

EL NUEVO RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IVA

El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA

Con efectos desde 1 de enero de 2014, los sujetos pasivos del IVA que tengan un volumen de operaciones inferior a dos millones de euros pueden optar por aplicar el llamado régimen especial del criterio de caja en el IVA, bajo determinados requisitos. Este régimen consiste básicamente en que, con carácter general, (i) el devengo del IVA correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realicen estos sujetos pasivos se diferirá hasta la fecha de cobro del precio de la operación, y, paralelamente, (ii) el derecho a la deducción de las cuotas que ellos soporten se diferirá hasta que paguen la correspondiente contraprestación. Es importante tener en cuenta que los sujetos pasivos que no apliquen o no puedan aplicar este régimen también se verán afectados por él cuando adquieran bienes o servicios de proveedores acogidos a este régimen, pues el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas que les sean repercutidas por tales proveedores se diferirá, como regla general, al momento del pago.

Introducción

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (la “**Ley de Emprendedores**”) ha establecido un nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA (el “**Régimen de Caja**”), el cual ha sido objeto de ulterior desarrollo reglamentario mediante Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

Este Régimen de Caja tiene la finalidad, según el preámbulo de la Ley de Emprendedores, de paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito que aquejan a las empresas españolas, y podrá aplicarse con efectos a partir del 1 de enero de 2014, por los sujetos pasivos del IVA que tengan un volumen de operaciones reducido (menos de dos millones de euros anuales) y opten formalmente por su aplicación.

El establecimiento de este nuevo régimen, que queda regulado en los nuevos artículos 163 *decies* y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (la “**LIVA**”), y en los nuevos artículos 61 *septies* y siguientes del Reglamento del IVA (el “**RIVA**”), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; se realiza bajo la habilitación contenida en los artículos 66 y 167 *bis* de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (la “**Directiva**”).

The new cash-flow VAT special regime

With effects as of 1 January 2014, those VAT taxpayers which turnover exceeds two million euros may elect to be subject to the so-called “cash-flow VAT special regime”, under certain requirements. This special regime basically consists in, as a general rule, (i) accrual of output VAT corresponding to transactions carried out by these taxpayers being deferred to the date when the relevant price is paid to them and (ii) deductibility of input VAT borne by these taxpayers being deferred to the date when they pay the price of the relevant transaction. It must be noted that those VAT taxpayers which are not subject (or cannot be subject) to this special regime will also be affected when they acquire goods or services from VAT taxpayers subject to this regime, as their right to deduct the relevant input VAT will be deferred to the payment moment, as a general rule.

Paralelamente, la Ley de Emprendedores ha añadido un nuevo capítulo IX en el título III de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias, para incorporar el Régimen de Caja al Impuesto General Indirecto Canario.

Rasgos esenciales del régimen de caja

El Régimen de Caja consiste, básicamente, en hacer depender (i) del cobro de la contraprestación, el devengo (según la terminología que emplea la Ley, cuya precisión es técnicamente cuestionable) del IVA correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen y (ii) del pago de la contraprestación, la deducibilidad del IVA soportado por tales sujetos pasivos, con algunas excepciones.

La regla especial de devengo indicada en primer lugar afecta tanto al sujeto pasivo acogido al Régimen de Caja que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios como a su destinatario (que, con independencia de que esté o no acogido a este régimen, no podrá deducir el IVA correspondiente hasta que se produzca su devengo).

En cambio, la regla especial de determinación del momento de deducibilidad del IVA soportado por el sujeto pasivo acogido a este régimen, mencionada en segundo lugar, solo le afecta a él, y no al suje-

to pasivo proveedor del correspondiente bien o servicio, que normalmente habrá debido ingresar el IVA devengado conforme a las reglas generales.

Esto último (el diferimiento de la deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja hasta el momento del pago), contra lo que parecería deducirse del preámbulo de la Ley de Emprendedores, no es algo que venga impuesto por la Directiva como condición necesaria para el establecimiento de un régimen de caja. Es decir, la Directiva no obliga a que el régimen de caja deba seguir necesariamente lo que el preámbulo de la Ley denomina “criterio de caja doble”. Hubiera sido posible, por tanto, un régimen de caja que únicamente afectara al devengo del IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen, sin necesidad de someter a estos, además, a un diferimiento en su derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

Ahora bien, bajo el llamado “criterio de caja doble”, por el que ha optado nuestro legislador, el Estado puede obtener un resultado neto favorable del Régimen de Caja, en términos de ingresos, por cuanto que, si bien por un lado difiere hasta su cobro el ingreso del IVA de las operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos a este régimen, por otro no solo difiere paralelamente el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los destinatarios de tales operaciones, sino que también difiere el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los propios sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja, a pesar de que se puedan tratar de cuotas repercutidas (e ingresadas) por proveedores acogidos al régimen general.

Requisitos para el acogimiento al Régimen de Caja

El Régimen de Caja podrá aplicarse a aquellos sujetos pasivos del IVA que cumplan las siguientes condiciones:

- (i) Que su volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado dos millones de euros o que inicien sus operaciones en el año natural en curso.

A estos efectos, para determinar el volumen de operaciones, estas se considerarán realizadas cuando hubiera sido exigible el IVA si no hubiera sido de aplicación el Régimen de Caja. 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.

- (ii) Que no hayan recibido cobros en efectivo de un mismo destinatario que superen 100.000 euros durante el año natural.

- (iii) Que hayan optado formalmente por la aplicación del Régimen de Caja.

Esta opción deberá ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad o 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 (en cuyo caso el sujeto pasivo no podrá volver a aplicar este régimen durante al menos tres años) o la exclusión de este régimen.

