

**Cese de la actividad. Imputación temporal de facturas pendientes de cobro.
Consulta D.G.T. de 27-10-2021**

Nº Consulta: V2605-21

Fecha: 27 de octubre de 2021

Arts. 14 y 28 L.I.R.P.F. (L35/2006)

Arts. 7, 78, 79 R.I.R.P.F. (RD 439/2007)

Arts. 4, 5, 75, 88, 89, 164 L.I.V.A. (L37/1992)

Arts. 3, 4, 7 R.I.V.A. (RD1624/1992)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante ejercía una actividad profesional de la que ha cesado antes del inicio de 2021.

En 2021, tiene pendiente de cobro dos facturas correspondientes a 2019 y 2020, respectivamente, no habiéndose declarado las mismas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Cómo tiene que actuar en el IVA y en el IRPF cuando cobre dichas facturas.

CONTESTACION

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Segundo.- Por otro lado, el artículo 75, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

www.gacetafiscal.com

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...).”.

Sin perjuicio de lo establecido anteriormente, se debe tener en cuenta lo dispuesto en el apartado dos del artículo 75 de la Ley del Impuesto según el cual:

“Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.”.

Por consiguiente, en las operaciones objeto de consulta el devengo del Impuesto se producirá conforme a lo previsto en el artículo 75 de la Ley del Impuesto con independencia de que la contraprestación se satisfaga en un momento posterior, salvo que se realicen pagos anticipados por dichas operaciones, en cuyo caso el Impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En este sentido, tal y como establece el artículo 88 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

(...).”.

Tercero.- Por otro lado, en cuanto a la obligación de declaración el artículo 164, apartado Uno, número 6º de la Ley del Impuesto, impone a los sujetos pasivos la obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante, así como de presentar una declaración-resumen anual.

El artículo 71, apartados 3, 4 y 7 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), disponen que:

“3. El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6, párrafo primero, de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

(...)

7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

(...).”.

En este sentido, en relación con el modelo 303, de declaración-liquidación periódica, deberá atenderse a las instrucciones determinadas por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, (BOE de 30 de diciembre), por la que se aprueban, entre otros, el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada por la Orden EHA/1033/2011, de 18 de abril, (BOE de 27 de abril), también modificada por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, (BOE de 29 de noviembre) y por Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre (BOE de 19 de diciembre).

En consecuencia, con los indicados preceptos, el consultante debió declarar y liquidar el impuesto en la declaración trimestral correspondiente a la fecha del devengo de todas las operaciones que se hubieran realizado en ese trimestre natural. Igualmente, en caso de que fuera necesario, deberá expedir las correspondientes facturas conforme a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

Cuarto.- Según se deduce de la escueta información contenida en el escrito de la consulta, el consultante no incluyó en las declaraciones periódicas de los ejercicios 2019 y 2020, las cuotas del Impuesto devengadas en dichos ejercicios.

De acuerdo con lo anterior, por lo que respecta a las cuotas del Impuesto devengadas y no declaradas, no existiendo una norma específica en la Ley del Impuesto, se seguirá el procedimiento general al que se refiere el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), el cual dispone lo siguiente:

“1. 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. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

(...).”.

De acuerdo con este precepto, la autoliquidación complementaria que el consultante, en su caso, presentará, incluyendo las cuotas devengadas, pero no declaradas en la declaración-liquidación que se pretende rectificar o modificar, tendrá la consideración de autoliquidación complementaria extemporánea con todos los efectos que de dicha calificación pudieran derivarse y, en particular, con el devengo en su caso de recargos previstos en el artículo 27 de la Ley General Tributaria.

Quinto.- En todo caso, en relación al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la

información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del “régimen y la clasificación o calificación tributaria” que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>.

2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Aunque el consultante no desarrolle de manera efectiva en la actualidad la actividad económica, el hecho de que los ingresos a que se refiere la consulta sean consecuencia del ejercicio de dicha actividad supone que tales ingresos, mantengan esa misma naturaleza y, por tanto, deberán declararse como rendimientos de actividades económicas.

Ahora bien, aunque se declare dichos ingresos dentro del concepto de rendimientos de actividades económicas, el consultante al no ejercer actividad económica no estará obligado a darse de alta en el censo de empresarios por la actividad realizada, ni cumplir las obligaciones formales exigidas en el IRPF a los empresarios (libros registros, pagos fraccionados, etc.).

En lo que respecta a la imputación temporal de dichos ingresos, el artículo 14.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) - en adelante LIRPF-, establece: “Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.”

En cuanto a las especialidades reglamentarias, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) – en adelante, RIRPF -, establece la posible aplicación, en caso de cumplirse los requisitos establecidos en ese artículo y a opción del contribuyente, del criterio de cobros y pagos para todas las actividades económicas realizadas por el contribuyente, debiendo mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

En caso de no haber optado por el criterio de cobros y pagos, resultarían de aplicación los criterios de imputación establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

En ese sentido, debe indicarse que las reglas establecidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades conllevan la aplicación del criterio de devengo para todas las operaciones conforme a lo previsto en el artículo 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de

noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –BOE de 28 de noviembre-, que dispone lo siguiente:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.”

No obstante, en el apartado 4 de dicho artículo 11 se establece la siguiente excepción: “En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año”.

Por lo tanto, para las operaciones a plazos o con precio aplazado rige la regla inversa a la del devengo: se aplicará como regla general para dichas operaciones la regla de imputación en función de la exigibilidad de los cobros, siendo el devengo la opción y no la regla general.

De lo manifestado en la consulta no se deduce que la operación consultada sea una operación a plazos o con precio aplazado, por lo que a su imputación temporal le resultaría de aplicación el criterio general de devengo de acuerdo con las reglas establecidas en la Norma de Registro y Valoración 14ª. Ingresos por prestación de servicios, del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del día 20).

Por tanto, en función del criterio de imputación temporal utilizado por el consultante para la determinación del rendimiento neto, deberá darse la solución a la cuestión planteada.

Si el consultante imputaba temporalmente sus rentas por el criterio de devengo y, por aplicación del mismo, tuvo que haber imputado las facturas pendientes a los periodos impositivos en los que se hubiesen prestado los servicios profesionales, debería presentar las correspondientes declaraciones complementarias de dichos periodos.

En caso de haber optado por el criterio de cobros y pagos previsto en el artículo 7 del RIRPF, la imputación temporal de las citadas facturas pendientes de pago deberá realizarse en el período impositivo en que se cobren las mismas.

Por lo que se refiere a las retenciones a practicar sobre las citadas facturas, los artículos 78 y 79 del RIRPF establecen:

“Artículo 78. Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

2. En los supuestos de rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, se atenderá a lo previsto, respectivamente, en los artículos 94 y 98 de este Reglamento.

3. En el caso de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción, la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Cuando la mencionada obligación recaiga en la entidad depositaria, ésta practicará la retención o ingreso a cuenta en la fecha en que reciba el importe de la transmisión para su entrega al contribuyente.

Artículo 79. Imputación temporal de las retenciones o ingresos a cuenta.

Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.”.

De acuerdo con estos preceptos, la retención a cuenta se practicará cuando se abonen las facturas pendientes de cobro y se imputarán al período impositivo en que deban imputarse las mismas, aunque éste no coincida con el momento en que se haya practicado la retención correspondiente.

Texto recuperado web MINHFP