sujeto pasivo que ha optado por el régimen especial de la agricultura y ganadería y que desarrolla otras actividades no acogidas, pueda optar al RECC. Ahora bien, el RECC únicamente sería aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en el ámbito de otras actividades económicas no acogidas al régimen especial de la agricultura y ganadería, y a la transmisiones de activos fijos (operaciones excluidas, al igual que en el simplificado, de este régimen).

- Las acogidas al régimen especial del oro de inversión.

Se justifica esta exclusión en que las operaciones acogidas a este régimen en las que se ha renunciado a la exención, se invierte la condición del sujeto pasivo.

- Las acogidas al régimen especial del grupo de entidades.

Afecta exclusivamente a las operaciones intragrupo en la que se ha optado por determinar de forma especial la base imponible.

Por tanto, perfectamente una o todas las entidades que han optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades, pueden acogerse al RECC, salvo en lo relativo a las operaciones intragrupo cuando se ha optado por la determinación especial de la base imponible.

- Entregas exentas por el artículo 11, 12 y 13 Ley 20/1991.

El artículo 11 trata de las exportaciones de bienes, el artículo 12 de las operaciones asimiladas a las exportaciones y el artículo 13 de las Zonas y Depósitos Francos, Depósitos y regímenes arancelarios no sujetos.

Sin bien los preceptos mencionados hacen mención a

entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas, la exclusión únicamente se refiere a las entregas de bienes, lo que desde el punto de vista de la finalidad de la RECC no tiene razón de ser.

El motivo de la exclusión de las entregas de bienes exentas por aplicación de los artículos 11, 12 y 13 de la Ley 20/1991 radica en que nos encontramos ante exenciones plenas que dan derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la realización de tales entregas exentas. La aplicación del RECC a estas operaciones exentas hubiera supuesto un menoscabo del principio de neutralidad en bienes que se consumirán fuera del territorio de aplicación del IGIC, dado que no se podría deducir tales cuotas soportadas en tanto no se hubieran abonado al proveedor el precio.

- Inversión del sujeto pasivo.

No se refiere a las operaciones realizadas por el sujeto pasivo acogido al RECC donde se invierte la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente, dado que no estaría obligado a declarar la cuota devengada.

Se trata de aquellas adquisiciones de bienes o de servicios en las que el empresario o profesional acogido al RECC es sujeto pasivo por inversión.

Esta exclusión resulta coherente, dado que el obligado a abonar el precio es el propio sujeto pasivo.

- Importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones.

Resulta igualmente lógica esta exclusión, porque el hecho imponible importación nada tiene que ver con la existencia previa de una operación mercantil, sino con la simple entrada en Canarias de un bien. Igual criterio debe aplicarse respecto a las operaciones asimiladas a la importación.

IV CONSECUENCIAS DE LA OPCIÓN PARA EL SUJETO PASIVO

4.1 Devengo

La consecuencia principal de la opción al RECC se encuentra en la determinación del devengo de la cuota del IGIC respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios incluidas.

Debemos diferenciar una regla general y una regla especial:

- Regla general.

El devengo se producirá en el momento del pago parcial o total del precio por el importe efectivamente percibido.

En principio no plantea ningún tipo de problema esta regla general del devengo en el marco del RECC, pero pensemos en una situación perfectamente factible.

Un empresario acogido al RECC efectúa una entrega de un bien con pago aplazado. Aunque no se ha devengado el IGIC está obligado a emitir una factura con repercusión del IGIC. Obviamente repercutirá el IGIC al tipo impositivo vigente en el momento de la emisión de la factura. No obstante, cuando se abona el precio aplazado, lo que supone el devengo del IGIC, el tipo impositivo es diferente (hay que recordar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.4 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, el tipo de gravamen aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo). Esta circunstancia obligará a rectificar la factura emitida.

Igual consecuencia tendría cuando, por ejemplo, un comerciante mayorista entrega un bien repercutiendo la cuota del IGIC al tipo

impositivo correspondiente, y en el momento del abono del precio tuviera la consideración de comerciante minorista, o viceversa.

Esta es una de las críticas principales que deben efectuarse al RECC, al no diferenciar devengo y exigibilidad. Debe recordarse que conforme a lo establecido en el artículo 21.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

Los ejemplos anteriores no tendrían la consecuencia de tener que rectificar las facturas, si estableciera que el devengo del IGIC en las operaciones incluidas en el RECC fuera como cualquier operación excluida, es decir, aplicando el contenido del artículo 18 de la Ley 20/1991, pero la exigibilidad del IGIC se difiriese conforme a la regla general y especial que estamos analizando.

Es decir, un cambio de tipo no tendría consecuencia porque el devengo ya se ha producido con la entrega del bien o la prestación del servicio, por lo que cuando se abone total o parcialmente el precio nacería la obligación de exigir al sujeto pasivo

la declaración y, en su caso, ingreso de la cuota devengada.

- Regla especial

El devengo se producirá el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la entrega del bien o de la prestación de servicios, cuando en dicha fecha no se haya efectuado el pago total del precio. El devengo será por el importe pendiente de cobro.

Ejemplo: Un sujeto pasivo acogido al RECC entrega un bien el día 30 de octubre de 2014 por un importe de 60.000 €. El día 26 de julio de 2015 son abonados 30.000 € y el día 1 de marzo de 2016 los otros 30.000 €

¿cuándo se devenga el IGIC?

El día 26 de julio de 2015 se devenga por el importe efectivamente percibido: 30.000 €.

El día 31 de diciembre de 2015 se devenga el IGIC por el importe pendiente de cobro en dicha fecha, es decir por 30.000 €.

¿el pago el día 1 de marzo de 2016 implica la rectificación de la autoliquidación del último período de liquidación del año 2015?

Este pago no tiene ninguna incidencia en el IGIC, puesto que el IGIC ya se devengó el día 31 de diciembre de 2015.

¿qué ocurre si el sujeto pasivo queda excluido o renuncia para el año 2015?

Las operaciones realizadas en el ámbito del RECC se devengarán conforme a la regla general y especial que hemos reseñado, por lo que, de acuerdo con los datos del ejemplo, el IGIC se devengará los días 26 de julio y 31 de diciembre, ambos del 2015.

¿qué ocurre si el sujeto pasivo cesa en el desarrollo de su actividad económica el día 1 de febrero de 2015?

La respuesta la ha dado la consulta vinculante 1643 de 10 de marzo de 2014, cuya doctrina es la siguiente:

"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."

4.1.2 Repercusión

Los sujetos pasivos acogidos al RECC, y respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios incluidas, tienen obligación, como se ha dicho anteriormente, de repercutir la cuota del IGIC correspondiente en el momento de emisión de la factura, aunque no se haya devengado.

Aunque nada dice la regulación del RECC, se presume que el tipo impositivo a aplicar para determinar la repercusión es el vigente en el momento de emisión de la factura.

Obviamente si en el momento del devengo del IGIC el tipo impositivo es diferente o la tributación de la operación es distinta (debe recordarse que no solo el tipo impositivo a aplicar es el vigente en el momento del devengo, sino que el resto de los elementos para la configuración de la obligación tributaria se determina conforme a la regulación vigente en el momento del devengo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 21.1 de la LGT), debe emitirse una factura rectificativa.

Esta rectificación no tendría las consecuencias de la rectificación de la

repercusión recogidas en el artículo 20.Dos de la Ley 20/1991, dado que aunque materialmente se ha efectuado la repercusión en la factura emitida, la misma no se considera producida hasta el momento del devengo.

Ejemplo: Un sujeto pasivo acogido al RECC entrega un bien el día 20 de diciembre de 2014 aplazándose el cobro del precio. El mismo día emite una factura con repercusión del tipo general. El día 1 de enero de 2015 entra en vigor un incremento del tipo general. El día 27 de mayo de 2015 se abona la totalidad del precio de la operación.

El sujeto pasivo no solo tiene obligación de declarar la cuota devengada del IGIC al tipo general vigente el día 27 de mayo de 2015, sino que tiene obligación de emitir una factura rectificativa.

Resulta interesante analizar si antes del devengo especial previsto en la regulación del RECC, se podría modificar la base imponible, y por ende, la cuota repercutida, por concurso de acreedores del deudor o por créditos total o parcialmente incobrables, previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991.

La regulación del RECC no recoge especialidad alguna al respecto, pero sin entrar a examinar el contenido de los requisitos contemplados en tales números 6 y 7, la respuesta debe ser negativa por un hecho muy sencillo: no cabe modificar lo que no se ha devengado.

