

REGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

Capítulo X de la Ley 37/1992

David Pérez Sotoca

Responsable del departamento fiscal en TOURISM&LAW

Febrero 2014

INTRODUCCIÓN

La **Ley 14/2013**, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización a introducido un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado en los artículos 163.decies y siguientes.

Dicho régimen es consecuencia de una reiterada petición de las empresas conforme al cual los sujetos pasivos del Impuesto pueden optar por un sistema que retrasa el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado.

Del mismo modo, para evitar situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales, la normativa establece que los sujetos pasivos verán retardada igualmente la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de estas a sus proveedores, y con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones.

El nuevo régimen especial optativo para el sujeto pasivo determinará su aplicación para todas sus operaciones, con algunas excepciones como las operaciones intracomunitarias y las sometidas a otros regímenes especiales del Impuesto.

Por último, se prevé, asimismo, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen especial, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción en los supuestos de concurso de acreedores y de modificación de base imponible por créditos incobrables.

I. Requisitos subjetivos para su aplicación.

Podrán aplicar este régimen especial aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones del año natural anterior no hubiera superado los 2.000.000 €, entendiéndose que las operaciones se realizan cuando se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.

Quedarán **excluidos** del régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 euros.

La exclusión producirá efecto en el año inmediato posterior a aquel en que se produzcan las circunstancias que determinen la misma.

Los sujetos pasivos excluidos por estas causas que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos podrán optar nuevamente a la aplicación del régimen.

La **opción** la se deberá realizar a través del modelo 036 en el mes de diciembre del año anterior en que deba surtir efectos, sin embargo para **2014** la opción por el régimen especial se extenderá hasta el 31 de marzo de 2014, surtiendo efecto en el primer período de liquidación que se inicie con posterioridad a la fecha en que se haya ejercitado la misma. Tendrá la duración mínima de un año prorrogable tácitamente.

La **renuncia** al régimen especial, que tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años, se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Las operaciones efectuadas durante su vigencia mantendrán su tributación de acuerdo con el criterio de caja siempre que hubieran cumplido los requisitos establecidos para acogerse al régimen.

II. Requisitos objetivos

El régimen especial se referirá a **todas las operaciones** del sujeto pasivo realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, **excepto:**

- a) Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- b) Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley (exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes).
- c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- d) Aquellas en las que el sujeto pasivo del impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación conforme artículo 84.Uno.2º, 3º y 4º (supuestos de inversión del sujeto pasivo).
- e) Las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones.
- f) Los autoconsumos de bienes y de servicios.

Por tanto, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios no incluidas en las letras b)-f), realizadas por sujetos pasivos no acogidos a los regímenes especiales del apartado a), podrán aplicar este régimen (por lo tanto las agencias de viajes acogidas al REAV, también podrá acogerse a éste régimen, aunque no para todas las operaciones como en las que se produce la inversión del sujeto pasivo).

III. Contenido del régimen.

Cuando se realicen operaciones acogidas al régimen especial, el Impuesto **se devengará**:

- en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, que deberá acreditarse.
- El 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el cobro no se ha producido.

La **repercusión** del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, igual que en el régimen general, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

Los **sujetos pasivos acogidos al régimen** podrán practicar sus **deducciones** en los términos establecidos en el Título VIII de la LIVA, con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible, con la particularidad de que el derecho a la deducción nace:

- En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.
- El 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

Por último, 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, transcurrido el cual, el derecho caduca.

Este régimen no sólo afecta a los sujetos pasivos acogidos al mismo sino también a los destinatarios de las operaciones acogidas al régimen, es decir, en el caso de los **sujetos pasivos no acogidos al régimen pero que sean destinatarios de las operaciones** incluidas en el mismo, el derecho a la **deducción** de las cuotas soportadas por esas operaciones nace:

- En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.
- El 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

Por tanto, los sujetos pasivos que quieran acogerse a este régimen especial tendrán que comunicárselo a sus clientes y proveedores para que estos, en las operaciones que realicen acogidas al régimen también apliquen el criterio de pago en el devengo de las operaciones a la hora de realizar las deducciones. Realmente esto podrá provocar que no pocas entidades con derecho a aplicar el régimen no lo hagan porque sus clientes más importantes no estén dispuestos a aplicar el criterio de pago porque, por lo general, estos clientes pagan a 30, 60 ó 90 días después de emitir la factura y no podrán deducirse el IVA soportado hasta que no realicen el pago de las mismas.

IV. Obligaciones formales.

El reglamento de desarrollo de la Ley aprobado mediante el RD 1624/1992, en sus artículos decies y undecies, establece dos tipos de obligaciones formales específicas para este régimen especial.

La primera de ellas tiene que ver con las **obligaciones registrales específicas**, según la cual los sujetos pasivos acogidos al régimen

especial del criterio de caja deberán incluir en el **libro registro de facturas expedidas** a que se refiere el artículo 63 del Reglamento, la siguiente información:

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

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

En lo que respecta al **libro registro de facturas recibidas**, tanto los sujetos pasivos acogidos al régimen especial como los sujetos pasivos no acogidos al mismo pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir la siguiente información:

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

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

La segunda de las obligaciones formales se refiere a **las obligaciones específicas de facturación** según la cual, toda factura y sus copias expedida por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja referentes a operaciones a las que sea

aplicable el mismo, **contendrá la mención de "régimen especial del criterio de caja"**.

La **expedición** de la factura de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja deberá producirse 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 el **modelo 347**, de declaración de operaciones con terceras personas, las operaciones a las que se aplique el régimen especial deben constar de forma separada, previéndose un sistema de doble información de las operaciones, por un lado de acuerdo con las reglas generales del devengo y, por otro, cuando se produzca el devengo de acuerdo con el régimen especial.

V. Modificación de la base imponible.

La modificación de la base imponible **por créditos incobrables** (recogida en el artículo 80.Cuatro LIVA) efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor acogido a dicho régimen especial correspondientes a las

operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción.

VI Efectos del Auto de declaración de concurso.

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial de criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones **determinará**, en la fecha del auto de declaración de concurso:

a) el devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que estuvieran aún **pendientes** de devengo en dicha fecha;

b) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo respecto de las operaciones que haya sido **destinatario** y a las que haya sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja que estuvieran pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies.Tres, letra a), en dicha fecha;

c) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo concursado acogido al régimen especial del criterio de caja, respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial que estuvieran aún pendientes de pago y

en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies.Tres, letra a), en dicha fecha.

El sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente, correspondiente a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso. Asimismo, el sujeto pasivo deberá declarar en dicha declaración-liquidación, las demás cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducción a dicha fecha.

David Pérez Sotoca

Departamento Fiscal Tourism & Law

Gracias por confiar en nosotros

C/ Irún, 7 28008 Madrid

Telf.: 91 188 16 34

Fax.: 91 542 73 05

www.tourismandlaw.com