Excepcionalmente, para optar por la aplicación del Régimen de Caja en 2014, el plazo se ha ampliado hasta 31 de marzo de 2014.

Contenido del Régimen de Caja para los sujetos pasivos que opten por su aplicación

Para el sujeto pasivo acogido al Régimen de Caja, este supone, con carácter general, (i) diferir al momento del cobro el ingreso del IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice, y (ii) diferir al momento del pago el derecho a la deducción del IVA soportado por operaciones de las cuales sea destinatario (con independencia de que la Administración haya podido haber ingresado ya esas cuotas, lo cual será normalmente el caso cuando el proveedor no esté acogido al Régimen de Caja).

Devengo del IVA de las operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja

El IVA de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen (que no estén afectadas por alguna de las exclusiones a las que nos referiremos después), se devengará:

- (i) en el momento de cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o, si este no se ha dado,

(ii) el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, o, si no ha llegado tal fecha,

(iii) cuando el sujeto pasivo o el destinatario de la operación sea declarado en concurso.

El establecimiento del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación como fecha tope en la cual debe producirse en todo caso el devengo constituye una limitación en el funcionamiento del Régimen de Caja de dudosa compatibilidad con la Directiva a la luz de la interpretación mantenida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 16 de mayo de 2013, asunto C-169/12 (*Express Worldwide*).

Por otra parte, en cuanto a las obligaciones de facturación de los sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja, la Ley se limita a indicar que la repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación. A estos efectos, aclara el RIVA, la expedición de la factura deberá producirse en el momento de realización de la operación, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional actuando como tal, en cuyo caso la factura deberá expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado.

Además, dadas las implicaciones que la aplicación de este régimen tiene para los empresarios o profesionales destinatarios (a las que nos referimos más abajo), toda factura y sus copias expedidas por sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja, referentes a operaciones en que sea aplicable este régimen, debe contener la mención “régimen especial del criterio de caja”. Asimismo, se establece la obligación de incluir determinadas menciones específicas en los libros registro de facturas emitidas y recibidas para aquellas operaciones a las que se haya aplicado el Régimen de Caja.

Momento de deducibilidad del IVA soportado por sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja

La deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos a los que sea de aplicación el Régimen de Caja se condiciona al pago de la contraprestación correspondiente, en los siguientes términos:

(i) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas 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, con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

No obstante, el nacimiento del derecho a la deducción se puede anticipar si el sujeto pasivo acogido al Régimen de Caja es declarado en concurso.

Asimismo, también puede anticiparse cuando el proveedor del bien o servicio, no acogido al Régimen de Caja, proceda a la reducción de la base imponible conforme a lo establecido en el artículo 80.cuatro de la LIVA (créditos incobrables). En este caso, nacerá el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido al Régimen de Caja, correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción cuando se modifique la base imponible.

(ii) 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.

Operaciones excluidas del Régimen de Caja

La Ley excluye del Régimen de Caja una serie de operaciones, sin especificar si la exclusión alcanza solo a las realizadas por sujetos pasivos acogidos a este régimen (como en principio parecería), o también a aquellas de las que estos sean destinatarios y respecto de las cuales, en caso contrario, aplicarían la regla especial de deducibilidad antes indicada. Estas operaciones son:

(i) Las acogidas a los regímenes especiales siguientes: simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.

(ii) Determinadas entregas de bienes exentas: exportaciones de bienes y operaciones asimila-

das, operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, las relativas a regímenes aduaneros y fiscales y las entregas intracomunitarias de bienes (artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de la LIVA).

(iii) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

(iv) Aquellas en las que el sujeto pasivo del impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación (supuestos de inversión del sujeto pasivo).

(v) Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.

(vi) Los autoconsumos de bienes y de servicios.

Principales implicaciones para los destinatarios de operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al Régimen de Caja

Cualquier sujeto pasivo del IVA (con independencia de su volumen de operaciones) que sea destinatario de alguna operación realizada por un sujeto pasivo acogido al Régimen de Caja (lo cual podrá comprobar al constar en la factura la mención “régimen especial de criterio de caja”), se verá afectado por este régimen, puesto que su derecho a deducir las cuotas del IVA soportado por esa operación se diferirá generalmente al momento en que pague la contraprestación correspondiente.

En particular, el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos no acogidos al Régimen de Caja, que se correspondan con operaciones realizadas para ellos por sujetos pasivos que estén acogidos a este régimen

(y que no estén excluidas de su aplicación), tendrá lugar en el momento del pago total o parcial de su contraprestación, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible. No obstante, si el proveedor acogido al Régimen de Caja o el destinatario son declarados en concurso, se prevé que el derecho a la deducción de las cuotas que estuvieran pendientes nacerá en el momento de declaración del concurso.

Asimismo, los sujetos pasivos destinatarios de operaciones realizadas bajo el Régimen de Caja tienen la obligación de incluir determinadas menciones específicas en el libro registro de facturas recibidas, según se detalla reglamentariamente.

Es evidente que el diferimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los destinatarios de operaciones realizadas por proveedores acogidos al Régimen de Caja puede suponer, en la práctica, una ventaja competitiva para los proveedores no acogidos, lo cual puede desincentivar la opción por este régimen. Por ello, para la consecución de la finalidad manifestada por el legislador de paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito que aquejan a las empresas españolas, tal vez hubiera sido preferible un régimen no opcional, aplicable obligatoriamente a todas las operaciones que objetivamente cumplieran determinadas características (e.g., a las operaciones que tuvieran por destinatarias a las Administraciones Públicas o a las realizadas en determinados sectores de actividad).

GERARDO CUESTA CABOT*

* Abogado del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).