

RÉGIMEN ESPECIAL DE CRITERIO DE CAJA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

I.- INTRODUCCIÓN

Dada la necesidad de dar respuesta a supuestos en los que los empresarios o profesionales deben adelantar el pago del IVA aún cuando el cliente no ha realizado el pago de la factura, se establece el **régimen especial de criterio de caja**, permitiendo de este modo que el **devengo** del Impuesto tenga lugar en el **momento del cobro total o parcial del precio** por los importes efectivamente percibidos y que el **derecho a la deducción** de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nazca en el **momento del pago total o parcial del precio**.

II.- REGULACIÓN

El Régimen especial del criterio de caja aparece regulado en el artículo 23 de la **Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización**, introduciendo un nuevo capítulo en la Ley de IVA para recoger el nuevo régimen especial. Por su parte, los territorios históricos han ido o deberán ir adaptando la modificación legislativa citada a sus normas internas en ausencia de competencia normativa en esta materia.

III.- REQUISITOS SUBJETIVOS DE APLICACIÓN

Pueden aplicar el régimen especial del criterio de caja los **sujetos pasivos del impuesto**, sin embargo, se prevé la **exclusión** de dicho régimen en los siguientes casos:

II.1).- Quedan excluidos los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural haya superado los 2.000.000 euros. Para el cálculo del volumen de operaciones se deberá observar:

- Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.
- Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.
- Para determinar el volumen de operaciones, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del IVA, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.
- A efectos del cálculo del volumen de operaciones, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año anterior, incluidas las exentas.

No se tomaran en consideración:

- Las entregas ocasionales de bienes inmuebles
- Las entregas de bienes de inversión
- Las operaciones financieras y operaciones exentas relativas al oro de inversión no habituales.

II.1).- Quedan excluidos 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, en **ejercicios posteriores** pueden volver a optar por la aplicación del régimen.

Puede aplicarse el régimen especial cuando el destinatario es un consumidor final.

IV.- CONDICIONES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior y **opten** por su aplicación.

III.1).- Opción por la aplicación del régimen especial

La opción deberá ejercitarse con la presentación de la **declaración de comienzo de la actividad** o bien, durante el **mes de diciembre anterior** al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. (Regla general para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2015)

Sin embargo, el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, ha ampliado el plazo para poder optar por el régimen especial del criterio de caja para el año 2014, hasta el **31 de Marzo de 2014**. A la fecha de emisión de esta nota, Bizkaia ha adaptado ya los plazos a la modificación estatal, y Álava y Gipuzkoa deberán hacer lo mismo. En consecuencia, **para el año 2014, la opción por dicho régimen especial podrá realizarse tanto a lo largo del mes de diciembre de 2013 como durante el primer trimestre 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.**

La opción se entiende **prorrogada** para los años siguientes salvo **renuncia o exclusión** de este régimen.

Dicha opción deberá referirse a **todas las operaciones** realizadas por el sujeto pasivo que no se encuentren excluidas del régimen (Apartado IV requisitos objetivos de aplicación).

III.2).- Renuncia a la aplicación del régimen.

La renuncia se realizará mediante **comunicación** al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la **declaración censal**.

Dicha renuncia tendrá lugar en el **mes de diciembre anterior** al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá efectos para un **periodo mínimo de tres años**.

III.3).- Efectos de la renuncia o exclusión del régimen.

En el caso de renuncia o exclusión, las operaciones realizadas durante la vigencia del régimen **mantienen las normas reguladas en el régimen especial del criterio de caja** (devengo y declaración).

V.- REQUISITOS OBJETIVOS DE APLICACIÓN

El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos a **todas las operaciones realizadas por el mismo en el territorio de aplicación del Impuesto**.

Sin embargo, quedan excluidas de la aplicación del régimen las siguientes operaciones:

- 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.
- Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley. (*exenciones en las exportaciones de bienes, en las operaciones asimiladas a las exportaciones, exenciones relativas a las zonas francas depósitos francos y otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales, y en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro*)
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Aquellas en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación de conformidad con los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de esta Ley. (*Inversión del sujeto pasivo*).
- Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.
- Aquellas a las que se refieren los artículos 9.1.º y 12 de esta Ley. (*autoconsumo de bienes y servicios*).

VI.- CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

V.1).-Devengo del impuesto

La característica esencial de este régimen especial es que el **devengo** del Impuesto tiene lugar en el **momento del cobro total o parcial del precio** por los importes efectivamente percibidos. En el caso de que dicho cobro no se haya 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.

V.2).-Repercusión del Impuesto.

En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen, la repercusión del Impuesto deberá realizarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación.

V.3).- Derecho a la deducción de las cuotas soportadas

Igualmente, 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, con el límite del **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** e igualmente deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

El ejercicio del derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la **declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción** o en las de los **sucesivos**, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años (plazo de caducidad) , contados a partir del nacimiento de dicho derecho.

