

## Nuevo Régimen Especial de CRITERIO DE CAJA (IVA)

Este sábado, 26 de Octubre de 2013, ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado, el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican, entre otras cosas, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; esta modificación reglamentaria viene a completar la reforma legislativa que se ha ido produciendo en la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido a lo largo del último año, en aspectos referidos a la inversión del sujeto pasivo, la exigencia legal de solicitud de autorización previa por la Administración Tributaria del requisito para la aplicación de determinadas exenciones, la presentación de declaraciones-liquidaciones durante los períodos concursales, exenciones ligadas a operaciones aduaneras, y sobre todo, a efectos del presente comentario, el desarrollo del nuevo **Régimen Especial de IVA del CRITERIO DE CAJA**.

Este nuevo régimen fue aprobado por el artículo 23 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, con efectos desde el 1 de enero de 2014. Hacemos en el presente comentario, un resumen básico de los aspectos más reseñables de este nuevo Régimen:

¿En qué consiste?

Opción o Renuncia a este Régimen

¿Quién puede aplicar este nuevo Régimen Especial?

¿A qué operaciones afecta el Régimen?

¿Cómo se aplica el Régimen?

¿Obligaciones de Registro?

¿Obligaciones de Facturación?

Modificación de la Base Imponible.

Declaración de Concurso.

### ¿En qué consiste?

Permite a los sujetos pasivos retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a sus clientes aunque se retardará, igualmente, la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago a sus proveedores (**criterio de caja doble**); todo ello con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

### Opción o Renuncia a este Régimen

Es un régimen **optativo o voluntario**.

La opción por este régimen 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.

De igual forma, la renuncia se realizará mediante la 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, teniendo **efectos para un periodo mínimo de tres años**.

## ¿Quién puede aplicar este nuevo Régimen Especial?

Los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los **2.000.000 de euros**, entendiendo que las operaciones se realizan cuando se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.

**Se excluyen** los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía de **100.000 euros**.

## ¿A qué operaciones afecta el Régimen?

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

- Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- Las entregas de bienes exentas en exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes (artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley).
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Aquellas operaciones de supuestos de inversión del sujeto pasivo referidas en el artículo 84.Uno.2º, 3º y 4º, de la Ley del Impuesto.
- Las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones.
- Autoconsumos de bienes y servicios (artículos 9.1º y 12).

## ¿Cómo se aplica el Régimen?

### • Devengo del Impuesto:

- Se produce con el cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.
- Como máximo el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el cobro no se ha producido.

Debe acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

### • Repercusión del Impuesto:

- Debe efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación.
- La expedición de la factura 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.

### • Deducción del Impuesto:

La deducción podrá practicarse en los mismos términos establecidos para el régimen general en la Ley del IVA, con la particularidad de que el derecho a la deducción nace:

- En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos

- Como máximo el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido

Deberá acreditarse el momento del pago total o parcial del precio de la operación.

#### • **Deducción por Destinatarios de operaciones afectadas por Criterio de Caja:**

En el caso de los sujetos pasivos no acogidos al régimen pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por esas operaciones nace:

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

## ¿Obligaciones de Registro?

Debe incluirse en el **Registro de Facturas Expedidas:**

- Las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
- Cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

Debe incluirse en el **Registro de Facturas Recibidas:** (tanto sujetos pasivos incluidos en Criterio de Caja como destinatarios)

- Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
- Medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

La nueva redacción dada al apartado 5 del artículo 69 del Reglamento del Impuesto (RIVA), establece que 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 habituales ya establecidas en el referido artículo 69 RIVA, 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.

## ¿Obligaciones de Facturación?

Toda factura y sus copias expedida por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, contendrá la mención de **"régimen especial del criterio de caja"**.

Como ya hemos comentado en un apartado anterior, y aún a riesgo de ser reiterados pero por incidencia lógica en el apartado, 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.

## Modificación de la Base Imponible.

La modificación de la base imponible por créditos incobrables 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.

## **Declaración de Concurso.**

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones determinará, en la fecha del auto de declaración del concurso, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación este régimen, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción.

Si el sujeto pasivo es declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos generales, dos declaraciones- liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

Cuando la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a dicha declaración.

En caso de que el **sujeto pasivo no opte** por la compensación referida, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En caso de que el **sujeto pasivo opte** por la indicada compensación, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a la declaración del concurso, una vez practicada la compensación mencionada, estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución