

EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IVA (CASO PRÁCTICO)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

A continuación proponemos un caso práctico relativo al régimen especial del criterio de caja en el IVA que fue introducido, con efectos 1 de enero de 2014, con la Ley de apoyo a los emprendedores, con el objeto de repasar, a través del planteamiento de distintas operaciones, toda la casuística de este régimen.

Palabras claves: IVA, regímenes especiales, régimen especial del criterio de caja y caso práctico.

ENUNCIADO

1. Don Florencio Flores es propietario de los siguientes bienes inmuebles en Zamora, población en la que reside:

- a) Una vivienda unifamiliar en un barrio residencial de la ciudad, arrendada a doña Marta Martínez, profesional de la abogacía, en la que, además de residir ella y su familia, tiene ubicado el despacho profesional, y así se ha hecho constar en el contrato de arrendamiento. Se ha pactado una renta mensual de 2.000 euros, a abonar en los cinco primeros días de cada mes natural.
- b) Un local comercial en una céntrica calle de la ciudad, que ha sido alquilado a la sociedad mercantil Mantas para abrigar, SL. En dicho local, esta sociedad tiene además de un comercio abierto al público, las oficinas de la sociedad, desde las que se dirige el negocio de ventas por internet, así como de comercio al por mayor. Se fijó una renta mensual de 3.000 euros, a abonar en los cinco primeros días de cada mes natural.

Se conocen los siguientes datos:

- Don Florencio Flores se ha acogido al régimen especial del criterio de caja, no habiendo optado por el sistema de devolución mensual.
- Durante el tercer trimestre de 2014 no ha recibido operación alguna realizada por otros empresarios o profesionales incluidos en el régimen especial del criterio de caja (en las facturas recibidas no aparece la mención «régimen especial del criterio de caja»).
- No tiene cuotas soportadas pendientes de deducir, procedentes de periodos anteriores.
- La renta del mes de julio ha sido abonada por los dos arrendatarios: el 2 de julio por doña Marta Martínez y el 5 de julio por la entidad mercantil Mantas para abrigar, SL.
- Sin embargo, respecto de los meses de agosto y septiembre, se conoce que:
 - Doña Marta Martínez no abonó el mes de agosto en plazo, haciéndolo el 31 de agosto. La renta correspondiente al mes de septiembre se abonó el 1 de octubre.
 - La empresa Mantas para abrigar, SL ha entrado en una situación de grave crisis, dejando de abonar la renta correspondiente a los meses de agosto y septiembre, desconociéndose cuándo abonará estas rentas.

- Don Florencio Flores ha tenido que contratar a un albañil de la localidad para llevar a cabo unas reparaciones en la vivienda arrendada que han sido finalizadas el 15 de agosto, recibiendo con esa fecha la factura del albañil por un importe de 500 euros más la cuota de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) correspondiente. Ha sido abonada el 2 de septiembre.
- Asimismo, ha debido hacer frente a los gastos de adecuación de las instalaciones eléctricas del local, que se han realizado durante el mes de septiembre. La factura es recibida el 30 de septiembre, por importe de 1.000 euros más la cuota de IVA. Con la empresa que ha realizado los trabajos pacta su abono el 15 de octubre.

Se pide:

Efectuar la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre de 2014, presentando el modelo de declaración-liquidación 303.

2. La entidad mercantil Proveedores del Ladrillo, SL (Prodela) es una pyme radicada en Salamanca, dedicada esencialmente al suministro de material de obras para otros empresarios del sector de la construcción, esencialmente pymes, aun cuando en ocasiones realiza también suministros a grandes empresas, dada su especialidad en algunos materiales cerámicos y de construcción.

Se ha acogido al régimen especial del criterio de caja en este ejercicio 2014, y hace dos años se había acogido también al sistema de devolución mensual.

