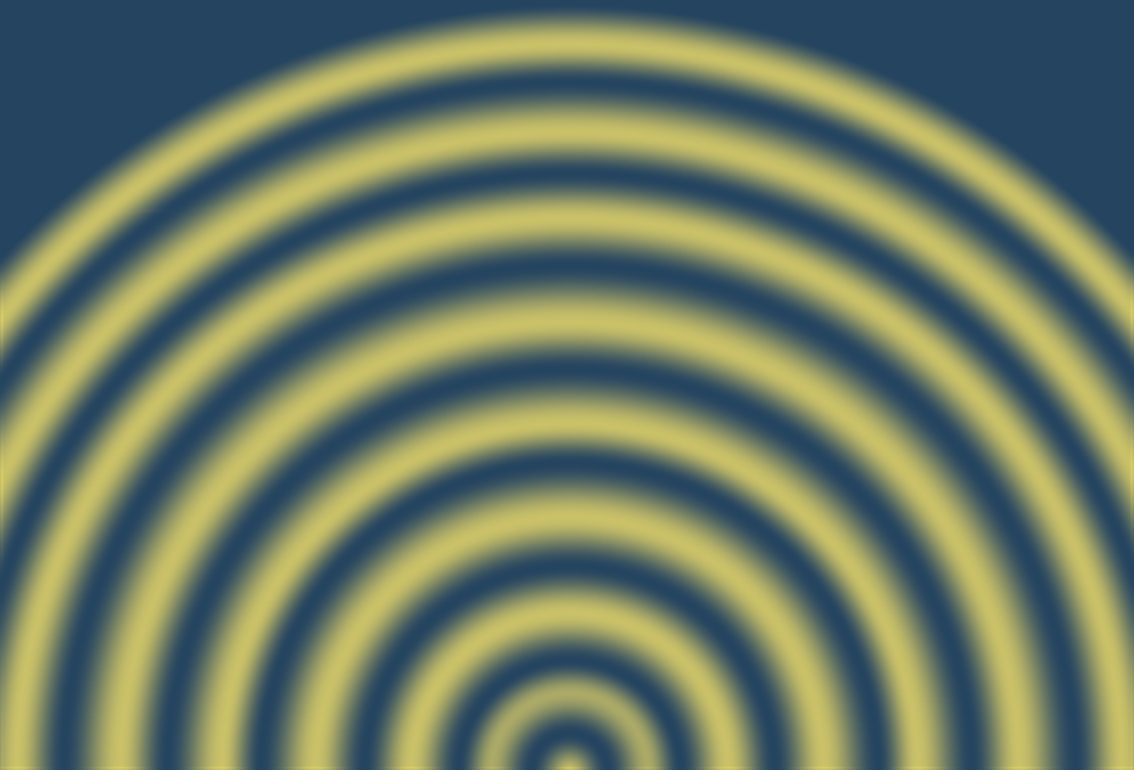


# **EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IVA**

**Marcos Álvarez Suso**

*Licenciado en Derecho*

*Inspector de Hacienda del Estado*



## Índice

<b>1.- Introducción</b>	<b>4</b>
<b>2.- El marco comunitario: normativa y situación comparada</b>	<b>6</b>
▶ <i>Normativa comunitaria</i>	<b>6</b>
▶ <i>Sistema de caja simple</i>	<b>6</b>
▶ <i>Jurisprudencia comunitaria</i>	<b>8</b>
▶ <i>Sistema de caja doble</i>	<b>9</b>
▶ <i>Situación comparada</i>	<b>12</b>
<b>3.- Líneas generales de la regulación del nuevo régimen especial en la normativa española</b>	<b>13</b>
<b>4.- Ámbito subjetivo de aplicación. opción, renuncia y exclusiones sujetos que pueden acogerse al nuevo régimen</b>	<b>14</b>
▶ <i>Opción por el régimen especial</i>	<b>15</b>
▶ <i>Renuncia a la aplicación del régimen</i>	<b>16</b>
▶ <i>Exclusiones</i>	<b>17</b>
<b>5.- Operaciones incluidas y excluidas del criterio de caja</b>	<b>18</b>
<b>6.- Contenido del régimen</b>	<b>22</b>
▶ <i>Devengo del impuesto</i>	<b>22</b>
▶ <i>Repercusión del impuesto</i>	<b>27</b>
▶ <i>Especialidades respecto del derecho a la deducción del IVA soportado</i>	<b>28</b>
▶ <i>Esquema del régimen finalmente establecido en la LIVA para la deducción del IVA soportado por el sujeto acogido al criterio de caja</i>	<b>30</b>

<b>7.- Operaciones de otros sujetos que se verán afectadas por el régimen especial</b>	<b>30</b>
▶ <i>Esquema conjunto del régimen finalmente establecido en la LIVA para el régimen especial del criterio de caja</i>	<b>32</b>
<b>8.- Obligaciones formales: registro, facturación y obligaciones de información</b>	<b>33</b>
▶ <i>Especialidades en materia de registro</i>	<b>33</b>
▶ <i>Especialidades en materia de facturación</i>	<b>34</b>
▶ <i>Especialidades en obligaciones de información</i>	<b>35</b>
<b>9.- Reglas especiales en caso de impago de la contraprestación, concurso de acreedores y criterio de caja especialidades por impago de la contraprestación</b>	<b>37</b>
▶ <i>Especialidades en caso de declararse el concurso de acreedores</i>	<b>38</b>
<b>10.- A modo de conclusión</b>	<b>41</b>
<b>11.- Referencias bibliográficas</b>	<b>42</b>

## 1.- Introducción

Si las situaciones de dificultades económicas pueden paradójicamente presentar la oportunidad para efectuar las reformas y mejoras necesarias para construir un entorno y un ordenamiento jurídico más consistente y robusto que permita solventar a futuro tales dificultades, es evidente que en materia tributaria las reformas acaecidas en los últimos años, y las que a futuro vendrán, no han sido precisamente limitadas.

Hemos asistido en los últimos años a procesos de importantísimas reformas normativas en materia tributaria que abarcan, por citar sólo algunos de ellos, desde el aspecto punitivo más severo frente a los ilícitos en materia tributaria como fue la reforma del Código Penal, hasta procesos de regularización extraordinaria de los incumplimientos tributarios, plasmados en la tan comentada Declaración Tributaria Especial y la posterior obligación de declaración de bienes y activos en el exterior, pasando por grandes novedades en la imposición directa como la limitación a la deducibilidad de gastos financieros.

Debe asimismo tenerse en mente que dicho proceso no parece ni mucho menos haber concluido, estando pendientes en las fechas en que estas líneas se redactan novedades, entre otras, en materia de deducciones en la imposición directa sobre I+D+i y reinversión de beneficios, reducción de rentas derivadas de la cesión de intangibles, limitaciones a la deducción fiscal de deterioros y pérdidas, inversiones en empresas de nueva o reciente creación, así como una sustancial reforma de la Ley General Tributaria imprescindible, entre otros aspectos, para dar contenido a la posibilidad de liquidar y exigir la deuda tributaria derivada de la comisión de un delito fiscal sin necesidad de espera a la ultimación del proceso penal.

Siendo plausible la vocación reformadora como instrumento para superar las dificultades e ineficiencias del sistema tributario, en algunos casos dando respuesta a cambios largamente demandados, no puede dejar de destacarse el ingente esfuerzo de adaptación a tantos y tan repentinos cambios que se impone a los aplicadores de la norma, en particular a la Administración Tributaria, y sobre todo a los operadores económicos, que deben necesariamente adaptar sus sistemas informáticos, contables y aún sus decisiones económicas, a este entorno normativo novedoso y cambiante.

En lo que atañe estrictamente al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) asistimos en primer lugar a modificaciones ya en vigor en la normativa comunitaria relacionadas con la lucha contra el fraude fiscal, en concreto el mecanismo de reacción rápida y la importante ampliación de los supuestos en los que los Estados miembros pueden optar por aplicar la inversión del sujeto pasivo, pero también a una actualización y reforma del Reglamento comunitario en materia de localización de las prestaciones de servicios, con especial incidencia en los de telecomunicación, radiodifusión y prestados por vía electrónica, así como los relacionados con bienes inmuebles.

En materia de IVA interno, destacando reformas de alcance general y sin ánimo de exhaustividad, en el último año se han producido reformas en las obligaciones de facturación (con la entrada en vigor, el 1 de enero de 2013, del nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre), los mecanismos de control y prevención del fraude, plasmados en los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, así como en los aspectos relacionados con las situaciones de insolvencia e iliquidez, concretados en una exhaustiva regulación de los efectos del concurso de acreedores y las modificaciones de la base imponible por impago de las contraprestaciones.

Pues bien, en este contexto de reformas tributarias en general y en el IVA en particular debe situarse la implantación en nuestra normativa interna del tan demandado sistema de caja en el IVA que en fechas próximas se introducirá en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante LIVA), a través de la “Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización”, Proyecto de ley en tramitación parlamentaria en las fechas en que estas líneas se redactan y en su correlativo desarrollo reglamentario, a través de la correspondiente modificación del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante RIVA) que aprueba el Reglamento del Impuesto.

Pretende dar respuesta este régimen del criterio de caja a la tradicional queja de los operadores económicos y en particular del empresario persona física y de las pequeñas y medianas empresas respecto del perjuicio financiero que les supone “tener que adelantar el IVA a la Hacienda Pública, incluso antes de haberlo cobrado de su cliente”.<sup>1</sup>

Y en este contexto parece situarse la introducción del criterio de caja cuando en la Exposición de motivos del Proyecto de Ley en tramitación en las fechas en que estas líneas se redactan justifica la implantación del régimen especial “Para paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas”.

Como ocurre en muchas ocasiones la reforma proyectada en el criterio de caja en el IVA y que, conforme a lo establecido en el Proyecto de Ley en avanzado estado de tramitación en la fecha en que estas líneas se redactan, entrará en vigor a 1 de enero de 2014, es posible que no ofrezca plena satisfacción a las demandas de todos y cada uno de los operadores económicos, habiendo recibido críticas sobre algunos aspectos de la regulación, en especial en lo que toca al retraso en el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado para el cliente del empresario que se acoja al criterio de caja y por la imposición de una fecha máxima de exigibilidad del impuesto incluso si no se ha producido el pago de la contraprestación.

En apartados posteriores de este trabajo se abordarán las alternativas que se hubiesen podido implantar y la decisión finalmente adoptada por el legislador interno.

---

**1.-** Señala Patricia Segura Molina (L&S abogados) en [www.diariouridico.com](http://www.diariouridico.com) del 6 de junio de 2013 que “La medida es consecuencia de una reivindicación histórica por parte de los autónomos fundamentada en la financiación que para el Estado supone el recibir el pago de cuotas de IVA antes de que les sean abonadas por sus clientes. Un hecho que perjudica la tesorería de las empresas y autónomos al verse obligadas a anticipar el pago del tributo; y que todavía resulta más controvertido cuando quien demora el abono de la factura es la propia Administración.”

A continuación se desarrollan los diferentes aspectos que nos ofrece la proyectada regulación del régimen especial del criterio de caja en el IVA.

## 2.- El marco comunitario: normativa y situación comparada

### ► **Normativa comunitaria**

El IVA es un Impuesto esencialmente armonizado a nivel comunitario, siendo su norma esencial la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, (en adelante simplemente la Directiva del IVA) una de cuyas finalidades de acuerdo con sus considerandos previos es “lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.”

### ► **Sistema de caja simple**

Como se expondrá más adelante, el régimen del criterio de caja en el IVA tiene como una de sus principales características que supone una excepción a las reglas generales de devengo y exigibilidad del Impuesto, por lo que conviene en primer lugar analizar qué se dispone en la Directiva del IVA en materia de devengo y exigibilidad del Impuesto.

