

## EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

El legislador, a través de la Ley de apoyo a los emprendedores (y la modificación operada en el Reglamento del IVA), introduce un nuevo régimen especial en el IVA, el del criterio de caja, ampliamente demandado por determinados sectores empresariales y profesionales, que pretende paliar problemas financieros de estos en relación con este impuesto. Se trata de un régimen voluntario que opta por el «sistema o criterio de caja doble» para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere los 2 millones de euros: el empresario o profesional retrasa el devengo y la declaración e ingreso del IVA devengado hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado; y ve retardado también el momento en que nace el derecho a la deducción de las cuotas que soporta en sus adquisiciones hasta el momento en que realiza el pago a los proveedores, con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones. El presente artículo aborda el examen de este nuevo régimen especial en los tres ámbitos básicos del mismo, delimitando su marco subjetivo, el contenido del régimen (que afecta tanto a los sujetos pasivos acogidos al mismo, como a sus clientes o destinatarios empresarios o profesionales) y las obligaciones formales, con especial incidencia en las cuestiones conflictivas que se plantean en su aplicación.

**Palabras claves:** IVA, regímenes especiales, régimen especial del criterio de caja, devengo, repercusión, deducciones, declaración de concurso, libros registros obligatorios y factura.

---

## CASH BASIS SPECIAL VAT REGIME

Antonio Longás Lafuente

---

### ABSTRACT

The legislator, by virtue of the Law of Entrepreneurship (and the amendments to the VAT Statute) introduces a new special VAT regime, the cash basis regime, broadly demanded by certain business & professional sectors, which pretend to lessen the financial costs associated to this tax.

It is a voluntary regime in which the taxpayer may opt for the «double cash system» if its turnover for VAT purposes does not exceed 2.000.000 €; the taxpayer defers the tax accrual and its inclusion in the tax return until the moment it receives the payment, totally or partially, from its clients, with the deadline of the 31<sup>st</sup> December of the subsequent year in which the transaction took place; in turn, the taxpayer defers its right to deduct input VAT borne in its acquisitions until it is paid to its suppliers, with the same time limitations.

The present article deals with the analysis of the new regime in its three main dimensions: defining its subjective framework, the content of the regime (which affects not only taxpayers who have opted for it, but also to their clients or recipients of their transactions) and the formal obligations, with a special emphasis in the sensitive issues that its application may trigger.

**Keywords:** Value Added Tax (VAT), special regimes, cash basis special VAT regime, accrual, imposition, deduction, declaration of insolvency, obligatory VAT ledgers and invoice.

---

---

## Sumario

1. Introducción
  - 1.1. El criterio de caja según la normativa comunitaria. Finalidad
  - 1.2. Regulación comunitaria
  - 1.3. El criterio de caja en la normativa de los Estados miembros
2. Normativa española. Finalidad de establecer el régimen especial
3. Ámbito subjetivo del régimen especial del criterio de caja
  - 3.1. Sujetos pasivos que pueden acogerse al régimen especial
  - 3.2. Régimen especial optativo o voluntario
  - 3.3. Renuncia del régimen especial
  - 3.4. Exclusión del régimen especial
  - 3.5. Efectos comunes a la renuncia y a la exclusión del régimen especial
4. Requisitos objetivos
  - 4.1. Operaciones incluidas en el régimen
  - 4.2. Operaciones excluidas del régimen
5. Contenido del régimen
  - 5.1. Sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja
  - 5.2. Sujetos pasivos destinatarios de las operaciones
  - 5.3. Cuadro-resumen
6. Obligaciones formales
  - 6.1. Obligaciones formales específicas del sujeto pasivo acogido al régimen especial
  - 6.2. Obligaciones formales comunes al sujeto pasivo acogido al régimen y al sujeto pasivo destinatario de las operaciones
  - 6.3. Declaración anual de operaciones con terceras personas
7. Impuesto General Indirecto Canario

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. EL CRITERIO DE CAJA SEGÚN LA NORMATIVA COMUNITARIA. FINALIDAD

Con la Ley de apoyo a los emprendedores se establece un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el del criterio de caja, ampliamente demandado por determinados sectores empresariales y profesionales, de aplicación a partir del 1 de enero de 2014, régimen que tiene su previsión en la normativa comunitaria.

El legislador comunitario, con la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, modificó la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, dando nueva redacción al artículo 66 (devengo y exigibilidad del impuesto) e insertando el artículo 167 bis (nacimiento y alcance del derecho a deducir), aplicables a partir del 1 de enero de 2013.

La finalidad de esta reforma la encontramos en los considerandos previos de la primera de las Directivas citadas, donde se indica (punto 4): «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».

Se trata de establecer un régimen optativo conocido como «sistema o criterio de caja doble» (los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere los 2 millones de euros pueden optar por retrasar el devengo y la declaración e ingreso del IVA devengado repercutido hasta el momento del cobro, total o parcial. No obstante, se establece como posibilidad que puedan ver retardada igualmente la deducción del IVA soportado deducible al momento en que efectúen el pago, siendo esto último una opción a aplicar por los Estados miembros), frente al «sistema o criterio de caja simple» (que tiene en cuenta solamente la primera parte de la ecuación anterior). El segundo resulta de la aplicación exclusiva del artículo 66, mientras que el primero lo es por la de los dos preceptos comunitarios, esto es, los artículos 66 y 167 bis de la Directiva.

Por los comentarios que se irán realizando, debe recordarse que la Directiva 2006/112/CE distingue (art. 62) entre «devengo del impuesto» (el hecho mediante el cual quedan cumplidas las con-

diciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto) y «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).

Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) [Sentencia de 16 de mayo de 2013, asunto C-169/12 (NFJ050712), TNT Express Worldwide (Poland)], ambos conceptos, como se desprende del artículo 24 de la Directiva, debían ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común del IVA entraran en vigor en la misma fecha; dado que el legislador comunitario ha pretendido armonizar al máximo la fecha en que nace la deuda tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto.

La distinción que se hace tiene sustento, en buena medida, en el hecho de que, en el ámbito del IVA, los sujetos pasivos actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado [TJUE, Sentencia de 20 de octubre de 1993, asunto C-10/92 (NFJ003145), Balocchi, entre otras].

## 1.2. REGULACIÓN COMUNITARIA

En el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE se establece la posibilidad excepcional de los Estados miembros para disponer que el impuesto sea exigible, al margen de las reglas generales sobre el devengo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios (previstas en los arts. 63 a 65), por lo que se refiere a ciertas categorías de sujetos pasivos (la excepcionalidad se refiere a los empresarios o profesionales y no a las operaciones sujetas al impuesto) en uno de los momentos siguientes:

- Como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura [letra a)].
- Como plazo máximo, en el momento del cobro del precio [letra b)]. Es el supuesto previsto en la norma española reguladora del IVA, incluido por la Ley 14/2013.
- En los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura [letra c)], en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo que no podrá ser posterior a la expiración del plazo para la expedición de facturas impuesto por los Estados miembros (el art. 222, párrafo segundo, permite a los Estados miembros fijar los plazos para la expedición de facturas, con excepción de las entregas intracomunitarias y prestaciones de servicios en que el destinatario sea el deudor del impuesto, en cuyo caso deberán emitirse a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo) o, cuando el Estado miembro no haya impuesto este plazo, dentro de un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto.

Se añade en el artículo 66 que esta excepción no se aplicará a las prestaciones de servicios respecto de las cuales el destinatario sea deudor del IVA en virtud del artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE (inversión del sujeto pasivo en prestaciones de servicio entre empresarios o profesionales, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio del Estado miembro del destinatario, localizándose en este Estado la operación, de acuerdo

con la regla general del art. 44 de la Directiva), ni a las entregas o transferencias de bienes del artículo 67 (entregas intracomunitarias de bienes).