Durante el mes de septiembre de 2014, ha realizado las siguientes operaciones:

- Ha vendido material de construcción a un albañil acogido al régimen especial simplificado de IVA por importe de 2.000 euros. La factura es emitida con fecha 28 de septiembre y es abonada en esa misma fecha.
- La sociedad Obras menores, SL es un cliente habitual de la empresa Prodela, habiendo pactado con esta que las facturas se expedirán el último día del mes, y serán abonadas a los dos meses. La factura por los materiales suministrados en el mes de septiembre es por importe de 5.000 euros.
- Ha transmitido a la empresa Megaconstrucciones, SA, gran empresa del sector de la construcción, una partida de cerámica por importe de 20.000 euros. El material es puesto a disposición del cliente el 12 de septiembre, expidiéndose y entregándose la factura al cliente en esta misma fecha, si bien la entidad Megaconstrucciones, SA no abona la factura este mes de septiembre, haciéndolo en el 30 de octubre.
- Vende a doña Macarena Macarrón, particular no empresaria o profesional, diversos materiales para una obra de reforma integral de su vivienda, por importe de

2.000 euros. Los materiales son entregados con fecha 16 de septiembre, expidiéndose factura en esta misma fecha, y pactándose que el abono se efectuará el 50% a la fecha de facturación y el otro 50% el 16 de octubre.

- Vende a un albañil, sujeto pasivo del IVA que aplica el régimen general del impuesto, materiales por importe de 500 euros, que son entregados el 22 de septiembre, fecha en la que se expide la factura y se abona.
- La sociedad mercantil Construcciones del Atlántico, SA le encarga una partida de cerámica a entregar en el mes de noviembre por importe de 20.000 euros. No obstante, el 25 de septiembre, se abona anticipadamente el 25% de la operación, mediante transferencia, emitiéndose factura en esta fecha.
- Con fecha de 3 de septiembre, ha adquirido material de construcción a un gran distribuidor (que aplica el régimen general del impuesto), por importe de 30.000 euros. La factura es expedida con esta misma fecha, en la que se abona el 50%, y el importe restante será abonado el 30 de octubre.
- Ha adquirido el 10 de septiembre una partida de cerámica procedente de un empresario de Portugal por importe de 5.000 euros. La factura es expedida con esta misma fecha por vía electrónica. Los materiales son trasladados desde Portugal a Salamanca el propio día 10 de septiembre por un transportista portugués que emite factura a la empresa Prodela el 11 de septiembre, por importe de 200 euros. Ambas facturas son abonadas el 1 de octubre. Todos los empresarios tienen atribuido un NIF a efectos de IVA por sus respectivas Administraciones tributarias. Los empresarios portugueses no tienen establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto.
- Como consecuencia de un proceso judicial que ha tenido con un proveedor de materiales de Marruecos, un abogado de este Estado tercero (que no tiene establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto) le ha prestado unos servicios de representación, que han concluido en este mes de septiembre, por lo que el abogado pasa una factura a la empresa Prodela con fecha de 25 de septiembre, siendo abonada mediante transferencia el 1 de octubre, por importe de 1.000 euros.
- Adquiere el 26 de septiembre una partida de materiales a un proveedor establecido en Orense por importe de 2.000 euros, emitiéndose factura con esta misma fecha, en la que es abonada.

Se pide:

Efectuar la declaración correspondiente a este mes de septiembre de 2014, haciendo constar para cada operación la declaración-liquidación en la que se reflejarán, así como las casillas en las que figurarán. Asimismo, deberán especificarse las consecuencias fiscales para los proveedores y los destinatarios de las operaciones realizadas por la empresa Prodela.

SOLUCIÓN

1. DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE AL TERCER TRIMESTRE DE 2014

IVA devengado		
Base	Tipo	Cuota
2.000	21 %	420 1
3.000	21 %	630 2
2.000	21 %	420 3
Total IVA devengado		(A) 1.470
IVA soportado deducible		
500	21 %	105 4
Total IVA soportado		(B) 105
Diferencia (A - B)		1.365
A ingresar		1.365



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Autoliquidación

Modelo

303

Identificación (1)

Devengo (2) Ejercicio **2014** Período **3T**

NIF Apellidos y Nombre o Razón social **Flores, Florencio**

- ¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)? SI NO
- ¿Tributa exclusivamente en régimen simplificado? SI NO
- ¿Es autoliquidación conjunta? SI NO
- ¿Ha sido declarado en concurso de acreedores en el presente período de liquidación? SI NO
- ¿Ha optado por el régimen especial del criterio de Caja (art. 163 undecies LIVA)? SI NO
- ¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja? SI NO
- Opción por la aplicación de la prorata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)
- Revocación de la opción por la aplicación de la prorata especial (artículo 103.Dos.1º LIVA)

Espacio reservado para numeración por código de barras

Fecha en que se dictó el auto de declaración de concurso Día Mes Año

Si se ha dictado auto de declaración de concurso en este período indique el tipo de autoliquidación Preconcurso Postconcurso