El devengo del Impuesto en las operaciones “interiores” es decir, aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el hecho imponible del Impuesto y distintas de las adquisiciones intracomunitarias y de las importaciones de bienes, aparece regulado en los artículos 63 a 67 de la Directiva de IVA.

En lo que interesa al criterio de caja en el IVA, el artículo 63 establece la regla general en materia de devengo cuando dispone:

*“El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, **en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.**”*

Como se puede observar, a efectos de que el Impuesto se devengue y se haga exigible, en el sistema de IVA armonizado resulta en general intrascendente el momento en el que se produzca el pago o cobro de la contraprestación convenida.

Esta regla general de desconexión entre devengo del Impuesto y pago de la contraprestación presenta algunas excepciones también de aplicación común a todas las operaciones, como son las operaciones de tracto sucesivo (artículos 64.1 de la Directiva y 75.Uno.7º de la LIVA), las que se lleven a cabo sin interrupción durante un período superior a un año y que no den lugar a liquidaciones o pagos durante dicho período (artículos 64.2 de la Directiva y 75.Uno.7º de la LIVA), y la realización de pagos anticipados anteriores a la entrega o a la prestación de servicios (artículos 65 de la Directiva y 75.Dos de la LIVA).

No obstante lo anterior, como medida que opcionalmente los Estados Miembros pueden implantar, el artículo 66 de la Directiva IVA dispone la posibilidad de vincular la exigibilidad del Impuesto con determinadas circunstancias distintas de las anteriores, con el siguiente tenor:

*“No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los **Estados miembros podrán disponer** que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a **ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos** en uno de los momentos siguientes:*

*a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura;*

*b) como plazo máximo, **en el momento del cobro del precio**;*

*c) en los casos de falta de expedición o de expedición tardía de la factura, en un plazo determinado que no podrá ser posterior a la expiración del plazo para la expedición de facturas impuesto por los Estados miembros de conformidad con el párrafo segundo del artículo 222 o, cuando el Estado miembro no haya impuesto este plazo, dentro de un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto.*

*No obstante, la excepción prevista en el párrafo primero no se aplicará a las prestaciones de servicios respecto de las cuales el destinatario sea deudor del IVA en virtud del artículo 196, ni a las entregas o transferencias de bienes a las que hace referencia el artículo 67.”*

Debe tenerse en cuenta que la redacción transcrita de la letra c) del precepto fue introducida en la Directiva del IVA más recientemente, en concreto por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, que modifica el sistema común del IVA en lo que respecta a las normas de facturación. Dicha Directiva es de obligatoria incorporación al Derecho nacional y aplicación a partir de 1 de enero de 2013.

La justificación que la Directiva 2010/45 en su Considerando 6 ofrece de la introducción de este plazo máximo para la exigibilidad del Impuesto si se opta por vincularla a la expedición de la factura se basa en mejorar el funcionamiento del mercado interior, imponiendo a tal efecto un plazo máximo de expedición de facturas para determinadas operaciones.

Del artículo 66 de la Directiva anteriormente transcrito puede destacarse que la vinculación de la exigibilidad del Impuesto con otras circunstancias como la emisión de la factura o el cobro del precio es una opción que cada Estado Miembro libremente decide adoptar o no, y que en caso de adoptarse no puede aplicarse con carácter general, sino sólo en relación con determinadas operaciones o ciertas categorías de sujetos pasivos.

Esta primera opción que pueden adoptar los Estados Miembros es denominada sistema de caja simple<sup>2</sup> y en esencia consiste en un retraso en la fecha de exigibilidad

---

<sup>2.-</sup> Así se denomina por Sergio Pérez Vegas y Ricardo Álvarez Arroyo en su trabajo “La Directiva 2010/45/UE: facturación y otras novedades en el IVA” Revista Actum Fiscal septiembre de 2011, Ediciones Francis Lefebvre, o también por el Gabinete de Estudios de la AEDAF en su Nota Técnica de febrero de 2012 “El criterio de caja en el IVA”

del IVA al momento del cobro de la contraprestación y que resultará aplicable con carácter limitado a determinados operadores o para determinadas operaciones.

### ► **Jurisprudencia comunitaria**

Las más destacables resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en adelante) relativas al margen que ofrecen a los Estados Miembros estas previsiones actualmente contenidas en el artículo 66 de la Directiva son las sentencias **Italitica Spa**<sup>3</sup> y **TNT Express Worldwide**<sup>4</sup>.

En la primera de ellas se analiza la legislación italiana que en la redacción aplicable al caso contemplaba que todas las prestaciones de servicios se consideraban efectuadas a efectos del IVA en el momento en que se pagaba la contrapartida.

El TJUE entiende en esta sentencia que *“el hecho de que el legislador comunitario haya ampliado considerablemente el ámbito de las excepciones admisibles permite suponer que **ha pretendido dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación**”* (apartado 15 de la sentencia) y resuelve en este punto declarando la compatibilidad de dicha previsión de la legislación italiana con el ordenamiento comunitario.

No obstante, posteriormente el TJUE ha tenido ocasión de señalar que, en la medida que la regla enunciada en el artículo 66 de la Directiva constituye una excepción a la regla general enunciada en el artículo 63 de la misma norma, dicho artículo 66 debe ser objeto de interpretación estricta (por todas, ver sentencia de 7 de marzo de 2013, Efir, asunto C-19/12, apartado 31).

Concluye asimismo el Tribunal Europeo en la sentencia **Italitica Spa** que cuando se hiciere uso por un Estado Miembro de la opción por establecer la exigibilidad del Impuesto en el momento de emisión de la factura, dicho Estado miembro **no está obligado** a establecer un plazo determinado a partir de la fecha de devengo en el que deba extenderse la factura o documento sustitutivo, pese a no haberse efectuado el cobro de la contraprestación ni a adoptar disposiciones que prevean la extensión de documentos o extractos relativos a la prestación efectuada y a la cantidad debida como contrapartida, cuando no se haya extendido la factura o el documento que la sustituya o no se haya efectuado el cobro del precio.

En la sentencia **TNT Express Worldwide** se somete a la decisión del TJUE la legislación polaca que contemplaba dos excepciones a la regla general de nacimiento de la deuda tributaria en el momento de la entrega o prestación.

En primer lugar se establecía como excepción que si la entrega o prestación debía ser confirmada mediante factura la deuda tributaria nacería en el momento de expedición de la factura, si bien como muy tarde, a los 7 días desde la fecha de entrega de los bienes o prestación de los servicios.

---

3.- STJUE de 26 de octubre de 1995, asunto C-144/94

4.- STJUE de 16 de mayo de 2013, asunto C-169/12



Y la segunda excepción, que es la principalmente controvertida en el asunto de referencia, contemplaba que para determinadas prestaciones de servicios expresamente enumeradas en la norma, la deuda tributaria nacería en el momento del cobro del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días desde la fecha de prestación del servicio.

En las cuestiones formuladas al TJUE por el tribunal de remisión se preguntaba en concreto si una normativa nacional puede disponer, basándose en el artículo 66, letra b), de la Directiva IVA, que la exigibilidad del impuesto (deuda tributaria) nazca el día del pago, pero como plazo máximo al trigésimo día desde la prestación del servicio.

El TJUE después de analizar sucintamente los preceptos aplicables de la Directiva comienza señalando (Fundamento 25) que *“Si bien el hecho de que el legislador haya ampliado considerablemente el ámbito de las excepciones admisibles permite suponer que pretendió dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación (véase la sentencia de 26 de octubre de 1995, Italitica, C-144/94, Rec. p. I-3653, apartado 15), ello **no permite, no obstante, considerar que un Estado miembro dispone de facultades de apreciación para determinar que el impuesto se hace exigible en un momento distinto de los previstos en el artículo 66, letras a) a c), de la Directiva IVA.**”*

Y con remisión a lo manifestado en la sentencia Italitica Spa, menciona en su Fundamento 29 que *“en el supuesto de no hallarse prevista dicha facultad cuando un Estado miembro hace uso de la excepción contemplada en el segundo inciso [del artículo 10, apartado 2, de la Directiva 77/388; posteriormente, artículo 66, **letra b)**, de la Directiva IVA], ello es consecuencia, presumiblemente[,] del hecho de que el legislador de la Unión ha considerado que **el interés de un operador económico en cobrar la contrapartida del servicio prestado representaba un estímulo suficiente para asegurar el pronto pago de la prestación**”*

Este mismo argumento lleva a que en el fallo de la sentencia se considere que el artículo 66 de la Directiva *“debe interpretarse en el sentido de que **se opone a una normativa nacional** que establece que el impuesto sobre el valor añadido **se hace exigible**, respecto a los servicios de transporte y expedición, **en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días** contados desde el día de prestación de los servicios, aun cuando la factura se haya emitido antes y prevea un plazo de pago posterior”*.

La posible compatibilidad del régimen del criterio de caja contemplado en la LIVA y en el RIVA en lo tocante al establecimiento de un plazo máximo de exigibilidad a partir de la fecha de realización de la operación es materia que se analizará a lo largo de este trabajo, a la luz de las sentencias extractadas, de la situación comparada y de las posibilidades que la propia Directiva ofrece.

### ► Sistema de caja doble

El segundo precepto de la Directiva de IVA que debe tenerse presente en la posible aplicación del criterio de caja es el artículo 167 bis, que contempla una excepción al

régimen general de nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios, de facultativa aplicación por parte de los Estados miembros precisamente en relación con los sujetos pasivos cuyo IVA devengado resulte exigible cuando se produzca el cobro de las operaciones.

Conforme a dicha excepción la regla general de nacimiento del derecho a la deducción, que el artículo 167 de la Directiva sitúa “*en el momento en que es exigible el impuesto deducible*” puede excepcionarse conforme a lo contemplado en el artículo 167 bis del siguiente modo:

*“Los Estados miembros podrán establecer **un régimen optativo** en virtud del cual el **derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra b)**, se difiera **hasta que se abone a su proveedor el IVA** correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.*

*Los Estados miembros que apliquen el régimen optativo a que se refiere el párrafo primero **establecerán un umbral** para los sujetos pasivos que se acojan a dicho régimen dentro de su territorio tomando como base el volumen de negocios anual del sujeto pasivo calculado de conformidad con el artículo 288. Este umbral no podrá exceder de **500.000 EUR** o su equivalente en moneda nacional. Los Estados miembros pueden aumentar este umbral **hasta 2.000.000 EUR** o su equivalente en moneda nacional **previa consulta al Comité del IVA**. No obstante, no se exigirá que consulten al Comité del IVA a aquellos Estados miembros que, a 31 de diciembre de 2012, aplicaren un umbral superior a 500.000 EUR o el equivalente en moneda nacional.*

*Los Estados miembros informarán al Comité del IVA de las disposiciones legales nacionales adoptadas en virtud del párrafo primero.”*

De este modo, en el caso de que se haya optado por implantar este sistema de “caja doble”, el sujeto pasivo atenderá a efectos del IVA exclusivamente a la corriente monetaria de sus operaciones, resultando exigible el IVA devengado sólo cuando perciba la contraprestación por las entregas y prestaciones que efectúe para terceros, y naciendo el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios sólo cuando efectúe a sus proveedores el pago de la contraprestación convenida.

*Este segundo precepto, a saber, el 167 bis, fue introducido en la Directiva del IVA más recientemente, en concreto por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, que modifica el sistema común del IVA en lo que respecta a las normas de facturación.*

La justificación que la Directiva 2010/45 en su Considerando 4 ofrece de la introducción del artículo 167 bis no deja lugar a dudas de la *intención simplificadora* de la medida para facilitar a las PYMEs el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el IVA:

*“A fin de **ayudar a las pequeñas y medianas empresas** a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los*

*Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un **régimen de contabilidad de caja** que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un **régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja** relativos a sus ingresos por IVA.”*

Antes de efectuar un breve recorrido por la situación de otros Estados Miembros, una última previsión de la normativa comunitaria merece ser mencionada, en relación con el derecho a la deducción del IVA soportado por parte del cliente del sujeto pasivo que se haya acogido al criterio de caja.