4.1.3 Acreditación del momento del cobro

Por la especialidad del devengo en el RECC, los sujetos pasivos acogidos están obligados a acreditar el momento del cobro, total o parcial, del precio de la entrega de bien o de la prestación de servicio.

Aunque nada se indique, parece coherente que si no se acredita el cobro, se presuma que el devengo se ha producido el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la operación.

Lo que entendemos que no cabría es presumir que el devengo se ha producido en el momento de realización de la operación y, por tanto, obligar al sujeto pasivo a presentar una autoliquidación complementaria a la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya efectuado la operación.

4.2 Deducción

La opción por el RECC implica un doble criterio de caja para el sujeto pasivo.

Por una parte, respecto a las cuotas del IGIC devengadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúe el sujeto pasivo acogido al RECC, con las reglas especiales del devengo que hemos reseñado anteriormente.

Por otro lado, con las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilizan en el desarrollo de las operaciones incluidas en el RECC, donde existen unas reglas especiales de determinación del nacimiento del derecho a la deducción.

4.2.1 Nacimiento del derecho a la deducción

Al igual que en el devengo, debemos diferenciar una regla general y una regla especial:

- Regla general

El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en las operaciones incluidas en el RECC, se produce en el momento de abono total o parcial del precio de la operación.

Vemos que esta regla del nacimiento del derecho a la deducción difiere claramente de la regla del nacimiento en régimen general prevista en el artículo 32 de la Ley 20/1991: cuando se devenga la cuota deducible.

Ejemplo: Un sujeto pasivo acogido al RECC adquiere un bien a un empresario no acogido el día 20 de diciembre de 2014, abonándolo el día 2 de abril de 2015. El sujeto pasivo acogido al RECC, a su vez, entrega el bien el día 20 de enero de 2015, cobrando en la misma fecha el precio.

El nacimiento del derecho a la deducción para un sujeto pasivo no acogido al RECC se produciría el día 20 de diciembre de 2014, fecha del devengo de la operación. Sin embargo, para el sujeto pasivo acogido se producirá el día 2 de abril de 2015, es decir en el momento del abono del precio.

Fijémonos que en este ejemplo, mientras la cuota devengada por la entrega del bien debe declararse en la última autoliquidación del año 2014 (el empresario transmitente no está acogido al RECC), la cuota soportada puede ser objeto de deducción en la autoliquidación periódica que englobe el mes de abril de 2015. Un claro

beneficio para la Hacienda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

En el supuesto de que el empresario transmitente del bien también estuviera acogido al RECC, coincidiría el devengo de la cuota con el nacimiento del derecho a la deducción.

Por otra parte, el sujeto pasivo acogido al RECC tendrá obligación de declarar la cuota devengada por la entrega del bien adquirido en la primera autoliquidación del año 2015, curiosamente antes de que nazca el derecho a la deducción de la cuota soportada por su adquisición (2 de abril de 2015). Es decir, mientras se retrasa el derecho a la deducción de la cuota soportada, el sujeto pasivo acogido al RECC deberá declarar y, en su caso, ingresar, la cuota devengada, lo que supone otro claro beneficio para la Hacienda pública autonómica.

Es importante reseñar que esta regla general de determinación del nacimiento del derecho a la deducción, es con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible por parte del proveedor o servicio.

- Regla especial

En el supuesto que el día 31 de diciembre del año natural siguiente a

la realización de la adquisición del bien o servicio, el sujeto pasivo acogido al RECC no ha abonado total o parcialmente al proveedor del bien o servicio el precio de la operación, nacerá el derecho a la deducción por el precio pendiente de abono en dicha fecha.

Ejemplo: Un sujeto pasivo acogido al RECC adquiere un bien el día 1 de diciembre de 2014 con pago aplazado de 50.000 €, tributando al tipo general. El día 2 de febrero de 2015 abona la mitad, estando pendiente de pago la otra mitad el día 31 de diciembre de 2015.

El día 2 de febrero de 2015 nace el derecho a la deducción de 1.750 € ($25.000 \times 7\%$). El día 31 de diciembre del año 2015 nace el derecho a la deducción de la parte del precio pendiente de pago por el adquirente, por lo que en dicha fecha nace el derecho a la deducción de 1.750 €.

Llegados a este punto debemos analizar si las reglas especiales del nacimiento del derecho a la deducción son aplicables a todas las cuotas del IGIC soportadas por empresario o profesional que ha optado por el RECC.

La respuesta es negativa.