Liquidación (3)

Régimen general

IVA devengado

	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen general	01 7.000	02 21	03 1.470
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	10	11	11
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	12	13	13
Modificación bases y cuotas	14	15	15
Recargo equivalencia	16	17	18
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	22	23	24
	25	26	26
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])	27		1.470

IVA deducible

	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes	28 500	29 105
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	30	31
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes	36	37
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	38	39
Rectificación de deducciones	40	41
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.		42
Regularización bienes de inversión		43
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorata		44
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44])	45	105

Resultado régimen general ([27] - [45]) **46 1.365**

Ejemplar para el sujeto pasivo



NIF Apellidos y Nombre o Razón social
Flores, Florencio

Régimen simplificado			
A Actividades agrícolas, ganaderas y forestales			
Actividad A₁		Actividad A₂	
Código	Volumen ingresos	Índice cuota	Cuota devengada
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
IT, 2T, 3T	Porcentaje ingreso a cuenta	Ingreso a cuenta	
	% <input type="text"/>	A <input type="text"/>	
4T	Cuota soportada operaciones corrientes	Cuota anual derivada del Régimen simplificado	
	<input type="text"/>	B <input type="text"/>	
B Actividades en régimen simplificado (excepto agrícolas, ganaderas y forestales)			
Actividad B₁		Actividad B₂	
Epígrafe IAE <input type="text"/>		Epígrafe IAE <input type="text"/>	
Nº unidades de módulo		Importe	
Módulo 1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Módulo 2	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Módulo 3	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Módulo 4	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Módulo 5	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Módulo 6	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Módulo 7	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Cuota devengada operaciones corrientes		C	<input type="text"/>
Reducciones		D	<input type="text"/>
IT, 2T, 3T	Índice corrector de actividades de temporada	Z	<input type="text"/>
	Porcentaje ingreso a cuenta	E	<input type="text"/>
	Ingreso a cuenta* ((C) - (D)) x (E)	F	<input type="text"/>
* Ver instrucciones para actividades de temporada y accesorias			
Suma de ingresos a cuenta del conjunto de actividades (A ₁ + A ₂ + A ₃ + ... + F ₁ + F ₂ + F ₃ + ...)			
Cuotas soportadas operaciones corrientes		G	<input type="text"/>
Índice corrector de actividades de temporada		H	<input type="text"/>
RESULTADO ((C) - (D)) - (G) x (H)		I	<input type="text"/>
Porcentaje cuota mínima		J	<input type="text"/>
Devolución cuotas soportadas otros países		K	<input type="text"/>
Cuota mínima		L	<input type="text"/>
Cuota anual derivada régimen simplificado		M	<input type="text"/>
Suma de cuotas derivadas régimen simplificado del conjunto de actividades (B ₁ + B ₂ + ... + M ₁ + M ₂ + ...)		48	<input type="text"/>
Suma de ingresos a cuenta realizados en el ejercicio		49	<input type="text"/>
Resultado ((48) - (49))		50	<input type="text"/>
Cuotas devengadas			
Adquisiciones intracomunitarias de bienes		51	<input type="text"/>
Entregas de activos fijos		52	<input type="text"/>
IVA devengado por inversión del sujeto pasivo		53	<input type="text"/>
Total cuota resultante: Si 1T, 2T, 3T: ((47) + (51) + (52) + (53))		54	<input type="text"/>
Si 4T: ((50) + (51) + (52) + (53))			
IVA deducible			
Adquisición o importación de activos fijos		55	<input type="text"/>
Regularización bienes de inversión		56	<input type="text"/>
Total IVA deducible ((55) + (56))		57	<input type="text"/>
Resultado régimen simplificado ((54) - (57))			
		58	<input type="text"/>

Ejemplar para el sujeto pasivo



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación

Página 3
Modelo
303

NIF	Apellidos y Nombre o Razón social
	Flores, Florencio

Información adicional

Entregas intracomunitarias de bienes y servicios	59		
Exportaciones y operaciones asimiladas	60		
Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción	61		

Exclusivamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja y para aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo:

Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	62	Base imponible 15.000	63	Cuota 3.150
Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja	74	Base imponible 1.500	75	Cuota soportada 315

Resultado

Suma de resultados ([46] + [58])	64	1.365
Atribuible a la Administración del Estado 65 100 %	66	1.365
Cuotas a compensar de periodos anteriores	67	
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.	68	
Resultados de la regularización anual	69	1.365
Resultados de la regularización anual	70	
Resultados de la regularización anual	71	1.365