V.4).-Operaciones afectadas por el régimen especial.

Para los sujetos pasivos **no acogidos al régimen** especial pero que son **destinatarios** de las operaciones incluidas en el régimen, el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por esas operaciones se

produce en el **momento del pago total o parcial del precio**, por los importes efectivamente satisfechos, con el mismo límite establecido anteriormente. Es decir, **los sujetos pasivos que no se acojan al presente régimen se ven afectados igualmente cuando entre sus acreedores/proveedores se encuentre operadores acogidos al régimen fiscal, afectándoles por lo tanto en el momento en el que se genera el derecho a la deducción del impuesto.**

V.5).-Créditos incobrables (artículo 80 apartado 4 de la ley de IVA)

La **modificación de la base imponible** realizada por el sujeto pasivo que no se encuentra acogido al régimen especial, determinará, *en un momento inmediatamente anterior*, el devengo y 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 en la fecha en que se realice la modificación de la base imponible.

V.6).- Efectos del auto de declaración del concurso.

- La **declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial de criterio de caja** determinará, *en un momento inmediatamente anterior* a la fecha del auto de declaración de concurso:

- ✓ El **devengo** de las cuotas repercutidas que estuvieran aún pendientes de devengo.
- ✓ El nacimiento del **derecho a la deducción** de las cuotas soportadas pendientes de deducción, respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen y de las operaciones no acogidas a dicho régimen especial.

Se deberá declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación,

correspondiente a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso.

- La declaración de concurso del **sujeto pasivo destinatario** de una operación, no acogido al régimen.
 - ✓ Para el sujeto pasivo acreedor, acogido al régimen especial, el **devengo** de las cuotas repercutidas que estuvieran aún pendientes de devengo.
 - ✓ Para el destinatario de la operación, no acogido al régimen general, el nacimiento del **derecho a la deducción** de las cuotas soportadas.

El sujeto pasivo deberá declarar las cuotas soportadas en la declaración-liquidación correspondiente a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso.

VII.- OBLIGACIONES REGISTRALES ESPECÍFICAS

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja deberán incluir en el **libro registro de facturas expedidas**, 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.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja así como los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el **libro registro de facturas recibidas**, 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 **momento en el que deben anotarse las operaciones en los libros registro**, será en los plazos generales como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de completar los datos referentes a los cobros o pagos totales o parciales en el libro correspondiente al momento en que se efectúen los mismos.

VIII.- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE FACTURACIÓN

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.

IX.- MODELO DE AUTOLIQUIDACIÓN DE IVA

Aunque el Concierto Económico con el País Vasco habilita a los territorios forales la regulación en los modelos de declaración éstos contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común por lo que los mismos contendrán:

- **Opción por el régimen:** En el apartado de identificación se deberá indicar si el declarante ha optado o no por la aplicación del Régimen especial del criterio de caja o si tiene o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique este régimen especial.
- En caso de sujetos pasivos que opten por tributar en el régimen especial del criterio de caja, se deberán indicar en el **apartado de información adicional del modelo**, los importes correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el régimen especial del criterio de caja que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Igualmente tanto los sujetos pasivos que opten por la aplicación del régimen especial del criterio de caja, como aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo, **deberán informar de los importes correspondientes a las operaciones de adquisición de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja.**

X. OTRAS CUESTIONES

Algunas de las cuestiones que han sido formuladas y respondidas por la Agencia Tributaria en su sección de preguntas frecuentes, y **que por lo tanto no se corresponden con la evacuación de consultas tributarias**, aclaran:

- En el caso de que no se obtenga el cobro en los plazos establecidos y el devengo se produzca el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación, no debe rectificarse la declaración- liquidación en la que se consignó el IVA devengado cuando se produzca el cobro. Lo

mismo sucede en el caso de que no se satisfaga el pago en los plazos establecidos y el devengo de la operación y, por tanto, el derecho a deducir se determinen el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación.

- La fecha de devengo en el caso de cobros a través de remesas bancarias o cualquier otro medio (cheque, pagaré, letra de cambio..) se entenderá producido en la fecha de vencimiento, considerándose efectivamente percibido en la fecha de abono en la cuenta del acreedor.
- En el caso de que fuera aplicable la regla de prorrata, para su cálculo, las operaciones se imputarán al año que correspondería su devengo si a las mismas no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.
- Cuando el cliente de un empresario acogido al régimen especial no satisfaga el pago en los plazos establecidos y el devengo de la operación se determine el 31 de diciembre del año posterior al que se realice la misma, el empresario acogido al régimen especial podrá modificar la base imponible por crédito incobrable conforme al art. 80. Cuatro LIVA. El plazo para calificar el crédito como incobrable será de 6 meses a contar desde el 31 de diciembre del año inmediato siguiente a aquél en que se realizara la operación.

Biscay consulting, s.l.

Enero 2014