En efecto, es aplicable solo a las operaciones incluidas. De este modo, las cuotas soportadas en las importaciones de bienes (recordemos que la importación es una operación excluida del RECC) pueden ser objeto de deducción de acuerdo a las reglas generales del derecho a la deducción.

Igual ocurre con otra operación excluida del RECC: las operaciones con inversión del sujeto pasivo.

Si un sujeto pasivo acogido al RECC con derecho a la deducción adquiere un bien o servicio con inversión del sujeto pasivo, tiene la obligación de declarar la cuota devengada y podrá ejercer la deducción de la cuota soportada en la misma autoliquidación, aunque no haya abonado al proveedor el precio.

Igual circunstancia ocurre con los sujetos pasivo acogidos al RECC y que ha optado por el régimen simplificado (por ejemplo, porque efectúa un arrendamiento de bienes inmuebles compatible con la actividad acogida al régimen simplificado). En este caso, puede acogerse al RECC por la actividad de arrendamiento pero no por la actividad acogida al régimen simplificado. Por tanto, podrá deducir en el régimen simplificado las cuotas soportadas por operaciones corrientes aunque no haya abonado al proveedor el precio de las

adquisiciones. En cambio el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que se utilicen en la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, se producirá conforme a las reglas especiales del RECC.

El problema estriba, y nada dice la regulación legal del RECC, cuando se trata de adquisiciones de bienes o servicios que se utilizan en común en ambos sectores diferenciados (arrendamiento de bienes inmuebles por un lado y, por otro, el régimen simplificado), por ejemplo la prestación de servicio de asesoramiento fiscal.

Este caso concreto podría tener una solución que lo facilita la regulación del derecho a la deducción en el régimen simplificado: se aplica el 50 por 100. Es decir, la mitad de la cuota soportada se considera gasto corriente pudiendo ser deducida en la última autoliquidación del año aunque no se haya abonado el precio; la otra mitad, atribuible a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, podrá deducirse cuando nazca el derecho a la deducción conforme a la regla general y especial del RECC.

Ahora bien, donde no existe una solución clara es cuando se utiliza el bien o servicio adquirido en un sector

diferenciado donde se realizan actividades incluidas y excluidas, por ejemplo un sujeto pasivo acogido al RECC que parte de los bienes los vende en el interior y parte los vende al exterior (entregas exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991).

4.2.2 Autoliquidación en la que se puede ejercitar por primera vez el derecho a la deducción y caducidad del derecho a la deducción

En el régimen general, la respuesta sería en la autoliquidación correspondiente al período autoliquidación en la que sujeto pasivo ha soportado la cuota, es decir cuando tiene en su poder el documento acreditativo de la deducción (artículo 33.3 y 4 de la Ley 20/1991). Perfectamente el nacimiento del derecho a la deducción puede tener lugar en un período de liquidación distinto a cuando se entiende soportada la cuota, ejemplo de ello sería de una operación realizada el día 28 de diciembre (último período de liquidación del año) y la factura emitirse el día 10 de enero (primer período de liquidación del año natural siguiente).

En el RECC la respuesta es en la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que haya

nacido el derecho a la deducción conforme a la regla general y especial que antes hemos analizado.

El derecho a la deducción caduca a los cuatro años contados desde el nacimiento del derecho a la deducción. No existe especialidad ninguna respecto al régimen general, la única singularidad radica en la especial regulación en el RECC del nacimiento del derecho a la deducción.

4.2.3 Acreditación del momento del pago

Puesto que el nacimiento del derecho a la deducción de la cuota soportada está ligado al abono del precio al proveedor del bien o servicio, el legislador impone para el ejercicio a la deducción, que se acredite el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

Es coherente entender que si no se acredita el abono, se presume que el nacimiento del derecho a la deducción se ha producido el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la adquisición del bien o servicio.

V. CONSECUENCIAS PARA EL SUJETO PASIVO ADQUIRENTE DEL BIEN O SERVICIO

Uno de los grandes inconvenientes del RECC es que afecta a los empresarios o profesionales adquirentes de bienes o servicios a sujetos pasivos del RECC. Es lo que se denomina el tercer criterio de caja.

En efecto, al empresario o profesional adquirente le será de aplicación las reglas del nacimiento del derecho a la deducción del RECC respecto a la cuota repercutida por un sujeto pasivo acogido a este régimen especial.