Compensación (4)	Si resulta 71 negativa consignar el importe a compensar 72 C	Ingreso (7)	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones. Importe: 1.365 Código IBAN
Sin actividad (5)	Sin actividad - <input type="checkbox"/>		E S
Devolución (6)	Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular: Importe: 73 D Código IBAN	Complementaria (8)	Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y periodo, indíquelo marcando con una "X" esta casilla. <input type="checkbox"/> Autoliquidación complementaria En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. Nº. de justificante

Ejemplar para el sujeto pasivo



2. DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN CORRESPONDIENTE AL MES DE SEPTIEMBRE DE 2014

IVA devengado			
Base	Casilla	Tipo	Cuota
2.000	01, 02, 03	21 %	420 1
1.000	01, 02, 03	21 %	210 4
500	01, 02, 03	21 %	105 5
5.000	01, 02, 03	21 %	1.050 6
5.000	10, 11	21 %	1.050 8
200	10, 11	21 %	42 8
1.000	12, 13	21 %	210 9
Total IVA devengado			(A) 3.087
IVA soportado deducible			
15.000	28, 29	21 %	3.150 7
5.000	36, 37	21 %	1.050 8
200	36, 37	21 %	42 8
1.000	28, 29	21 %	210 9
2.000	28, 29	21 %	420 10
Total IVA soportado deducible			(B) 4.872
Diferencia (A - B)			-1.785
A devolver			1.785

COMENTARIO

Nota previa:

Don Florencio Flores y la entidad mercantil Proveedores del Ladrillo, SL se han acogido al régimen especial del criterio de caja, recogido en los artículos 163 decies a 163 sexiesdecies de la Ley del IVA, que han sido incluidos por Ley 14/2013, de 27 de septiembre, y los artículos 61 septies a 61 undecies del Reglamento del IVA, incluidos por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

Se trata de un régimen especial caracterizado, entre otras, por las siguientes notas:

- En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el IVA 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, debiendo acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.
- La repercusión del IVA 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.
- Los sujetos pasivos acogidos al régimen podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta ley, si bien, 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; ello con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible, y debiendo acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.
- El nacimiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial, 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; ello con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible, y debiendo acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.
- En cuanto a la facturación a emitir, toda factura y sus copias expedidas contendrán la mención de «régimen especial del criterio de caja», y su expedición deberá producirse en el momento de la realización de la operación, 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.

1. **1** Corresponde con la cuota devengada por el arrendamiento de la vivienda del mes de julio. Al destinarse a despacho profesional y a residencia habitual de doña Marta Martínez, la operación estará sujeta y no exenta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23.º de la Ley del IVA. El devengo se produce el 2 de julio, que es cuando se abona el alquiler, conforme al artículo 163 terdecies de la Ley del IVA.

El tipo impositivo de la operación será del 21 %:

$$2.000 \times 21\% = 420$$

Doña Marta Martínez podrá deducir también la cuota soportada, en la medida en que afecte la vivienda a su actividad empresarial, dado que el derecho a la deducción nace también en la misma fecha en la que se abona la renta (art. 163 quinquiesdecies de la Ley del IVA). Para ello recibirá una factura en la que se contenga la mención «régimen especial del criterio de caja».

2 Se trata de la cuota devengada por el arrendamiento del local comercial. Conforme al artículo 163 terdecies de la Ley del IVA, el devengo tendrá lugar el 5 de julio, siendo el tipo impositivo el general:

$$3.000 \times 21\% = 630$$

La sociedad mercantil Mantas para abrigar, SL podrá deducir la cuota, dado que el derecho a deducir nace también en esta misma fecha (art. 163 quinquiesdecies de la Ley del IVA), recibiendo factura en la que se especificará «régimen especial del criterio de caja».

3 La renta correspondiente a la vivienda unifamiliar del mes de agosto no es abonada en los cinco primeros días del mes, de acuerdo con el contrato de arrendamiento, sino el 31 de agosto, por lo que el devengo de esta operación se produce en esta fecha:

$$2.000 \times 21\% = 420$$

Doña Marta Martínez podrá deducir la cuota soportada, en la medida en que se afecte a la actividad profesional que realiza, puesto que el derecho a deducir nace también en esta misma fecha. Recibirá factura en la que se haga constar la mención «régimen especial del criterio de caja».