En efecto, una de las críticas que ya antes de su entrada en vigor ha recibido el proyectado régimen en España es que supone un retraso en el derecho a la deducción del IVA soportado por parte de las personas y entidades que desarrollen actividades económicas y adquieran bienes o servicios a obligados tributarios acogidos al criterio de caja, lo que puede suponer un desincentivo a contratar con los mismos.

Este “retraso” en el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado es correlato necesario y directo de lo previsto en el supra transcrito artículo 167 de la Directiva que sitúa el nacimiento de tal derecho *“en el momento en que es exigible el impuesto deducible”*.

No obstante, tal y como señalan en obra ya citada Sergio Pérez Vegas y Ricardo Álvarez Arroyo, tal inconsistencia o distorsión ya había sido advertida por otros Estados Miembros, en concreto Reino Unido y Alemania, donde se introdujo la posibilidad de anticipar la deducción del IVA soportado al cliente que hubiese adquirido un bien o un servicio a su proveedor que esté acogido al régimen especial de caja.

Señalan asimismo estos autores que otros Estados Miembros como Italia que ya tenían implantado el criterio de caja no han optado por conceder al cliente del sujeto pasivo acogido al criterio de caja tal anticipo del derecho a la deducción.

Una vez adoptado el texto actual de la Directiva del IVA, la posibilidad de permitir el “anticipo” del derecho a la deducción del IVA soportado al cliente del sujeto pasivo acogido al criterio de caja entendemos quedaría en todo caso abierta a los Estados Miembros mediante la solicitud de una denominada “derogación” basada en el artículo 395 de la Directiva y que en términos comunitarios significa obtener la autorización del Consejo para excepcionar la aplicación de determinados artículos de la Directiva, con finalidad simplificadora como ocurriría en el presente caso o en otros casos, para evitar el fraude fiscal.

Tal posibilidad de anticipar el derecho a la deducción del IVA soportado por parte del cliente del sujeto pasivo acogido al criterio de caja, y que en algunos de los estudios mencionados se denomina “sistema de caja simple mixto”<sup>5</sup> parece mantenerse

5.- Ver Nota Técnica de la AEDAF antes citada

en vigor al quedar asimismo reflejada, conforme señalan los autores antes citados, en una declaración en actas de la Directiva.

Hasta 31 de diciembre de 2012 y según consta en la página web de la Comisión Europea, tienen concedidas derogaciones relativas el momento temporal de nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado y relacionadas con el artículo 167: Estonia, Eslovenia, Suecia, Reino Unido, todas ellas para retrasar el derecho a la deducción para las pequeñas empresas hasta el momento del pago de la contraprestación (no para “anticipar” el derecho a la deducción de sus clientes). La entrada en vigor a 1 de enero de 2013 de la Directiva 2010/45, hace innecesario a partir de entonces implementar este tipo de derogaciones, al permitirlo expresamente la Directiva IVA en el artículo 167 bis.

Como conclusión del debate abierto sobre la posibilidad de evitar esas invocadas distorsiones del criterio de caja, y en lo que toca exclusivamente a la normativa comunitaria, cabe señalar que la regla general ex artículo 167 de la Directiva IVA es que el nacimiento del derecho a la deducción del cliente del sujeto pasivo acogido al criterio de caja se retrasará necesariamente al momento del pago, pero que excepcionalmente podría concederse que en la legislación de ese concreto Estado Miembro tal retraso no se produjese.

### ► **Situación comparada**

Hacer un diagnóstico de la situación del criterio de caja en el IVA en otros Estados miembros de la UE se antoja complicado dado que precisamente a partir de 1 de enero de 2013 debe aplicarse la modificación que supuso la Directiva 2010/45 con la introducción del artículo 167 bis y el sistema de “caja doble”. Ello conlleva que a lo largo de 2013 muchos Estados miembros estén modificando su régimen previamente vigente de criterio de caja o introduciendo ex novo tal régimen.

En todo caso y con la mencionada prevención de que será un régimen que evolucionará notablemente en los próximos meses en diversos Estados miembros, un análisis de derecho comparado nos lleva a concluir que es un sistema implantado en bastantes Estados Miembros.

En concreto Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, República checa, Dinamarca, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Reino Unido, Hungría, Italia, Irlanda, Lituania, Letonia, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal y Suecia, tenían en 2012 implantado de uno u otro modo y con diverso contenido regímenes en el IVA de criterio de caja.<sup>6</sup>

Todos ellos tienen configurado el sistema de modo tal que sólo pueden aplicarlo los sujetos pasivos que no superen un determinado umbral de volumen de operaciones, que oscila desde los 200.000 € de Italia hasta las 1,35 M de libras en el Reino Unido.

Como peculiaridades destacables:

Italia introduce en 2013 la cautela que en todo caso el IVA se entenderá devengado

---

**6.-** Todo ello según se deduce de la publicación VAT Compass 2012/2013 de la organización internacional IBFD

transcurrido un año desde la fecha de la operación, aunque aún no se haya cobrado la factura del cliente.

Similar previsión ha introducido Portugal en su recién estrenado régimen del IVA de caja, en vigor desde 1 de octubre de 2013, de modo que en las operaciones a las que resulte de aplicación el sistema de IVA de caja la exigibilidad del Impuesto se producirá transcurrido un año desde que se efectuó la operación si no se ha producido el pago del precio con anterioridad.

Como última especialidad destacable, Irlanda configura un régimen aplicable de modo casi exclusivo para operaciones B2C de modo tal que se permite su aplicación si al menos el 90% de las operaciones son efectuadas para consumidores finales o para sujetos que no tienen pleno derecho a la deducción del IVA soportado.

### 3.- Líneas generales de la regulación del nuevo régimen especial en la normativa española

La descripción del régimen del criterio de caja en el IVA que se implantará en España a partir de 1 de enero de 2014 y que se comenta en el presente trabajo se basa en el contenido de dos proyectos normativos que se encuentran en tramitación en las fechas en que el mismo se efectúa:

- Proyecto de Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización
- Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Reglamento General de desarrollo General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, el Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como el Reglamento General de las actuaciones citado y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El régimen se configura como **un nuevo régimen especial en el IVA**, mediante la introducción de un ordinal 9º en el apartado Uno del artículo 120 de la LIVA bajo la rúbrica de “Régimen especial del criterio de caja.”

Tal y como se colige de la previsión de la letra b) de la Disposición Final Octava del Proyecto de Ley “La redacción dada a los preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que contiene el artículo 23, surtirá efectos desde 1 de enero de 2014”.

Ello supone que la opción por dicho régimen podrá efectuarse ya por los operadores que lo deseen y cumplan los requisitos para ello en 2013 para comenzar a aplicarlo en 2014.

Puede avanzarse que la regulación proyectada configura un sistema de “caja doble”, opcional para los sujetos pasivos, pero que una vez ejercitada la opción debe aplicarse para todas las operaciones que se efectúen, salvo las expresamente excluidas del régimen en la norma.

Presenta tal regulación asimismo algunas especialidades en materia de devengo, facturación, registro e información de las operaciones, y el legislador español ha optado por la aplicación sin excepción del artículo 167 de la Directiva, de modo tal que el cliente del empresario acogido al criterio de caja verá retrasado el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado al momento del pago de la operación.

#### 4.- Ámbito subjetivo de aplicación. opción, renuncia y exclusiones sujetos que pueden acogerse al nuevo régimen

En cuanto a los sujetos que pueden acogerse al nuevo régimen especial, podrán hacerlo todos los que sean sujetos pasivos del IVA, es decir tanto personas físicas como personas jurídicas y entidades que desarrollen actividades económicas.

La única limitación impuesta para poder acogerse a este régimen especial es que no se supere un determinado volumen de operaciones. Sobre dicha limitación relativa al volumen de operaciones el legislador español ha optado por establecer el umbral cuantitativo máximo que permite el artículo 167 bis de la Directiva de IVA, de modo tal que según dispondrá el nuevo artículo 163 decies de la LIVA:

*“Podrán aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del Impuesto cuyo **volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros.**”*

*El citado precepto regula asimismo a estos efectos cómo determinar dicho volumen de operaciones en casos de inicio de actividades empresariales o profesionales, de modo tal que:*

*“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.**”*

Y para el caso del propio **ejercicio en el que se inicia la actividad**, se establece que se podrá aplicar tal régimen sin tener que atender al volumen de operaciones que a lo largo del propio año de inicio pueda realizarse:

*“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.**”*

Una cuestión que puede surgir en el cómputo del volumen de operaciones que debe tenerse en cuenta para poder aplicar el régimen, habida cuenta que una característica del mismo consiste en que el devengo se produce en el momento del cobro, es: ¿se debe atender al volumen de operaciones que se hayan cobrado en el año natural o por el contrario, debe atenderse a las entregas y prestaciones efectuadas en el año, con independencia de su cobro o pago efectivo?.



Esta cuestión engarza con lo establecido en el artículo 121 de la LIVA que dispone:

*“Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se **entenderá por volumen de operaciones** el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido 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 natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto.*

*(...)*

*Dos. Las operaciones **se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo** del Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

El legislador español ha optado para realizar el cómputo del volumen de operaciones que permiten acogerse al régimen especial por utilizar el criterio general de devengo sin que se tenga en cuenta a estos efectos la corriente monetaria de cobros y pagos, de modo tal que

*“A efectos de determinar el volumen de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo referido en los apartados anteriores, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, **si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.**”*

Esta decisión de utilizar el criterio general de devengo para computar el volumen de operaciones permite un más fácil seguimiento de las mismas teniendo en cuenta que la llevanza de libros registro que se impone en el artículo 61 decies del RIVA para los sujetos pasivos acogidos al criterio de caja implica registrar sus operaciones conforme a los criterios generales contenidos en el artículo 69 del RIVA “*en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario*”, con las especialidades de consignar como información adicional las fechas de cobro y pago, así como el medio de cobro o pago utilizado.

Respecto de las condiciones subjetivas para poder optar por el régimen especial, cabe señalar que a diferencia de otras legislaciones comparadas (Portugal, Italia, Reino Unido) la norma **no exige** que el sujeto pasivo que pretenda acogerse al régimen especial del criterio de caja deba hallarse **al corriente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias**.

### ► **Opción por el régimen especial**

En cuanto a la opción por la aplicación del régimen, el artículo 163 undecies de la LIVA establece que “*El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación en los términos que se establezcan reglamentariamente. La opción **se entenderá prorrogada salvo renuncia**, que se efectuará en las condiciones que reglamentariamente se establezcan*”.

El Artículo 61 septies del RIVA dispone en cuanto al **momento temporal para poder optar** por la aplicación del régimen lo siguiente:

*“1. La opción a que se refiere el artículo 163 undecies de la Ley del Impuesto deberá ejercitarse **al tiempo de presentar 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**, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia al mismo o la exclusión de este régimen.*

*2. La **opción deberá referirse a todas las operaciones** realizadas por el sujeto pasivo que no se encuentren excluidas del régimen especial conforme a lo establecido en el apartado dos del artículo 163 duodecies de la Ley del Impuesto.”*

Al margen del aspecto puramente temporal de la opción por el régimen merece destacarse que la normativa española no permite aplicar el criterio de caja en el IVA operación por operación, sino que una vez ejercitada la opción, **este criterio se aplicará a todas las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo**, salvo las expresamente exceptuadas en la LIVA y que se comentarán en el apartado de los elementos objetivos del régimen especial.