En este supuesto, coincidirá plenamente el devengo de la cuota para el sujeto pasivo acogido al RECC y el nacimiento del derecho a la deducción para el sujeto pasivo no acogido al RECC.

El derecho a la deducción caducará a los cuatro años del abono parcial o total del precio de la adquisición del bien o servicio, o a los cuatro años contados desde el día 31 de diciembre del año natural siguiente por la cuota soportada relativa al importe del precio pendiente de abono a dicha fecha.

Esta consecuencia negativa para el empresario o profesional puede ser un gran lastre para los sujetos pasivos que han optado por el RECC, dado

que aquéllos pueden buscar a proveedores que no han optado.

VI. OBLIGACIONES FORMALES DERIVADAS DE LA OPCIÓN AL RECC

6.1 Facturación y plazo de emisión de las facturas

Los sujetos pasivos acogidos al RECC, y respecto de las operaciones incluidas, están obligados a introducir la siguiente mención en las facturas que emitan: "régimen especial del criterio de caja".

La introducción de esta mención es independiente a la obligación de incluir otras menciones. Debemos recordar que el RECC es aplicable también a las operaciones exentas, por lo perfectamente puede existir una mención de "comerciante minorista" y otra de "régimen especial del criterio de caja".

En cuanto al plazo de emisión, se aplica la regla general establecida en el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Por tanto, la emisión de la factura relativa a las entregas de bienes o prestaciones de incluidas en el RECC deberá efectuarse en el momento de su realización, salvo

cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hayan realizado.

En definitiva, en el RECC no existe régimen especial en cuanto al plazo de emisión de facturas.

6.2 Libros registros

Respecto al libro registro de facturas expedidas, los pasivos acogidos al RECC deberán incluir, además de la requerida por el artículo 50 del Reglamento de gestión, la siguiente información:

- Las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.

- Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

En cuanto al libro registro de facturas recibidas, existen obligaciones tanto para el sujeto pasivo acogido al RECC como para el empresario o profesional que ha adquirido un bien o servicio a un sujeto pasivo acogido al RECC.

Ambos deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas, además de la información a que se refiere el artículo 51 del Reglamento de gestión, la siguiente información:

- Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.

- Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

En cuanto al plazo de anotación tanto en el libro registro de facturas expedidas como recibidas, si bien pudiera plantearse dudas al respecto, el Reglamento de gestión lo aclara en su artículo 55.4 del Reglamento de gestión cuando dispone:

"4. Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registro generales en los plazos establecidos en los números anteriores como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones."

6.3 Declaración anual de operaciones con terceras personas

Varias son las modificaciones en relación a esta declaración informativa de presentación anual que afectan tanto al sujeto pasivo acogido al RECC como al empresario o profesional adquirente de bienes o servicios cuando el proveedor está acogido al RECC.

De esta manera, tanto unos como otros deberán incluir en su declaración anual (modelo 415) los importes devengados durante el año natural de dos forma: conforme a la regla general de devengo, contenida en el artículo 18 de la Ley 20/1991, y conforme a las reglas especiales del devengo del RECC.

Se trata de un doble cómputo, por lo que cabe perfectamente que por aplicación de las reglas del devengo del RECC el importe a computar sea menor a 3.005,06 €.

Junto a este principio general de declaración, se establece otras especialidades, a saber:

- Tanto el sujeto pasivo acogido al RECC como el empresario o profesional adquirente del bien o servicio, harán constar

separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones a las que sean de aplicación el RECC.

Por tanto, las operaciones incluidas en el RECC tendrán un trato diferenciado respecto del resto de las operaciones a declarar.

- En cuanto al momento en que deben consignarse las operaciones, deberá efectuarse atendiendo a dos instantes diferentes:

a) En el momento en que se hubiera devengado las operaciones de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 20/1991.

b) En el momento en que se hubiera devengado las operaciones de acuerdo con las reglas del devengo propias del RECC.

- Como excepción a la regla general del desglose trimestral de la información, los sujetos pasivos que realicen operaciones incluidas en el RECC, así como los empresarios o profesionales adquirentes de los bienes o servicios cuando el proveedor está acogido al RECC, deberá suministrar la información relativa a estas operaciones sobre una base de cómputo anual.

VII. SITUACIONES ESPECIALES

Varias son las situaciones especiales que respecto al RECC analizaremos a continuación.