4 Don Florencio Flores ha contratado a un albañil para que realice unas reparaciones en la vivienda unifamiliar, recibiendo la factura por estos trabajos el 15 de agosto, si bien es abonada el 2 de septiembre, por lo que el derecho a la deducción de la cuota correspondiente a esta operación nace en esta fecha. Como posee el documento justificativo del derecho a la deducción, podrá deducir la cuota soportada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 terdecies, apartado 3, de la Ley del IVA.

$$500 \times 21\% = 105$$

2. **1** Es una entrega de bienes cuyo devengo se produce el 28 de septiembre (apdo. primero del art. 163 terdecies de la Ley del IVA), ya que en esta fecha se entregan los materiales, se expide la factura y es abonada la operación.

Se declarará en el modelo 303 correspondiente al mes de septiembre de 2014 en las casillas 01, 02 y 03 («IVA devengado en régimen general»), así como en las casillas 62 y 63 («Importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 de la Ley del IVA»):

$$2.000 \times 21\% = 420$$

En la factura figurará la mención «régimen especial del criterio de caja», y el destinatario podrá ejercitar el derecho a la deducción conforme a las reglas que rigen el régimen especial simplificado, de acuerdo con los artículos 122 y 123 de la Ley del IVA y los artículos 34 a 42 del Reglamento del IVA.

2 La empresa Prodela suministra a la sociedad Obras menores, SL materiales por importe de 5.000 euros. La factura se expedirá con fecha 30 de septiembre (en la que se hará constar la mención «régimen especial del criterio de caja»), siendo abonada a los dos meses. Por tanto, el devengo de la operación tendrá lugar el 30 de noviembre.

La operación deberá declararse:

- En la declaración-liquidación del mes de septiembre, en las casillas 62 y 63, haciendo constar la base imponible y la cuota:

$$5.000 \times 21\% = 1.050$$

- En la declaración-liquidación del mes de noviembre, en las casillas 01, 02 y 03, haciendo constar la base imponible, el tipo impositivo y la cuota:

$$5.000 \times 21\% = 1.050$$

En este mes de noviembre no se hará constar en las casillas 62 y 63, dado que el devengo con arreglo a las reglas generales del impuesto tiene lugar en septiembre, y no en noviembre.

El cliente, Obras Menores, SL, no puede deducir el impuesto soportado en este mes de septiembre, dado que el nacimiento de este derecho surge en el mes de noviembre. Por ello, este destinatario hará constar la operación:

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 74 y 75 («Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación

o afecte el régimen especial del criterio de caja») por el importe de la base imponible y de la cuota soportadas.

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de noviembre la reflejará en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes»), reflejando también la base imponible y la cuota de la operación.
- En ambas declaraciones marcará con una «X» la casilla «SÍ» de la pregunta «¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?» del apartado «Identificación».

3 Transmite a la entidad Megaconstrucciones, SA una partida de cerámica por importe de 20.000 euros. Aun cuando los materiales se entregan el 12 de septiembre y con esta fecha se emite factura (en la que figurará la mención «régimen especial del criterio de caja»), la operación se abona el 30 de octubre. Por tanto, el devengo de la operación, conforme al apartado primero del artículo 163 terdecies tiene lugar el 30 de octubre.

La operación se reflejará:

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 62 y 63, por el importe de la base imponible y cuota del impuesto:

$$20.000 \times 21\% = 4.200$$

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre, casillas 01, 02 y 03, por el importe de la base imponible, tipo impositivo y cuota del impuesto:

$$20.000 \times 21\% = 4.200$$

Por su parte, el cliente Megaconstrucciones, SA hará constar la operación:

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 74 y 75 («Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja») por el importe de la base imponible y de la cuota soportadas.
- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre la reflejará en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes»), reflejando también la base imponible y la cuota de la operación.
- En ambas declaraciones marcará con una «X» la casilla «SÍ» de la pregunta «¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?» del apartado «Identificación».