La norma, al menos en la redacción del proyecto que es pública cuando estas líneas se redactan, no contempla un período especial de ejercicio de la opción por el régimen para su primer año de aplicación, por lo que es previsible que la intención del legislador sea que el conjunto normativo entre en vigor antes de diciembre de 2013 y sea durante ese mes natural cuando se pueda por primera vez optar por tal régimen especial, para su aplicación ya en 2014.

Como se puede apreciar en la normativa transcrita, la opción por el régimen se entiende prorrogada tácitamente salvo renuncia o exclusión del régimen. Sin embargo, lo que la norma **no ha establecido es un plazo mínimo de permanencia** en el régimen una vez ejercitada la opción por el mismo.

De este modo, es factible optar por el régimen especial para un año natural y renunciar para el año natural siguiente.

### ► **Renuncia a la aplicación del régimen**

En cuanto a la renuncia al régimen, el artículo 163 undecies de la LIVA establece que la misma tendrá una **duración mínima de tres años**.

Y en el desarrollo reglamentario, el artículo 61 octies del RIVA dispone a efectos de solicitar la renuncia a la aplicación del régimen que:

*“La renuncia al régimen especial 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**.*



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

Como se puede observar, y a diferencia de la inexistencia de un período mínimo de permanencia en el régimen, la norma sí ha establecido que una vez producida la renuncia, ésta debe mantenerse durante al menos tres años, durante los cuales no podrá nuevamente optarse por la aplicación del régimen especial.

A tal efecto, en el propio Real Decreto que desarrolla a nivel reglamentario el régimen de criterio de caja en el IVA se modifica la letra c) del apartado 3 del artículo 9 del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en adelante RGAT), para disponer que se deberá utilizar el modelo censal del alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores para renunciar al régimen del criterio de caja en el IVA y que en dicho censo deberá constar como información la inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión de dicho régimen.

### ► **Exclusiones**

La norma establece dos posibles causas que provocan la exclusión del régimen especial del sujeto pasivo que incurre en las siguientes circunstancias:

- a) por un lado la superación del **umbral cuantitativo** máximo de volumen de operaciones establecido para aplicar el régimen y
- b) por otro, la realización de operaciones con un mismo sujeto cuyos **cobros en efectivo** superen una determinada cantidad.

Respecto de la primera causa de exclusión, el artículo 61 nonies dispone que

*“Los sujetos pasivos que hayan optado por la aplicación de este régimen especial quedarán excluidos del mismo cuando su **volumen de operaciones** durante el año natural haya **superado los 2.000.000 euros**.*

*Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural, dicho importe se elevará al año.”*

Y respecto de la segunda es el artículo 163 decies apartado Cinco de la LIVA el que establece que

*“Quedarán excluidos del régimen de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente.”*

Y la especificación reglamentaria se contempla en el párrafo tercero del artículo 61 nonies del RIVA

*“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**.”*

Esta exclusión de la aplicación del régimen si se producen a lo largo de un año natural cobros en efectivo de un mismo destinatario superiores a 100.000 € presenta una clara vocación antifraude y entronca con la prohibición general de efectuar el pago en efectivo de operaciones superiores a 2.500 € establecida por la Ley 7/2012.

Nótese que tal y como está redactada la norma la exclusión del régimen se produce exclusivamente si los cobros en efectivo de un mismo destinatario superan la cantidad establecida, es decir, apunta a las operaciones de entregas y prestaciones efectuadas para terceros por el sujeto acogido al criterio de caja, pero no se aplica respecto de los pagos en efectivo que el sujeto acogido al régimen pudiera efectuar por sus adquisiciones de bienes y servicios.

A estas últimas, es decir, a las adquisiciones de bienes y servicios pagadas en efectivo, les resultarán de aplicación las limitaciones a los pagos en efectivo implantadas en la Ley 7/2012, pero que no influyen en la posibilidad de aplicación del régimen especial de IVA.

Respecto de la exclusión del régimen se establece finalmente en el último párrafo del artículo 61 nonies del RIVA dos previsiones:

- a) Que la exclusión **tendrá efecto para el año natural inmediatamente posterior** a aquel en que se produzcan las correspondientes circunstancias, y
- b) Que, a diferencia del plazo mínimo de vigencia de la renuncia, **la exclusión durante un año natural por cualquiera de estas dos causas no impide volver a optar** por el régimen especial en ejercicios sucesivos si se cumplen los requisitos para ello.

### Ejemplo:

Un empresario cuyo volumen de operaciones en el año X determinado conforme al artículo 121 de la LIVA ha ascendido a 1.800.000 € decide optar por el régimen especial del criterio de caja para el ejercicio X+1.

Para ello deberá optar por dicho régimen en diciembre del año X.

En el año X+1 durante el cual ha aplicado el criterio de caja en el IVA su volumen de operaciones ha ascendido a 2.200.000 €. Ello determina la exclusión de dicho régimen para el ejercicio X+2.

Si en el año X+2 su volumen de operaciones fuese inferior a 2.000.000 € podría volver a optar por aplicar el criterio de caja para el año X+3.

## 5.- Operaciones incluidas y excluidas del criterio de caja

Una vez analizado el componente subjetivo del régimen, es decir, quiénes pueden optar por su aplicación, pasamos a analizar el componente objetivo, es decir, a qué operaciones resultará aplicable.

El artículo 163 duodecies de la LIVA establece dos previsiones generales respecto de las operaciones afectadas y posteriormente explícita determinadas **categorías de operaciones expresamente excluidas** de la aplicación del régimen.

En cuanto a las previsiones generales, se contempla en el apartado Uno de dicho precepto que:

- “El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 163 decies **a las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.**”
- “El régimen especial del criterio de caja **se referirá a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente de este artículo.**”

Como ya se destacó con anterioridad, en la normativa española, una vez que se ha optado por el régimen de criterio de caja, éste resultará de aplicación a todas las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, es decir, que **no cabe una aplicación del régimen especial operación por operación.**

No obstante lo anterior, el apartado Dos de dicho precepto **excluye específicamente de su aplicación una serie de operaciones** a las que no resultará de aplicación del régimen pese a que se haya optado por él. Estas operaciones son las siguientes:

- 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.*”

En esta primera letra del apartado Dos se establece la incompatibilidad entre otros regímenes especiales y el del criterio de caja.

Resulta ciertamente comprensible la incompatibilidad entre los regímenes especiales fundamentalmente aplicables a personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF que desarrollen actividades económicas como son el simplificado, el REAGYP o el del recargo de equivalencia.

Estos regímenes, creados con una vocación simplificadora de obligaciones formales para pequeños empresarios, presentan notables especialidades en obligaciones registrales, en la obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones informativas periódicas, en materia de estimación del IVA devengado o en la deducción del IVA soportado, que resultan incompatibles con un régimen de criterio de caja donde salvo alguna especialidad en materia registral, de suministro de informaciones periódicas y de facturación, existe obligación de autoliquidación periódica del Impuesto y la determinación del IVA devengado y del IVA soportado deducible se efectúa de forma directa, si bien con especialidades temporales respecto del régimen general.

En cuanto a los restantes regímenes especiales que se declaran incompatibles con el del criterio de caja, es posible que las necesidades de garantizar el control de la correcta recaudación del IVA justifiquen la inclusión en la lista de regímenes incompatibles de los regímenes del oro de inversión y de los servicios prestados por vía electrónica.

Finalmente, respecto del régimen especial del grupo de entidades en sus dos modalidades de pura compensación de saldos entre las entidades que integren el grupo y de

determinación especial de la base imponible en las operaciones intragrupo, es posible que no tuviese necesariamente que declararse incompatible con el del criterio de caja.

Sin embargo, el legislador español ha decidido hacer incompatibles ambos regímenes, probablemente teniendo en mente la especial complejidad en la gestión del Impuesto que generaría la combinación de un sistema de determinación especial de la base imponible con la exigibilidad del Impuesto sólo con el cobro, así como que resulta previsible que los grupos de entidades superen con mayor frecuencia la cuantía del volumen de operaciones establecida para poder optar por el régimen del criterio de caja.

*b) “Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley.”*

En coherencia con la aplicación del régimen del criterio de caja para aquellas operaciones realizadas y sometidas a gravamen en el territorio de aplicación del Impuesto, se establece que el régimen especial no se aplicará a las operaciones “exteriores” como son las exportaciones, operaciones asimiladas a las mismas, las operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, ni a las relativas a los regímenes aduaneros o fiscales, ni a las entregas intracomunitarias de bienes.

*c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*

Con esta excepción, si un sujeto acogido al régimen del criterio de caja realizase una adquisición intracomunitaria de bienes, tal y como establece el artículo 76 de la LIVA, deberá considerar devengada la operación conforme a las reglas generales en el período en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de esta Ley. Ello se considerará a todos los efectos: autoliquidación, registro, etc. y con independencia de cuándo se haya producido o se vaya a producir el pago de la contraprestación por la adquisición de los bienes.

Ello además presenta coherencia con la exclusión de la regla especial de devengo por realizarse pagos anticipados anteriores a la realización de las operaciones para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, tal y como contempla el artículo 76 de la LIVA.

*d) 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.*

Respecto de esta excepción a la aplicación del criterio de caja la norma no especifica si la misma se aplica sólo cuando quien se encuentra acogido al régimen especial actúa como proveedor o también cuando actúa como destinatario de la operación.

La reciente ampliación introducida por la Ley 7/2012 en el artículo 84.Uno.2º de la LIVA de los supuestos en los que se aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en operaciones interiores permite vaticinar que no va a resultar infrecuente que un sujeto acogido al régimen del criterio de caja pueda resultar destinatario de una entrega de bienes o prestación de servicios en la que se produzca la inversión del sujeto pasivo,

o que en alguna de sus entregas o prestaciones efectuadas para terceros, sean éstos quienes por imposición legal se conviertan en sujetos pasivos de la operación.

Ante la ausencia de especificación en la norma, es razonable entender que la aplicación del criterio de caja quedará exceptuada para cualquier operación en la que el destinatario se convierta en sujeto pasivo del Impuesto, tanto si es el proveedor como el destinatario quien está acogido el criterio de caja. En estos supuestos en consecuencia, resultarán de aplicación las reglas generales de devengo (art. 75 LIVA) y nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado (art. 98 LIVA), con independencia de cuándo se efectúe el cobro y pago de la contraprestación convenida.

En otro caso se colocaría al destinatario de una operación a la que se aplicase la inversión del sujeto pasivo, que estuviese acogido al régimen del criterio de caja y cuyo pago del precio quedase aplazado o diferido, en la obligación de ingresar el IVA devengado (con “autorepercusión”) en la misma conforme a las reglas generales del artículo 75 de la LIVA, mientras que el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado sólo nacería para él con el pago de la contraprestación convenida, lo que por el efecto financiero producido en su contra no se compadece muy bien ni con el espíritu de la reforma ni con el principio de neutralidad que preside el sistema del IVA.

No obstante, esta opinión puramente personal del autor y el ejemplo que sigue propuesto como solución, quedan sometidos al criterio que con carácter vinculante pueda emitir al respecto al Dirección General de Tributos.

### Ejemplos:

El empresario Sr. X acogido al criterio de caja, adquiere a la sociedad mercantil Y SL el 3-3-2014 un edificio usado produciéndose válidamente la renuncia a la exención contemplada en el artículo 20.Dos de la LIVA. Consecuencia de la previsión contenida en el artículo 84.Uno.2º letra e) de la LIVA, el Sr. X se convierte en sujeto pasivo del IVA por esta operación. El Sr. X obtiene de la mercantil Y SL un aplazamiento del 50% del pago del precio convenido hasta 1-1-2015

En este caso, deberá entenderse que el devengo de la operación se produce con la puesta a disposición del edificio y que el derecho a la deducción del IVA soportado por autorrepercusión por parte del Sr. X nace íntegramente en el momento de dicha puesta a disposición, con independencia de que el 50% del precio no se satisfaga hasta 1-1-2015.