7.1 Modificación de la base imponible por cuotas total o parcialmente incobrables

Se contempla la consecuencia de la modificación de la base imponible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 22.7 de la Ley 20/1991, es decir por operaciones gravadas total o parcialmente incobrables, por parte de un empresario o profesional proveedor de bienes o servicios cuando el adquirente es un sujeto pasivo acogido al RECC.

Como hemos reseñado en este trabajo, el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios por parte de un sujeto pasivo acogido al RECC será el momento del abono del precio de la operación o el día 31 de diciembre del año natural siguiente por la parte del precio pendiente de pago a dicha fecha.

Pues bien, estas reglas especiales del nacimiento del derecho a la deducción se rompen en el caso de que el empresario o profesional proveedor del bien o servicio modifique la base imponible de la operación por causa de impago por

parte del sujeto pasivo acogido al RECC.

Debemos tener en cuenta que la consideración de crédito incobrable se produce por el transcurso de seis o doce meses (en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo que realiza la operación), lo que conllevará que en numerosas ocasiones se rectifique la base imponible antes de que llegue el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la entrega del bien o la prestación de servicios.

Si se produce la modificación de la base imponible por esta causa, la consecuencia para el sujeto pasivo acogido al RECC es el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas respecto a las operaciones cuya base imponible se ha modificado.

Es como si a la operación que está bajo los efectos de las singularidades del nacimiento del derecho a la deducción del RECC, le desaparece de pronto estas singularidades y puede ser objeto de deducción de acuerdo al régimen general.

Señala el legislador que esta consecuencia se aplica cuando las cuotas estuvieran pendientes de deducción a la fecha de la

modificación de la base imponible. Esta manifestación puede producir equívocos, puesto que se puede considerar que ya ha nacido el derecho a la deducción, cosa que no es posible porque el sujeto pasivo acogido al RECC no ha abonado el precio y, precisamente, ese es el motivo de la modificación de la base imponible.

Con esta medida especial, el sujeto pasivo acogido al RECC podrá ejercer de forma inmediata la deducción de la parte no abonada al empresario o profesional proveedor.

Ahora bien, lo incongruente de todo esto es que en el caso de ejercer el sujeto pasivo acogido al RECC el derecho a la deducción de la cuota del IGIC correspondiente a la parte no abonada al proveedor, debe rectificar inmediatamente (y en la misma autoliquidación, conforme a lo establecido en el artículo 44 de la Ley 207/1991) la indebida deducción, puesto que la cuota deducida ha sido anulada por la modificación de la base imponible.

7.2 Declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al RECC

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al RECC tendrá las siguientes consecuencias en la

fecha del auto de declaración de concurso.

Para el sujeto pasivo acogido al RECC:

- El devengo de las cuotas repercutidas que estuvieran aún pendientes de devengo en dicha fecha, es decir, pendiente de abono por parte del adquirente.

Por tanto, nace en la fecha de auto de declaración de concurso la obligación de declarar todas las cuotas del IGIC derivadas de entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo precio se encuentre pendiente de abono por parte de sus adquirentes.

Debe tenerse en cuenta que estas cuotas devengadas debe declararse en la especial autoliquidación correspondientes a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso (véase el artículo 57.7.d) del Reglamento de gestión).

- El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas respecto de las que estuvieran pendientes de pago el precio a los proveedores y no hubiera pasado el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la adquisición del bien o servicio.

El sujeto pasivo acogido al RECC podrá deducir las cuotas soportadas en la autoliquidación que se ha mencionado anteriormente.

Como vemos, la declaración de concurso del sujeto pasivo del RECC, hace que pase a tributar en régimen general, pero exclusivamente respecto a las ventas y compras realizadas con anterioridad a la fecha de auto de declaración de concurso.

La declaración de concurso no es causa de exclusión del RECC.

Para el empresario o profesional adquirente de un bien o servicio a un sujeto pasivo acogido al RECC:

- El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IGIC relativas a la parte del precio pendiente de pago en la fecha del auto de declaración de concurso,

siempre y cuando no haya transcurrido el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de entrega del bien o prestación de servicio.

7.3 Declaración de concurso del empresario o profesional no acogido al RECC adquirente del bien o servicio al sujeto pasivo acogido al RECC

Para el sujeto pasivo no acogido al RECC el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas respecto de las que estuvieran pendientes de pago el precio al sujeto pasivo acogido al RECC, siempre no hubiera pasado el día 31 de diciembre del año natural siguiente a la realización de la adquisición del bien o servicio.