4 Vende a doña Macarena Macarrón diversos materiales por importe de 2.000 euros, entregándose el 16 de septiembre, fecha en la que se expide factura y se abona el 50% (el resto es

abonado el 16 de octubre). Hay un pago aplazado por la mitad de la operación y como el devengo se produce cuando se cobra la operación, de acuerdo con el artículo 163 terdecies de la Ley del IVA, tendrá lugar:

- El 16 de septiembre por el 50% abonado:

$$2.000 \times 50\% \times 21\% = 210$$

- El 16 de octubre por el resto de la operación:

$$1.000 \times 21\% = 210$$

Por tanto, la empresa Prodela declarará la operación (emitiendo factura en la que hará constar la mención «régimen especial del criterio de caja») y:

- En la declaración liquidación del mes de septiembre hará constar en las casillas 01, 02 y 03 el importe del 50% de la operación, cuyo devengo tiene lugar en este mes:

$$2.000 \times 50\% \times 21\% = 210$$

No obstante, en las casillas 62 y 63 reflejará la operación por el importe total de la base imponible y cuota del impuesto, esto es:

$$2.000 \times 21\% = 420$$

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre, hará constar la operación en las casillas 01, 02 y 03, exclusivamente por el devengo que tiene lugar ese mes por el 50% de la operación que percibe, esto es:

$$1.000 \times 21\% = 210$$

En cuanto a la destinataria de la operación, doña Macarena Macarrón, no es empresaria o profesional a efectos del IVA, por lo que no genera el derecho a deducir.

5 Vende a un albañil, sujeto pasivo del IVA que aplica el régimen general del impuesto, materiales por importe de 500 euros, que son entregados el 22 de septiembre, fecha en la que se expide la factura y se abona. El devengo de esta operación se produce en este mes de septiembre, por lo que la empresa Prodela declarará la operación en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre (emitirá factura en la que se hará constar la mención «régimen especial del criterio de caja») en las casillas:

- 01, 02 y 03, reflejando el importe de la base imponible, el tipo impositivo y la cuota:

$$500 \times 21\% = 105$$

- 62 y 63, reflejando exclusivamente la base imponible y la cuota.

Por su parte, el albañil adquirente reflejará la operación en su declaración-liquidación, en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes»), así como en las casillas 74 y 75, en ambos casos por el importe de la base imponible y de la cuota del impuesto. Además, en la declaración marcará con una «X» la casilla «SÍ» de la pregunta «¿Es destinatario de operaciones a las que se aplique el régimen especial del criterio de caja?» del apartado «Identificación».

6 Recibe un pago anticipado de la sociedad mercantil Construcciones del Atlántico, SA por el encargo de cerámica que la empresa Prodela entregará en el mes de noviembre. En este mes de septiembre se producirá el devengo del anticipo, que es de un 25% del importe total de la operación (2.000 €), esto es, 5.000 euros.

Por tanto, en este mes de septiembre tiene lugar el devengo de este pago anticipado, que deberá declararse en la declaración-liquidación correspondiente a este mes, tanto en las casillas 01, 02 y 03 (por la base imponible, tipo impositivo y cuota), como en las casillas 62 y 63 (por la base imponible y la cuota del impuesto):

$$20.000 \times 25\% \times 21\% = 1.050$$

Este importe no deberá reflejarse en declaración-liquidación posterior ninguna.

En cuanto al destinatario de la operación, reflejará la operación, por el importe del anticipo, en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes»), así como en las casillas 74 y 75, en ambos casos por el importe de la base imponible y de la cuota repercutida.

7 Adquiere material de construcción a un gran distribuidor, por importe de 30.000 euros, el 3 de septiembre, abonándose en esta fecha el 50% en la que recibe la factura. El resto será abonado el 30 de octubre.

La empresa Prodela tiene un IVA soportado, que será deducible, de acuerdo con el artículo 163 terdecies, cuando abone la operación y, en el caso de abonarse parcialmente, el devengo se producirá a medida que se efectúen los pagos.

En nuestro caso, el 3 de septiembre abona el 50% de la operación, por lo que en esta fecha nace el derecho a la deducción por este importe:

$$30.000 \times 50\% \times 21\% = 3.150$$

El resto de la operación se abona el 30 de octubre, por lo que es en esta fecha cuando surge el derecho a la deducción por este importe:

$$30.000 \times 50\% \times 21\% = 3.150$$

Por tanto, la operación será declarada por la entidad Prodela:

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por operaciones interiores corrientes»), por el importe cuyo derecho a deducir surge en este mes:

$$30.000 \times 50\% \times 21\% = 3.150$$

Además, declarará la operación en las casillas 74 y 75 «Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja», por el importe total de la operación:

$$30.000 \times 21\% = 6.000$$

- En la declaración-liquidación correspondiente al mes de octubre, en las casillas 28 y 29 («IVA deducible por operaciones interiores corrientes»), por el importe del 50% restante que se abona el 30 de octubre:

$$30.000 \times 50\% \times 21\% = 3.150$$

En cuanto al proveedor de la operación, declarará la operación íntegramente en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 01, 02 y 03 («IVA devengado») por el importe total de la operación, ya que aplica el régimen general del impuesto, sin que se haga constar mención especial alguna en la factura emitida:

$$30.000 \times 21\% = 6.300$$

8 La empresa Prodela realiza una adquisición intracomunitaria de bienes (AIB) sujeta y no exenta en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), al adquirir unos bienes de otro empresario establecido en Portugal y transportándose los mismos hasta el TAI, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley del IVA.

Las AIB son operaciones que quedan excluidas del ámbito objetivo de aplicación del régimen especial del criterio de caja [art. 163 duodecies, apdo. 2, letra c) de la ley], aplicándose a las mismas, por tanto, el régimen general del impuesto. Por ello, el devengo, de acuerdo con el artículo 76 de la Ley del IVA se produce en este mes de septiembre, por lo que la operación debe declararse en la declaración-liquidación correspondiente a este periodo, con independencia del momento en que se efectúe su abono.

La operación se declarará, por tanto, en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, casillas 10 y 11 («IVA devengado adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios»), al tipo del 21%, si bien en estas casillas solo se hace constar la base imponible y la cuota. Asimismo, la reflejaremos en las casillas 36 y 37 («IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes»), por los mismos importes:

$$5.000 \times 21\% = 1.050$$

La operación no debe reflejarse en las casillas 62 y 63 o 74 y 75 (apdo. de «Información adicional»), al quedar excluida del régimen especial del criterio de caja.

En cuanto al transporte, se trata de una prestación de servicios efectuada por un empresario portugués a la entidad Prodela, por lo que, de acuerdo con la regla general de localización del artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA tributará en el TAI. Como el transportista portugués no se encuentra establecido en el TAI, será sujeto pasivo por inversión la empresa Prodela, de conformidad con el artículo 84.Uno.2.º, letra a) de la ley.

También esta operación, al igual que la AIB, queda excluida del ámbito objetivo del régimen especial del criterio de caja [art. 163 duodécies, apdo. 2, letra d) de la ley], tributando en régimen general. Por ello, la empresa Prodela declara la operación en la declaración-liquidación correspondiente al mes de septiembre, en las mismas casillas de IVA devengado y de IVA soportado deducible que la AIB, por los siguientes importes:

$$200 \times 21\% = 42$$

La operación, al igual de la AIB, no debemos reflejarla en las casillas 62 y 63 o 74 y 75 del apartado de «Información adicional» de la declaración-liquidación modelo 303.

9 Estamos ante una prestación de servicios localizada en el TAI, de acuerdo con la regla general de localización de los servicios prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la Ley del IVA. Sujeto pasivo de esta operación, conforme al artículo 84.Uno.2.º, letra a) de la ley es la empresa Prodela.

Estamos ante una operación que queda excluida del régimen especial del criterio de caja [art. 163 duodécies, apdo. 2, letra d) de la ley], a la que aplicaremos el régimen general, debiendo declararla la entidad Prodela en la declaración-liquidación correspondiente a este mes de septiembre (al producirse el devengo en este mes), como IVA devengado [casillas 12 y 13, «Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto adq. intracom.)»] y en el IVA soportado deducible (casillas 28 y 29, «Por cuotas soportadas en operaciones corrientes»). Ello, con independencia del momento en que se produce el abono de la operación (1 de octubre), dado que el devengo, de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 75.Uno.2.º de la ley se produce cuando concluye la prestación de servicios. En ambos casos, reflejamos exclusivamente la base imponible y la cuota:

$$1.000 \times 21\% = 210$$

10 Se trata de una adquisición cuyo devengo, de acuerdo con la regla del artículo 163 terdecies de la ley se produce el 26 de septiembre, fecha en la que se expide la factura por parte del proveedor y es abonada por la sociedad Prodela.

Por tanto, la empresa Prodela declara esta operación en la declaración-liquidación del mes de septiembre en las siguientes casillas:

- 28 y 29 («IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes») por el siguiente importe:

$$2.000 \times 21 \% = 420$$

- 74 y 75 («Importes de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja»). Declararemos en estas casillas exclusivamente la base imponible y la cuota soportada:

$$2.000 \times 21 \% = 420$$

OTROS COMENTARIOS

1.A) La renta del mes de septiembre correspondiente a la vivienda (afectada parcialmente a una actividad profesional) es abonada por doña Marta Martínez con fecha 1 de octubre, por lo que el devengo se produce en esta fecha (art. 163 terdecies de la Ley del IVA). Don Florencio Flores incluirá esta operación en la declaración-liquidación del cuarto trimestre, y no en la del tercer trimestre.

B) La renta de los meses de agosto y septiembre relativas al local comercial no son abonadas por la entidad Mantas para abrigar, SL en este tercer trimestre, incumpléndose el contrato de arrendamiento. Al margen de las actuaciones que don Florencio Flores pueda emprender contra la sociedad mercantil, desde el punto de vista del IVA no se produce en este tercer trimestre el devengo de las rentas. Se desconoce cuándo se abonan estas rentas, por lo que el devengo, en caso de no producirse antes, se producirá por ambos meses el 31 de diciembre de 2015 (art. 163 terdecies de la Ley del IVA).

En cuanto al momento en que don Florencio Flores puede modificar la base imponible por existencia de créditos incobrables, es necesario el transcurso del plazo fijado en el artículo 80.cuatro de la Ley del IVA. Considerando lo dispuesto en este precepto, puede interpretarse que este plazo de seis meses ya ha transcurrido a la fecha del devengo en este régimen especial el 31 de diciembre de 2015, dada la estrecha vinculación que esta modificación de la base imponible tiene con la exigibilidad del precio o contraprestación (así lo fija también el proyecto de ley por el que se modifica la Ley del IVA, publicado en el Boletín de las Cortes de 6 de agosto de 2014). Por ello, don Florencio Flores podría modificar la base imponible de ambas operaciones en los tres meses siguientes al 31 de diciembre de 2015, esto es, en el primer trimestre de 2016, dando cumplimiento al resto de los requisitos previstos en el artículo 80.cuatro de la Ley del IVA.

C) Don Florencio Flores recibe la factura relativa a los trabajos de electricidad del local comercial el 30 de septiembre, siendo abonada el 15 de octubre siguiente. Por ello, el derecho a la deducción nace en esta fecha. Esta cuota soportada podrá deducirse en la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre o en los sucesivos (tiene un plazo de cuatro años de caducidad para deducir la cuota).

D) El modelo de declaración-liquidación a presentar por don Florencio Flores es el 303, en el que hará constar en el apartado de «Identificación» que ha optado por el régimen especial del criterio de caja.

En el apartado de «IVA devengado» (casillas 01, 02 y 03) solo hará constar las operaciones cuyo devengo, siguiendo el criterio de caja, se ha producido en este trimestre. De igual modo, en el apartado de «IVA deducible» (casillas 28 y 29) solo reflejará las operaciones recibidas cuyo devengo, siguiendo el criterio de caja, se ha producido también en este trimestre.

En el apartado de «Información adicional» reflejará en las casillas 62 y 63 («Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 de la Ley del IVA») la base imponible y las cuotas de IVA, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte aplicable el régimen especial del criterio de caja, que se hubieran devengado en el periodo de liquidación conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley del IVA (es decir, como si no les hubiera resultado de aplicación el régimen especial).

En nuestro caso, se trata de todas las rentas del trimestre, tanto por el alquiler de la vivienda, como por el alquiler del local de negocio, esto es, la base imponible:

$$(2.000 \times 3) + (3.000 \times 3) = 15.000$$

Y la cuota:

$$15.000 \times 21\% = 3.150$$

En este mismo apartado de «Información adicional», reflejará en las casillas 62 y 63 («Importes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que habiéndoles aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general del devengo contenida en el art. 75 de la Ley de IVA») la base imponible y las cuotas de IVA soportadas deducibles, de las adquisiciones de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte este régimen especial conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley del IVA (es decir, como si no les hubiera resultado de aplicación el régimen especial del criterio de caja).

En nuestro caso, tenemos dos operaciones, la reparación de la vivienda y la instalación eléctrica del local, esto es:

$$(500 + 1.000) \times 21\% = 315$$

2.A) La empresa Prodela presentará el modelo de declaración-liquidación 303, aprobado por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, debiendo presentarse en formato electrónico

por internet con firma electrónica avanzada, de acuerdo con la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

B) Al estar acogido al sistema de devolución mensual y resultar un saldo a su favor, solicitará la devolución del mismo.