El empresario Sr. X acogido al criterio de caja, vende a la sociedad mercantil Y SL el 3-3-2014 un terreno edificable sobre el que recae una deuda garantizada por hipoteca inmobiliaria sobre el propio inmueble, asumiendo la entidad Y SL la obligación de extinguir dicha deuda. Consecuencia de la previsión contenida en el artículo 84.Uno.2º letra e) de la LIVA, la mercantil Y SL se convierte en sujeto pasivo del IVA por esta operación. El Sr. X acepta que el precio de la operación se satisfaga íntegramente el día 1-1-2015

En este caso, deberá entenderse que el devengo de la operación se produce con la puesta a disposición del terreno edificable y que el derecho a la deducción del IVA soportado por autorrepercusión por parte de la mercantil Y SL nace en el momento de dicha puesta a

disposición, con independencia de que el precio no se satisfaga hasta 1-1-2015.

e) *Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.*

f) *Aquellas a las que se refieren los artículos 9.1.º y 12 de esta Ley.*

En los casos de autoconsumos considerados operaciones asimiladas a las entregas de bienes (art. 9.1º LIVA) o a las prestaciones de servicios (art. 12 LIVA), tanto internos como externos, al tratarse de operaciones que se caracterizan precisamente por la ausencia de contraprestación, cobra especial sentido aplicar las reglas generales del Impuesto en cuanto a devengo puesto que no hay precio alguno que satisfacer o cobrar.

Como último comentario sobre las categorías de operaciones excluidas del régimen especial, puede señalarse que, a falta de previsión expresa en la normativa, **el mismo sí resultará aplicable a las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.**

La exclusión de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas de la aplicación del régimen de caja, que sí se encuentra implantada en otras legislaciones comparadas (Irlanda, Portugal), obedece probablemente al temor de que el pago de las mismas, habida cuenta de las especiales relaciones financieras existentes entre las partes vinculadas, se posponga indefinidamente en el tiempo, sin que en consecuencia se produzca el devengo del IVA.

Lo cierto es que el legislador español no ha decidido establecer tal prohibición, quizá teniendo en mente que en todo caso el devengo se va a producir como muy tarde, a 31 de diciembre del año siguiente de realización de la operación.

## 6.- Contenido del régimen

En el presente apartado de este trabajo, y siguiendo la estructura de la LIVA, abordaremos las especialidades que presenta el régimen especial del criterio de caja **para el propio sujeto pasivo acogido al mismo**. Las especialidades que conlleva dicho régimen para otros sujetos pasivos que operen con empresarios acogidos a dicho régimen especial serán analizadas en el siguiente apartado de este trabajo.

Las especialidades sustantivas que respecto del régimen general del IVA presenta el régimen especial para el propio sujeto pasivo acogido al mismo son fundamentalmente tres: las relativas a devengo de sus operaciones, las que se refieren a la repercusión del Impuesto y las relativas al nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas.

### ► Devengo del impuesto

El devengo del Impuesto para las operaciones válidamente acogidas al criterio de caja se producirá en el momento del cobro total o parcial de la contraprestación.

No obstante dicho criterio general de vincular el devengo y el cobro de la operación, el legislador español ha decidido introducir una norma de cautela similar a la que presentan algunas legislaciones comparadas como la italiana o la portuguesa, de modo tal que si el cobro del precio no se hubiere producido a 31 de diciembre del año siguiente al de realización de la operación, la misma se entenderá devengada en dicha fecha como máximo.

Dispone a tal efecto el apartado Uno del artículo 163 terdecies:

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

### Ejemplo:

La sociedad mercantil F SA, acogida válidamente al criterio de caja, efectúa una venta de mercancías a favor de la también mercantil G SL cuya puesta a disposición del adquirente se produce en el territorio de aplicación del Impuesto el 5-5-2014. La contraprestación total acordada asciende a 900.000 € (IVA excluido).

El cobro del precio convenido se distribuye de la siguiente forma: a) 100.000 € a la formalización del contrato, el 2-2-2014, b) 700.000 € con la puesta a disposición de las mercancías, el 5-5-2014, y c) 100.000 € el 3-3-2016.

Analizando el devengo de esta operación a efectos de IVA, puede concluirse que:

- a) Existirá un primer devengo de base imponible 100.000 € por el pago efectuado el 2-2-2014, no tanto por la aplicación del apartado Dos del artículo 75 de la LIVA (regla de pagos anticipados) como porque al resultar de aplicación el régimen especial, se atiende al momento del cobro total o parcial del precio.
- b) Se producirá un segundo devengo por importe de 700.000 € el 5-5-2014 al cobrarse en dicha fecha un segundo importe de la total contraprestación convenida.
- c) Finalmente, por los 100.000 € restantes, el devengo debe entenderse producido el 31-12-2015, puesto que en dicha fecha aún no se ha producido el pago total de la operación realizada el 5-5-2014.

Dispone asimismo el mencionado apartado Uno del artículo 163 terdecies que:

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

Lo que la normativa **no precisa respecto del momento del cobro total o parcial del precio de la operación es cuándo deben entenderse producido éstos**. Probablemente no sea la norma tributaria el instrumento adecuado para resolver esta cuestión, pero lo cierto es que la determinación de tales momentos no es asunto menor a efectos de entender devengado el IVA ni es un asunto tan pacífico como a primera vista podría parecer.



Es cierto que en determinados medios de pago como son el dinero en efectivo e incluso las transferencias bancarias la fecha del pago o cobro prácticamente coincide y es fácilmente determinable.

Pero si pensamos en otro tipo de medios de pago, como puedan ser las tarjetas de débito o crédito, los efectos cambiarios, los cheques, o los sistemas de pago a través de Internet o terminales telefónicos cada vez más extendidos sobre todo para el consumo particular, la fecha exacta del pago y del cobro no necesariamente tiene que coincidir y puede no ser tan sencilla de determinar. Incluso si la contraprestación convenida fuese total o parcialmente no dineraria, se precisarían asimismo unas pautas de determinación de la fecha en la que debe entenderse que se cobra o paga el precio de la operación.

Lo cierto es que existen numerosas doctrina y resoluciones sobre el devengo del Impuesto en certificaciones de obra y en entregas de terrenos a cambio de edificaciones futuras, pero no sobre en qué concreta fecha debe entenderse producido un pago o cobro en atención al medio de pago empleado. Puede citarse como ejemplo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 15 de noviembre de 2010 que viene a resolver en lo relativo al devengo del IVA que la entrega de un pagaré no equivale al pago mismo sino a una promesa futura y simple de pago, si bien este concreto medio de pago, al igual que los efectos cambiarios, parece estar entrando en franco desuso en el tráfico mercantil actual.

Entendemos que dichas precisiones deberán ser efectuadas caso por caso por la doctrina vinculante de la Dirección General de Tributos, como ya ocurre en otras jurisdicciones de nuestro entorno.<sup>7</sup>

En lo tocante al devengo del Impuesto en el régimen especial del criterio de caja dos comentarios adicionales merecen ser efectuados:

En primer lugar la disociación creciente entre la legislación española y lo contemplado en la Directiva respecto del **devengo y la exigibilidad del IVA**.

La Directiva del IVA dispone en su artículo 62 que:

“Se considerarán:

«devengo del impuesto», el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

«exigibilidad del impuesto» el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.”

---

**7.-** A título puramente ejemplificativo en Reino Unido según información de la web institucional [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk) se expone que si el pago se efectúa mediante tarjeta de débito o crédito el mismo se entiende efectuado cuando se emita el recibo del pago (no cuando realmente se recibe el pago de la entidad emisora de la tarjeta) o en el caso de cheques, el pago se entiende producido en la fecha en que se recibe el cheque o en la de vencimiento del mismo si fuese posterior.



Es decir, en la Directiva de IVA se distinguen devengo y exigibilidad del Impuesto como dos situaciones diferentes.

Cierto es que la regla general es que el devengo coincidirá con la exigibilidad del Impuesto, tal y como parece contemplar el artículo 63 de la Directiva que establece para las operaciones interiores de entregas de bienes y prestaciones de servicios que:

“El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.”

No obstante, tal coincidencia como regla general tiene sus excepciones, entre las cuales se encuentran la regla especialidad de exigibilidad para operaciones de tracto sucesivo o a plazos (artículo 64 de la Directiva), la regla de exigibilidad anticipada en caso de cobros o pagos anteriores a la entrega o prestación de servicios (art. 65 de la Directiva), y en lo que interesa especialmente en este momento, la regla facultativa contemplada en el artículo 66 de la Directiva de exigibilidad especial en supuestos como el cobro del precio.

Nótese que en estas “reglas especiales” la Directiva hace referencia constante a la “exigibilidad”, que no al “devengo” del Impuesto.

Esta diferencia no se encuentra en la LIVA, que sólo contempla el criterio de “devengo” en el artículo 75, sin mención ni distinción respecto de la “exigibilidad”. Conforme se deduce del artículo 75 de la LIVA ambos conceptos son tratados de forma unitaria, de modo tal que el devengo se produce siempre con la exigibilidad del Impuesto, como ha ocurrido tradicionalmente con la regla del devengo por efectuarse pagos anticipados anteriores a la realización de las operaciones contemplada en el apartado Dos de dicho precepto.<sup>8</sup>

Tal distinción entre devengo y exigibilidad tiene asimismo su acogida en la propia Ley General Tributaria cuando en su artículo 21 dispone que:

“1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.”

Esta diferencia conceptual entre devengo y exigibilidad puede no resultar baladí en ciertos casos, habida cuenta de que es el devengo el momento al que atender para decidir si se cumplen las condiciones legales para la exigibilidad del Impuesto.

---

**8.-** Tal es la interpretación que la Doctrina de la Dirección General de Tributos ha efectuado en los ejercicios en los que se ha producido un cambio legal en el tipo de IVA aplicable cuya entrada en vigor se haya producido entre la fecha de un pago anticipado y la de la entrega o prestación. Ver por todas, consultas de 20-10-2010 (V2253/2010) y de 15-2-2011 (V0350/2011)

En el IVA tales circunstancias podrían ser diferentes respecto de las que existan en el momento de exigibilidad del Impuesto, por ejemplo en materia de exenciones, sujeto pasivo y especialmente en materia del tipo impositivo aplicable, teniendo en cuenta que el apartado Dos del artículo 90 de la LIVA establece que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

Pese a ello, la ausencia de distinción en la LIVA entre devengo y exigibilidad, y la fijación del momento del devengo asociada a la exigibilidad no es nueva para el legislador español y tampoco ha planteado especiales problemas hasta la fecha en relación con su compatibilidad con la Directiva del IVA. Justo es también reconocer que facilita notablemente la gestión de un Impuesto como el IVA de devengo instantáneo, al evitar tener que atender a dos momentos diferentes para determinar si el IVA resulta exigible, de qué sujeto pasivo y a qué tipo impositivo.

En segundo lugar la **regla de cautela relativa al devengo de la operación en todo caso a 31 de diciembre del año siguiente** al de realización de la operación.

Se trata de una previsión que encuentra reflejo en el texto de la Directiva, en concreto en la letra c) del artículo 66, si bien cabe la duda de que la misma se articule como un posible complemento al criterio contemplado en la letra a) del mismo artículo, que vincularía, a opción de los estados miembros, la exigibilidad con la fecha de emisión de la factura, tal y como parece entender el TJUE en la sentencia TNT World Express.<sup>9</sup>

El TJUE parece entender de algún modo como innecesaria tal previsión puesto que si la exigibilidad se asocia al cobro de la operación, éste no se va a ver dilatado artificialmente precisamente por el propio interés del proveedor de cobrar la contraprestación lo antes posible.<sup>10</sup>

No obstante, es dable entender que tal riesgo de retraso indefinido del pago de la contraprestación no es tan descartable o inexistente como parece entender el TJUE, habida cuenta de la posibilidad de efectuar pagos en efectivo ocultos sin reflejo documental y sin necesariamente acudir a situaciones fraudulentas o de ocultación, de la ausencia de limitaciones en la norma española a la aplicación del criterio de caja para las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

Es lógico entender por ello que tal previsión del legislador español, que fue puesta en cuestión durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley<sup>11</sup>, tenga como

---

**9.-** Ver Nota 4 de este trabajo

**10.-** Así lo manifiesta por ejemplo en el párrafo 29 de la sentencia TNT World Express: «en el supuesto de no hallarse prevista dicha facultad cuando un Estado miembro hace uso de la excepción contemplada en el segundo inciso [del artículo 10, apartado 2, de la Directiva 77/388; posteriormente, artículo 66, letra b), de la Directiva IVA], ello es consecuencia, presumiblemente[,] del hecho de que el legislador [de la Unión] ha considerado que el interés de un operador económico en cobrar la contrapartida del servicio prestado representaba un estímulo suficiente para asegurar el pronto pago de la prestación»

**11.-** Durante la tramitación parlamentaria en el Congreso de los Diputados los grupos de Unión Progreso y Democracia y Socialista presentaron sendas enmiendas cuestionando que en este régimen especial

loable finalidad la de garantizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y prevenir el fraude fiscal, evitando dejar indefinidamente abierto el plazo para que se produzca la exigibilidad del Impuesto respecto de operaciones efectivamente realizadas pero cuyo precio no ha sido satisfecho, una vez transcurrido un cierto tiempo desde su realización.

Tal previsión de un plazo máximo para que se produzca el devengo del IVA a partir de la realización de las operaciones tampoco es exótica en ordenamientos comparados (ver por ejemplo los casos italiano y portugués, legislaciones recientemente modificadas) y obedece a una finalidad, la prevención del fraude fiscal, declarada reiteradamente por el TJUE como susceptible de protección. Quizá la única duda que cabe al respecto es si hubiese sido más ortodoxo hacer valer la misma mediante una solicitud de derogación contemplada en el artículo 395 de la Directiva del IVA.

### ► **Repercusión del impuesto**

El apartado Dos del artículo 163 terdecies establece a efectos de la repercusión del Impuesto lo siguiente:

*“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, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.**”*

Como se observa, en materia de facturación y repercusión del Impuesto el legislador ha establecido por una parte que la repercusión del Impuesto y la expedición de la factura siga las reglas generales, pero por otra parte que la repercusión del IVA y en consecuencia, el momento a partir del cual se puede ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado por parte del cliente del empresario acogido al criterio de caja (ex apartados Tres y Cuatro del artículo 99 de la LIVA), se entienda producido con el devengo de la operación a efectos del IVA, ya sea por efectuarse el pago de la misma o porque todavía a 31 de diciembre del año siguiente al de realización de la operación tal pago no se hubiere producido.

Esta previsión cobra notable importancia porque la factura expedida es un documento de enorme importancia no sólo a efectos tributarios, sino también a efectos contables, mercantiles, etc. Incluso en el plano estrictamente tributario no debemos olvidar que este régimen de criterio de caja en el IVA no presenta una correlación

---

del criterio de caja en el IVA la exigibilidad del Impuesto se produjese en todo caso al 31 de diciembre del año siguiente porque “desvirtúa totalmente el régimen” (enmiendas 228 a 234 de UPyD), porque lo que se prometió fue que se pagaría el IVA cuando se cobrase la factura y lo que se establece es como mucho un aplazamiento hasta 31 de diciembre del año siguiente (enmiendas del Grupo Socialista). Idéntica crítica recibe en el Senado, por ejemplo, a través de las enmiendas números 78 a 80 del Grupo socialista, 236 del grupo Convergencia i Unió y 347 del grupo Entesa pel progres de Catalunya (BO de las Cortes de 5-9-2013)

necesaria con la imposición directa sobre la renta obtenida por el destinatario de la factura, de modo tal que con carácter general en el Impuesto directo correspondiente al cliente del empresario acogido al criterio de caja en el IVA (IRPF, IS ó IRNR) el gasto será deducible en la base imponible con independencia de cuándo se produzca el pago del precio de la operación.

En consecuencia, la especialidad de que la repercusión del IVA se entienda efectuada cuando se produzca el devengo de la operación debe entenderse exclusivamente vinculada con este Impuesto, sin que se altere a cualquier otro efecto la finalidad de la factura como justificante de las operaciones realizadas.

### ► **Especialidades respecto del derecho a la deducción del IVA soportado**

El apartado Tres del artículo 163 terdecies establece las reglas a las que se somete el nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios para su actividad económica **por el propio sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja**.

Dispone tal apartado que:

*“Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley, con las siguientes particularidades:*

*a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial **nace en el momento del pago total o parcial del precio** por los importes efectivamente satisfechos, o **si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior** a aquel en que se haya realizado la operación.*

*Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.*

*A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.”*

Con carácter general la exigibilidad, el nacimiento y el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones efectuadas son independientes del hecho de que la contraprestación se haya pagado o no. Sólo en determinados casos particulares, expresamente contemplados en la Directiva del IVA, como en los mencionados artículos 66 y 167 bis, cabe supeditar la exigibilidad del Impuesto y el nacimiento del derecho a la deducción al cobro o pago efectivo del precio de la operación.<sup>12</sup>

Tal y como se deduce de este apartado Tres, el legislador español ha decidido implantar el denominado **sistema de “caja doble”** contemplado en el artículo

**12.-** Así lo ha señalado el TJUE en su sentencia de 28 julio 2011, Comisión/Hungría (asunto C-274/10) que ha sido ampliamente comentada por José Antonio Barciela Pérez en el número 9/2013 de la Revista Aranzadi doctrinal de julio de 2013.

167 bis de la Directiva de IVA, de tal modo que salvo por la especial previsión de que a 31 de diciembre del año siguiente no se haya producido el cobro o pago de las operaciones, para el sujeto acogido al régimen especial el devengo de las operaciones que efectúa para terceros se produce cuando cobre el precio de las mismas, mientras que el nacimiento a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que efectúe de terceros se produce con el pago de la contraprestación.

Nótese que lo que este apartado regula es el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja, pero como el propio precepto se encarga de aclarar en su segundo párrafo de esta letra a), ello **no altera el momento de devengo del hecho imponible efectuado por su proveedor**, que será el general contenido en el artículo 75 de la LIVA, o bien el específico contemplado en el artículo 163 terdecies de la LIVA, si dicho proveedor estuviere asimismo acogido al régimen especial del criterio de caja.

Finalmente, la letra a) de este apartado impone una **condición adicional** respecto del régimen general para **justificar el derecho a la deducción del IVA** soportado, como es que deberá **acreditarse el momento del cobro o pago**, total o parcial, de la operación.

En lo que atañe al ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado, la letra b) del citado precepto contempla que:

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

La letra b) de este apartado establece asimismo una excepción respecto de la regla general de ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado contemplada en los apartados Tres y Cuatro del artículo 99 de la LIVA.

En coherencia con lo establecido en la letra a) para el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado, dicha letra b) obliga a retrasar el ejercicio de tal derecho por el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja al momento del cobro o pago o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, incluso si con anterioridad ya hubiere soportado la cuota de IVA deducible por haber recibido la factura completa de su proveedor, como por otra parte puede resultar habitual si el precio no se satisface íntegramente a la recepción de los bienes o servicios adquiridos.

Finalmente el apartado Tres del precepto culmina con una mención puramente aclaratoria y probablemente reiterativa de lo ya contemplado con carácter general en el artículo 100 de la LIVA, estableciendo la caducidad del derecho a la deducción del IVA soportado si no se ha ejercitado tal derecho dentro de los plazos legalmente establecidos.

Dispone a tal efecto el precepto que:

*c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.*

### ► **Esquema del régimen finalmente establecido en la LIVA para la deducción del IVA soportado por el sujeto acogido al criterio de caja**

<b>Régimen del proveedor</b>	<b>Devengo de la operación</b>	<b>Nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado para el sujeto acogido a criterio de caja</b>
Régimen general	Art. 75 LIVA: con la entrega del bien o prestación del servicio	Pago ó 31-12 ejercicio siguiente a realización operación
Régimen del criterio de caja	Con el cobro del precio o a 31-12 año siguiente a realización operación	Pago o 31-12 ejercicio siguiente a realización operación

## 7.- Operaciones de otros sujetos que se verán afectadas por el régimen especial

Tal y como queda configurado finalmente, la aplicación del régimen especial del criterio de caja podrá retrasar el derecho a la deducción del IVA soportado por parte los clientes que adquieran bienes y servicios a estos sujetos pasivos, siempre y cuando el pago de las operaciones no se efectúe de modo previo o simultáneo a la realización de las mismas.

Este retraso temporal en el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado por el cliente del sujeto pasivo acogido al régimen queda explicitado en el artículo 163 quinquiesdecies que bajo la rúbrica de “Operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja” establece a estos efectos lo siguiente:

*“Uno. El **nacimiento del derecho a la deducción** de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja, pero que sean **destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo**, en relación con las cuotas soportadas por esas operaciones, se producirá **en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas**, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el **31 de diciembre del año inmediato posterior** a aquel en que se haya realizado la operación.*

*Lo anterior será de aplicación **con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible**.*

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

*Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.”*

Como se puede observar, el legislador español ha adoptado íntegramente lo previsto en el artículo 167 de la Directiva del IVA cuando establece que “*El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible*”, sin hacer uso de la posibilidad que la declaración en actas que se efectuó cuando se aprobó la Directiva 2010/45 permitía.

El retraso en el nacimiento y ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado que la aplicación del criterio de caja en el IVA para los sujetos pasivos que adquieran bienes y/o servicios a los sujetos acogidos al mismo ha sido una de las cuestiones que más comentarios ha recibido durante la tramitación del proyecto de ley.

Ya en los orígenes del régimen, con la aprobación de la Directiva 2010/45, se comentó la posible incidencia en la elección por parte de los agentes económicos de los proveedores, en función de que éstos apliquen o no el criterio de caja, lo que podría generar inconsistencias en el mercado.<sup>13</sup>

Esta distorsión del mercado ha sido asimismo advertida por determinadas asociaciones de especialistas en asesoría fiscal, que llegan a calificar de imprescindible que se conceda al cliente del sujeto acogido al criterio de caja el derecho a la deducción del IVA soportado en el momento del devengo sin retrasar tal derecho al momento del pago del precio.<sup>14</sup>

Incluso en la tramitación parlamentaria del proyecto, el grupo parlamentario UPyD planteó que sería importante evitar perjuicios a las grandes empresas que van a operar con los sujetos acogidos al régimen especial, que tendrán un desincentivo para contratar con estas empresas.<sup>15</sup>

Con la misma finalidad, el grupo socialista, el de Convergencia i Unió y Entes pel Progrés de Catalunya plantearon en el Senado que el artículo 163 quinquiesdecies se suprimiese en su integridad, de modo tal que el destinatario de las operaciones acogidas al criterio de caja no tuviese especialidad alguna en su régimen de deducción del IVA soportado.<sup>16</sup>

No obstante los comentarios anteriores, lo cierto es que la previsión general de la Directiva del IVA en su artículo 167 es que el nacimiento del derecho a la deducción en el adquirente de un bien o servicio se acompase con la exigibilidad del Impuesto al sujeto pasivo proveedor del mismo, buscando un tratamiento simétrico de la operación a efectos de IVA en ambas partes de la operación.

