



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Creación del régimen especial del criterio de caja

Este régimen especial, que tiene efectos desde el 1 de enero de 2014, supondrá que el impuesto se devengue en el momento del cobro total o parcial del precio y que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas nazca en el momento del pago total o parcial del precio.

No obstante lo anterior, hay que señalar que existirá una fecha límite para el devengo del IVA (con independencia de que el mismo se haya cobrado o no) y para el nacimiento del derecho a la deducción, siendo ésta el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en el que se haya realizado la operación.

Aplicación del régimen

Este régimen especial será aplicable a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones (realizadas en el territorio de aplicación del impuesto) en el año inmediato anterior sea inferior a 2.000.000 €.

Dicho régimen tendrá carácter voluntario, debiéndose optar por el mismo para su aplicación. Dicha opción se entenderá prorrogada salvo que se ejercite el derecho a renunciar. La renuncia tendrá en todo caso una validez mínima de 3 años.

En el caso de que no se hayan iniciado actividades en el año anterior se puede aplicar este régimen en el año natural en curso y si se hubiera iniciado la actividad en el año natural anterior hay que elevar al año el importe del volumen de operaciones a fin de verificar que el volumen de operaciones no haya superado los 2.000.000 €.

Causas de exclusión del régimen

Quedarán automáticamente excluidos los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen una determinada cantidad que se determinará reglamentariamente. A estos efectos, en el Proyecto de Real Decreto se indicaba una cantidad de 100.000 €.

Operaciones excluidas del régimen

La opción por el sujeto pasivo de aplicar este régimen determinará su aplicación para todas sus operaciones excepto:

- Las acogidas a los siguientes regímenes especiales: simplificado; de la agricultura, ganadería y pesca; del recargo de equivalencia; del oro de inversión; el aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- Las entregas de bienes exentas (exportaciones de bienes, operaciones asimiladas a las exportaciones, zonas francas, depósitos francos, regímenes aduaneros y fiscales, entregas de bienes destinados a otro Estado miembro).
- Aquellas en las que sea aplicable la inversión del sujeto pasivo.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones.
- El autoconsumo de bienes y las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Contenido del régimen

- a) Devengo: El impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio, debiéndose acreditar el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

En el caso de no haberse producido el cobro, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel de la realización de la operación.

- b) Repercusión: Se considera efectuada al tiempo de expedir y entregar la factura pero entendiéndose producida en el momento del devengo de la operación.

- c) Deducción (para el sujeto pasivo incluido en el régimen especial de caja): Se aplica el régimen general de deducciones con las siguientes particularidades:

- El derecho a la deducción de las cuotas soportadas nace en el momento del pago total o parcial del precio, debiéndose acreditar el momento del pago total o parcial, del precio de la operación. En el caso de no haberse producido el pago, el derecho a la deducción

nace el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel de la realización de la operación, siendo de aplicación con independencia del momento de realización del hecho imponible.

- Este derecho debe ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que ha nacido el derecho a la deducción o en sucesivas siempre que no hayan transcurrido 4 años desde el nacimiento del derecho.
 - Este derecho caduca si el titular no lo ejercita en el plazo anterior de 4 años.
- d) Deducción por el destinatario: El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos no acogidos a este régimen especial, pero que sean destinatarios de operaciones incluidas en él, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las operaciones. En el caso de no haberse producido el pago, el derecho a la deducción nace el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel de la realización de la operación.
- e) Modificación de la base imponible por cuotas repercutidas incobrables: En el supuesto en que los sujetos pasivos no acogidos a este régimen especial de criterio de caja efectúen la modificación de la base imponible por créditos incobrables, se determina en ese momento el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor acogido a dicho régimen correspondientes a las operaciones modificadas y pendientes de deducción en la fecha de realización de la modificación.
- f) Efectos del auto de declaración del concurso de acreedores: En los casos en que el sujeto pasivo acogido a este régimen especial, o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones se declaren en concurso, la fecha del auto determina:
- El devengo de las cuotas repercutidas que estuvieran aún pendientes de devengo en la referida fecha.
 - 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 aplicable este régimen especial, que estuvieran pendientes de pago y no haya transcurrido el plazo para el nacimiento del derecho a la deducción y que es el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en el que se haya realizado la operación.
 - El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo concursado respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho

régimen especial, que estuvieran pendientes de pago y no haya transcurrido el plazo señalado en el punto anterior.

Por último, se matiza que el sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación que se prevea en la norma reglamentaria, que corresponde a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso, debiendo declarar además, en la referida declaración, las demás cuotas soportadas pendientes de deducción a dicha fecha.

- g) Efectos de la renuncia o exclusión del régimen: Cuando se produjera la renuncia o exclusión se produce el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia.
- h) Obligaciones formales: Aunque éstas se encuentran pendientes de su determinación reglamentaria, en la exposición de motivos del Proyecto de Real Decreto, se indica que se va a ampliar la información a suministrar en los libros registro de IVA, para incorporar las referencias a las fechas de cobro o pago y del medio utilizado.

En concreto, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja deberán incluir en el libro registro de facturas expedidas las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso, así como la indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

Por otro lado, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial así como los no acogidos al régimen especial pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo, deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas la misma información, es decir, las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso, y la indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

En relación con las obligaciones de facturación, toda factura y sus copias expedidas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, contendrán la mención específica de *“régimen especial del criterio de caja”*.



Adicionalmente, 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.

Finalmente, el Proyecto de RD también recoge la obligación de desglose de estas operaciones en el modelo informativo de declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) de forma separada, en cómputo anual, y en el periodo de devengo especial, esto es, cobro o 31 de diciembre de ejercicio siguiente.