---

**13.-** Ver obra de Sergio Pérez Vegas y Ricardo Álvarez Arroyo antes citada.

**14.-** Ver Nota Técnica de la AEDAF antes citada.

**15.-** Ver diario de sesiones del Congreso de los Diputados de 25 de julio de 2013 de la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas.

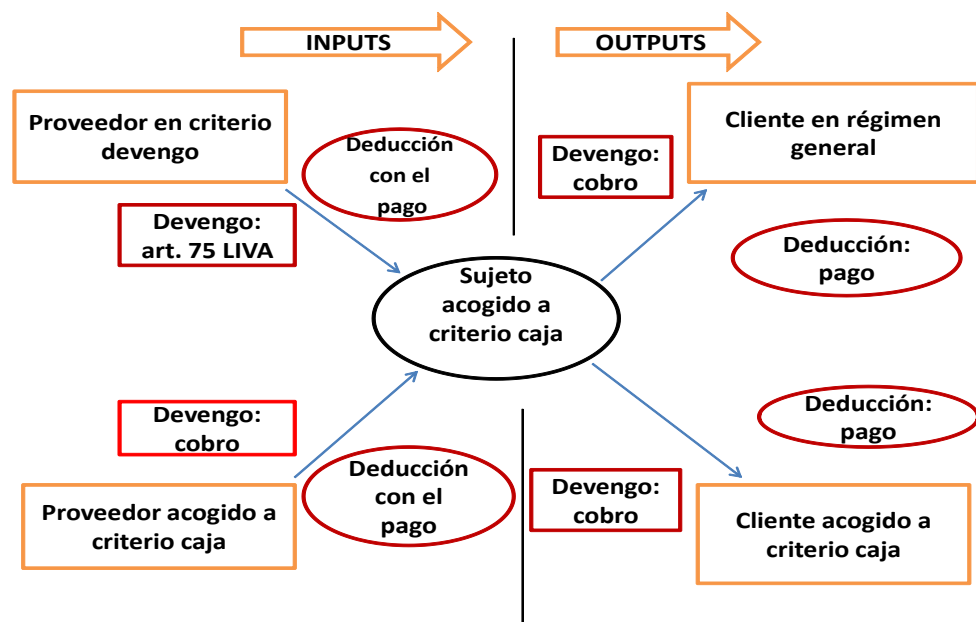
**16.-** Ver enmiendas nº 81, 237 y 350 en el BO de las Cortes de 5 de septiembre



Como también es cierto que esta previsión no es una rara avis en derecho comparado, donde existen ordenamientos en los que se aplica sin matices lo que la propia Directiva expresa y generalmente dispone.

Asimismo, es razonable pensar que el legislador español al decidir implantar la previsión contemplada ha tenido en mente el efecto financiero que debería soportar el Tesoro Público caso de permitir anticipar el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado antes de que la correlativa exigibilidad del IVA devengado en la operación se haya producido, así como el incremento del potencial efecto defraudatorio que tendría este anticipo del derecho a la deducción respecto del devengo de la operación para las tantas veces mencionadas tramas o cadenas de defraudación en el IVA, una de cuyas modalidades más perniciosas consiste precisamente en obtener artificialmente devoluciones de IVA soportado, ya sea en operaciones reales o simuladas.

► **Esquema conjunto del régimen finalmente establecido en la LIVA para el régimen especial del criterio de caja.**<sup>17</sup>



**17.-** Todo ello sin perjuicio de la eventual aplicación de la regla de cautela de devengo y correlativo nacimiento del derecho a la deducción a 31 de diciembre del año siguiente al de realización de la operación si en tal fecha no se hubiera producido el pago de la operación.



## 8.- Obligaciones formales: registro, facturación y obligaciones de información

### ► Especialidades en materia de registro

En relación con la obligación de llevanza de los libros-registro de IVA la aplicación del régimen de caja implica ciertas especialidades tanto para el sujeto pasivo acogido a dicho régimen como para los destinatarios de las operaciones que éste efectúe.

Cabe anticipar que en la normativa finalmente aprobada no se contempla la llevanza de libros-registro específicos asociados a este régimen especial, sino la obligación de incluir información adicional en los libros-registro generales.

Las especialidades contempladas para el propio sujeto pasivo acogido al régimen se contemplan en el artículo 61 decies del RIVA, que dispone:

*“1. 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 de este Reglamento, la siguiente información:*

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

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

*2. 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** a que se refiere el artículo 64 de este Reglamento, la siguiente información:*

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

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

Como se puede observar, la información adicional a incluir en los libros registro de facturas expedidas y de facturas recibidas que se exige a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial se refiere a las fechas de cobro o pago de las operaciones que efectúen o de las que sean destinatarios, así como del medio de pago utilizado.

Asimismo se establece que cualquier otro sujeto pasivo que sea cliente o destinatario de una operación afectada por el régimen especial deberá asimismo añadir en sus libros registro de facturas recibidas la misma información sobre el pago del precio: la fecha del mismo y el medio de pago utilizado. Ello es preciso para poder hacer un seguimiento adecuado del nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado que tal y como se ha expuesto en el punto anterior de este trabajo, se producirá con el pago de la operación.

Correlativamente se modifican respectivamente los preceptos del RIVA que establecen el contenido de los libros registro de facturas expedidas (apartado 3 del artículo 63) y de facturas recibidas (apartado 4 del artículo 64) para añadir a la información que tales registros deben ofrecer con carácter general, las especificaciones contenidas en el artículo 61 decies del RIVA cuando a dichas operaciones les resulte de aplicación el régimen de caja.

En relación con la llevanza de libros-registro, cabría preguntarse si la fecha de la preceptiva anotación en los libros-registro de la correspondiente operación se ve alterada por el hecho de que la misma se encuentre acogida al régimen especial del criterio de caja.

El Reglamento se encarga de despejar esta incógnita, especificando que la fecha de anotación de las operaciones no se ve alterada, de modo tal que se aplicarán a estos efectos las reglas generales contenidas en el artículo 69 del RIVA, en particular en su apartado 1 que con carácter general establece que *“Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.”*

Tal especificación se introduce mediante un nuevo apartado 5 del artículo 69 del RIVA, que dispone:

*“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.”*

### ► **Especialidades en materia de facturación**

En lo tocante a la facturación de las operaciones acogidas al régimen especial, cabe sintetizar que la única especialidad que se contiene en el RIVA es que **la factura debe incluir una expresa mención “régimen especial del criterio de caja”**, a efectos tanto de que el momento del devengo quede claro para el sujeto pasivo de la operación, como sobre todo para que el destinatario de la misma sea plenamente consciente de que el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado se producirá con el pago del precio.

Dispone a este respecto el artículo 61 undecies del RIVA:

*“1. A efectos de lo establecido en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, 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”**.*

2. A efectos de lo establecido en el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, 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.”

### ► Especialidades en obligaciones de información

Respecto de las especificidades que la aplicación del régimen del criterio de caja implica en el cumplimiento de obligaciones formales cabe por último señalar las relativas a la cumplimentación del modelo de declaración de operaciones con terceras personas, regulada a nivel reglamentario en los artículos 31 y siguientes del RGAT y que se concreta en el denominado modelo 347.

Aunque no es el objeto de este trabajo, cabe señalar que dicho modelo de declaración informativa experimenta notables cambios en el Real Decreto ya mencionado que modifica también el RIVA para desarrollar el régimen del criterio de caja. Dichos cambios afectan tanto a los obligados a presentar dicha declaración como a la información que debe contener.

En relación con dicha obligación formal y en lo atinente exclusivamente al criterio de caja en el IVA, lo primero que se establece en una nueva letra j) del apartado 1 del artículo 34 del RGAT es **qué información y en qué momento** debe reflejarse en el modelo 347 en relación con las operaciones acogidas a dicho régimen especial.

En cuanto a la información a incluir en el modelo lo primero que se dispone es que la relativa a operaciones acogidas al criterio de caja debe separarse del resto de operaciones. Establece esta letra j) lo siguiente:

*“Se harán **constar separadamente de otras operaciones** que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)”*

Y respecto del momento temporal, es decir en qué año debe ofrecerse tal información en el modelo, el precepto continúa estableciendo dos momentos temporales en los que debe incluirse la operación en el modelo:

*“Estas operaciones deberán consignarse atendiendo a los siguientes criterios:*

*En el **momento en que se hubieran devengado conforme a la regla general** de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.*

*En el momento **en que se produzca el devengo total o parcial** de las mismas de conformidad con los criterios contenidos en el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido por los importes correspondientes.”*

Como se aprecia, la norma exige informar de estas operaciones de modo separado del resto de las operaciones realizadas y asimismo **en dos momentos diferentes**: una primera vez cuando se hubiesen devengado de no resultar de aplicación el criterio de caja y una segunda vez cuando en aplicación del criterio de caja deba entenderse efectivamente devengado el Impuesto.

Nótese que esta especialidad de inclusión de la operación en el modelo 347 en dos momentos diferentes afecta a cualquier operación acogida al criterio de caja e incumbe tanto al proveedor, sujeto acogido a dicho criterio, como al destinatario de la misma, que puede o no estar acogido al mismo.

Podría plantearse a primera vista que la norma incurre en una cierta contradicción con el artículo 31 en la redacción que le otorga este mismo Real Decreto puesto que en dicho precepto se dispone que

*“Los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como, los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, deberán **incluir en su declaración anual, los importes devengados durante el año natural, de acuerdo con lo establecido en el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**”*

Esta redacción sin mayores matizaciones podría apuntar a la inclusión de la operación exclusivamente en el momento del devengo por el régimen especial, lo que no se compadece con lo contemplado en la anteriormente transcrita letra j) del apartado 1 del artículo 34.

No obstante lo anterior, es razonable entender que lo que la norma pretende es efectivamente que respecto de tales operaciones haya que informar en el modelo 347 en dos momentos diferentes, tanto porque la norma especial contenida en la nueva letra j) del apartado 1 del artículo 34 del RGAT así lo explicita sin lugar a dudas, como porque la información ofrecida en el 347 no está vinculada exclusivamente a la gestión del IVA, sino que tiene como finalidad contribuir a la mejor gestión y control del sistema tributario en su conjunto.

La segunda especialidad que se introduce en relación con la presentación del modelo 347 y el criterio de caja en el IVA se refiere al **grado de desglose que debe presentar la información**, estableciéndose, a diferencia de la regla general de desglose trimestral de las operaciones, que si resulta de aplicación el criterio de caja la información sobre estas operaciones se suministrará sobre una base de cómputo anual.

Y este desglose anual debe ser ofrecido tanto por el sujeto acogido a dicho régimen como por el destinatario de la operación a la que le resulte de aplicación con independencia del régimen de IVA que aplique con carácter general este destinatario.

Se introduce a tal efecto un párrafo en el apartado 1 del artículo 33 del RGAT que establece:

*“Como excepción a lo dispuesto en el segundo párrafo de este apartado, **los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial** del criterio de caja de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y, las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio sobre la propiedad horizontal, suministrarán toda la información que vengan obligados a relacionar en su declaración anual, **sobre una base de cómputo anual**. Asimismo, los **sujetos pasivos que sean destinatarios** de las operaciones incluidas en el régimen especial del criterio de caja, deberán suministrar la información relativa a las mismas a que se refiere el párrafo anterior sobre una **base de cómputo anual**.”*

### **Ejemplo:**

El empresario Sr. A, que ha optado válidamente por la aplicación del régimen especial del criterio de caja en el IVA, ha efectuado para la mercantil B SA prestaciones de servicios durante el año X por importes de 2000 € en el primer trimestre del año y de 5000 € en el tercer trimestre (IVA excluido).

El pago de la contraprestación de la operación del primer trimestre fue satisfecho en enero de X+1, mientras que respecto de la operación realizada en el tercer trimestre de X, 2000 € han sido satisfechos en octubre de X+1 y quedan pendientes de pago 3000 € para años posteriores.

En relación con la presentación del modelo 347, dichas operaciones deberán constar de modo separado del resto en dicho modelo, tanto el que presente el Sr. X como la sociedad B SA.

Además de ello, ambos obligados tributarios deberán consignar dichas operaciones en el modelo correspondiente al año X por el importe anualizado total sin desglose por trimestres, es decir, 7000 €, mientras que en el modelo del año X+1 deberán constar por los importes efectivamente cobrados y/o pagados, es decir, 4000 € en el año X+1, igualmente sin desglose trimestral.

## **9.- Reglas especiales en caso de impago de la contraprestación, concurso de acreedores y criterio de caja especialidades por impago de la contraprestación**

En cuanto a las especialidades de la aplicación del régimen de criterio de caja a una operación en la que se produzca el impago de la contraprestación (artículo 80. Cuatro de la LIVA), el apartado Dos del Artículo 163 quinquiesdecies establece sólo una previsión cuando el acreedor de la obligación no se encuentre acogido a tal criterio, pero sí lo esté el deudor de la misma, de modo tal que:

*“La modificación de la base imponible a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley, 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 en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible.”

La necesidad de esta previsión tiene su explicación en lo establecido en la regla 5ª del apartado Cinco del artículo 80 en consonancia con lo previsto en el artículo 114, ambos de la LIVA.

Ambos preceptos analizados en conjunto disponen que cuando se produce el impago de una operación entre personas que actúen en la condición de empresario o profesional, la cuota de IVA repercutida sigue siendo debida a la Hacienda Pública, pero se produce una especie de “novación” en el sujeto obligado a su ingreso, de modo tal que ya no será el sujeto pasivo quien deberá proceder a su ingreso, sino que el destinatario de la operación deberá rectificar a la baja la deducción del IVA soportado previamente aplicada (artículo 114. Apartado Dos, número Segundo, segundo párrafo de la LIVA) y en caso de que previamente no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, dicho destinatario que ha dejado de pagar en plazo una operación resulta asimismo deudor frente a la Hacienda Pública por la parte del IVA soportado que no hubiese podido previamente deducir.

Esta cautela contemplada en ambos preceptos sirve como garantía de que en estos casos el IVA devengado en una operación real, cuyo precio no ha sido satisfecho en plazo pero que continúa teniendo plenos efectos, sea exigible por parte de la Hacienda Pública, si bien, del destinatario de las operaciones y no del sujeto pasivo como ocurriría en la regla general.

Para que esta previsión general tenga contenido cuando resulta de aplicación el régimen del criterio de caja, es preciso que para el destinatario que se haya acogido al mismo haya nacido previamente el derecho a la deducción del IVA soportado, y de ese modo, pese a no haber satisfecho el precio de la operación, se convierta en deudor del IVA frente a la Hacienda Pública en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Cinco. Regla 5ª.

### ► **Especialidades en caso de declararse el concurso de acreedores**

La normativa que regula el régimen especial del criterio de caja contiene determinadas especialidades relacionadas en todo caso con la posible situación de concurso de acreedores del sujeto acogido al régimen de caja.

Dichas especialidades se contemplan en el artículo 163 sexiesdecies de la LIVA y se refieren a las operaciones tanto activas como pasivas efectuadas por el propio sujeto pasivo acogido al régimen especial respecto de las cuales en la fecha del auto de declaración del concurso todavía no se hubiere producido el pago o el cobro de las mismas.

Tal y como reza dicho precepto:

*“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;”*

En esta primera letra a) se regula lo que ocurre con el IVA repercutido a sus clientes cuyo devengo todavía no se hubiere producido por no haberse percibido de ellos total o parcialmente, el precio de la operación.

Lo que dicha letra establece es que se producirá el devengo de las operaciones efectuadas para terceros por el sujeto pasivo acogido al régimen especial en la fecha del auto de declaración del concurso, ahora sí con independencia de cuándo se produzca el cobro de las mismas.

La normativa no contempla ni en este precepto ni en el anteriormente comentado apartado Uno del Artículo 163 quinquiesdecies qué ocurre con el nacimiento del correlativo derecho a la deducción del IVA soportado por parte del destinatario de la operación a la que resultó de aplicación el régimen de caja, cabiendo plantearse si se produce también con al auto de declaración del concurso o si debe esperar al momento del pago.

Aunque la regulación del régimen especial no contempla el caso, la solución más acorde con la Directiva de IVA y con la propia LIVA debe ser que el derecho a la deducción del IVA soportado por el destinatario de la operación a la que resultó de aplicación el régimen de caja nace con el auto de declaración del concurso, todo ello por aplicación de las reglas generales contenidas en el artículo 167 de la Directiva y en el artículo 98.Uno de la LIVA, que dispone que “El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes.”

No obstante, si esa fuera finalmente la solución aplicable al caso, es decir, que cuando el sujeto acogido al criterio de caja se declare en concurso nace para sus clientes con el auto de declaración del concurso el derecho a la deducción del IVA soportado, entendemos que sería preciso asimismo que dicho sujeto les comunique de modo fehaciente la fecha del auto de declaración de concurso, para así poder entender que el IVA ha sido efectivamente repercutido y soportado, pues de no ser así, de momento el único justificante de la repercusión y de su derecho a la deducción del IVA será una factura con la especial mención de “régimen especial del criterio de caja” que a falta de pago, no les permite entender efectivamente repercutida la cuota de IVA (ver artículo 163 terdecies Dos).

Respecto del derecho a la deducción del IVA soportado en caso de que el sujeto acogido al régimen de caja sea declarado en concurso, dispone el artículo 163 sexiesdecies en sus letras b) y c) que en la fecha del auto de declaración de concurso se producirá el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado que se refieran a operaciones pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo especial de 31 de diciembre del año natural posterior a aquel en el que se realizaron las operaciones.

Y ello tanto si a las operaciones les fue de aplicación el régimen especial del criterio de caja como si no les resultó de aplicación.



Las letras mencionadas establecen que el auto de declaración del concurso determinará:

*“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.”*

Finalmente, y en consonancia con las recientes modificaciones habidas en la LIVA y las que contempla el Reglamento del Impuesto en materia concursal, se establece que tales ajustes de IVA devengado y del ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado deberán producirse en la declaración liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso.

Recuérdese a tales efectos que una de las modificaciones recientes de la LIVA exige distinguir en los casos de declaración de concurso de acreedores los saldos de IVA previos a tal declaración de los posteriores a la misma, imponiendo la imputación temporal del ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado, así como la imputación de determinadas operaciones que deban quedar sin efecto en el seno del concurso de acreedores.

A tal efecto se han producido diversas adaptaciones del texto legal (apartado Cinco del artículo 89, apartado Tres del artículo 99 de la LIVA, número 2º del apartado Dos del artículo 114) y asimismo está prevista una modificación en el apartado 5 del artículo 71 del RIVA para contemplar que dentro de un mismo período de declaración ordinario de IVA, mensual o trimestral, deberán presentarse en caso de declaración de concurso de acreedores dos declaraciones diferentes, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

Esta suerte de “imputación temporal” de saldos de IVA en caso de concurso de acreedores, tiene como decíamos su reflejo en el régimen especial de criterio de caja, que en síntesis impone respecto de las operaciones anteriores a la declaración de concurso que tanto las cuotas devengadas como las soportadas cuyo devengo y nacimiento del derecho a la deducción se produzcan por mandato legal en la fecha del auto de declaración del concurso se incluyan en la declaración-liquidación correspondiente a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso.

El último párrafo del artículo 163 sexiesdecies lo dispone literalmente de este modo:

*“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, corres-*



*pondiente a los **hechos impositivos 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.***

## 10.- A modo de conclusión

Mediante la Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización y en su correlativo desarrollo reglamentario se implanta en España el tan demandado sistema de “IVA de caja”.

La normativa que establece tal sistema resultará de aplicación, tal y como contempla la Disposición Final Octava del Proyecto de Ley, a las operaciones celebradas a partir de 1 de enero de 2014, lo que implicaría que deba optarse por el mismo en el mes de diciembre de 2013, salvo que finalmente se decidiera establecer otro plazo especial de opción para el primer año de aplicación.

El régimen contemplado presenta ventajas e inconvenientes para los sujetos que quieran optar por el mismo.

Entre las ventajas, además dar satisfacción a la general demanda de no tener que adelantar el IVA a la Hacienda Pública hasta que se cobre la factura, se cuenta la sencillez en su aplicación, al suponer para el sujeto obligado una “contabilidad de caja” para la inmensa mayoría de sus operaciones, con las únicas excepciones de las operaciones expresamente mencionadas en la LIVA (apartado Dos del artículo 163 duodecies).

Entendemos como ventaja también que dicho régimen no se haya configurado como opcional operación por operación, lo que complicaría mucho la gestión del sistema para el sujeto acogido al mismo y complicaría asimismo el control por parte de la Administración Tributaria, lo que probablemente generase mayores cargas fiscales indirectas.

En cuanto a su compatibilidad con la Directiva del IVA, por lo analizado en el respectivo apartado de este trabajo, el régimen parece respetar el margen de maniobra que la Directiva otorga a los Estados miembros al configurar el mismo y tiene su correlación en derecho comparado.

Como inconvenientes del sistema establecido cabe señalar en primer lugar las obligaciones formales adicionales de registro, facturación e información, que incumben también en alguna medida a sujetos no acogidos al criterio de caja.

Otro inconveniente señalado desde algunas asociaciones empresariales es que el sistema sea de aplicación limitada para sujetos pasivos con un reducido volumen de operaciones. Lo cierto es que en este punto la Directiva de IVA no admite margen a los Estados miembros.

Quizá el inconveniente más destacable, y así se ha señalado por determinados autores y defendido mediante enmiendas de algunos grupos parlamentarios, es el desincentivo que puede suponer para los sujetos pasivos que sean destinatarios de operaciones acogidas al régimen especial el hecho de tener que retrasar el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado hasta que se pague total o parcialmente el precio de las operaciones.

Como ya se ha analizado, esta previsión del “retraso” en el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado parece configurarse como optativa para los Estados miembros de la UE, habiendo primado el legislador nacional la estricta aplicación del literal de la Directiva y evitar crear un riesgo adicional de planificación fiscal, cuando no abiertamente de fraude, en un Impuesto cuya recaudación se antoja crucial en el futuro para el sostenimiento de las finanzas públicas.

En suma, el régimen finalmente configurado puede resultar especialmente atractivo para sujetos pasivos con reducido volumen de operaciones o para actividades de nuevo inicio, que quieran primar la sencillez en la gestión del IVA y cuyos clientes predominantemente sean consumidores finales o sujetos sin derecho a la deducción del IVA soportado. Por el contrario, habrá que analizar caso por caso si resulta interesante optar por el mismo para aquellos sujetos que habitualmente adquieren bienes y servicios a crédito o que ordinariamente tengan un IVA devengado inferior al IVA soportado.

## 11.- Referencias bibliográficas

“La Directiva 2010/45/UE: facturación y otras novedades en el IVA”. Sergio Pérez Vegas y Ricardo Álvarez Arroyo. Revista Actum Fiscal septiembre de 2011, Ediciones Francis Lefebvre,

Nota Técnica del Gabinete de Estudios de la AEDAF de febrero de 2012 “El criterio de caja en el IVA”

“El principio de neutralidad y el régimen optativo de contabilidad de caja en el IVA. El asunto Comisión/Hungría C-274/10”. José Antonio Barciela Pérez. Revista Aranzadi 9/2013, julio de 2013.

# Otros **libros** recomendados por la **editorial**



**Para más información póngase en  
contacto con nosotros en  
91 210 80 00 | [clientes@efl.e](mailto:clientes@efl.e)**