En el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, dentro del capítulo dedicado al «nacimiento y alcance del derecho a deducir» (Título X, Deducciones), el legislador comunitario estableció a partir de 2010 (con efectos a partir de 2013) las siguientes posibilidades:

- Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a la deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66 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 establecerán un umbral para los sujetos pasivos que se acojan a este régimen dentro de su territorio tomando como base el volumen de negocios anual del sujeto pasivo calculado de conformidad con el artículo 288 de la Directiva. Este umbral no podrá exceder de 500.000 euros o su equivalente en moneda nacional.
- Los Estados miembros pueden aumentar este umbral hasta 2 millones de euros o su equivalente en moneda nacional previa consulta al Comité del IVA. No obstante, no se exigirá esta consulta a aquellos Estados miembros que, a 31 de diciembre de 2012, aplicaren un umbral superior a 500.000 euros o el equivalente en moneda nacional.
- Los Estados miembros deben informar al Comité IVA de las disposiciones legales nacionales adoptadas.

De esta forma, la posibilidad de establecer este sistema de caja para deducir las cuotas soportadas solo puede vincularse a la letra b) del artículo 66 de la Directiva, esto es, cuando se haya optado por el Estado miembro a concretar la exigibilidad de las cuotas devengadas como plazo máximo, en el momento del cobro del precio.

### 1.3. EL CRITERIO DE CAJA EN LA NORMATIVA DE LOS ESTADOS MIEMBROS

La posibilidad de que los Estados miembros pudieran establecer unas reglas especiales en cuanto al devengo, esto es, establecer un sistema que retrasase la exigibilidad del impuesto por los Estados miembros (al momento de expedición de la factura, o como plazo máximo en el momento del cobro; incluyendo que en los casos de no entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo) venía recogida ya en la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, Sexta Directiva (art. 10), en su versión original (DOCE n.º L 145/1, de 23 de junio de 1977).

El precepto anterior y su transposición al artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE ha sufrido varias vicisitudes legislativas, si bien, los supuestos se han mantenido en la redacción expues-

ta, y solo la letra c) es la que ve alterada su dicción por la Directiva 2010/45/UE, encontrándose vinculada, en cualquier caso, y durante toda la trayectoria legislativa, a la posibilidad recogida en la letra a), y no con la letra b) del precepto que comentamos.

El establecimiento de alguna de las reglas especiales previstas en el artículo 66 ha sido acogida por distintos Estados miembros, alguno desde el primer momento de instauración del impuesto en su territorio. Es el caso de Polonia que, desde la Ley de 11 de marzo de 2004, mantiene que la deuda tributaria nace en el momento del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde la fecha de prestación respecto de una serie de servicios. No es el único Estado miembro, pues se trata de un sistema recogido de una u otra forma por Alemania, Francia, Reino Unido, Italia, Bélgica, Austria, Países Bajos, etc., aplicándose a empresarios o profesionales con un volumen de operaciones que oscilaba entre 1,35 millones de libras en el Reino Unido a los 200.000 euros en Italia.

La posibilidad de establecer un régimen especial a partir de 1 de enero de 2013, recogiendo este sistema de caja doble como preveía la Directiva 2010/45/UE, también ha sido acogida ya por algún Estado miembro. Es el caso, entre otros, de Portugal que, por Decreto Ley 71/2013, de 30 de mayo (DR n.º 104 - Serie I), regula el régimen de «contabilidad de caja» o de «IVA de caja»; o el de Italia, regulándose en el Decreto de 11 de octubre de 2012 la «liquidación del IVA por caja» o «liquidación del IVA siguiendo la contabilidad de caja» (Gaceta oficial n.º 284, de 5 de diciembre de 2012).

## 2. NORMATIVA ESPAÑOLA. FINALIDAD DE ESTABLECER EL RÉGIMEN ESPECIAL

Por Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, el legislador nacional modifica el artículo 120 de la Ley del IVA (LIVA) (para incluir en la relación de regímenes especiales del IVA el que ahora se crea, siendo por tanto nueve los regímenes especiales vinculados al IVA) e introduce el Capítulo X en el Título IX de la LIVA, «Régimen especial del criterio de caja», que comprende los artículos 163 decies a 163 sexiesdecies (7 arts.).

Por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, se modifica el RIVA, incluyéndose el Capítulo VIII dentro del Título VIII, «Régimen especial del criterio de caja», que comprende los artículos 61 septies a 61 undecies (5 arts.).

El legislador nacional, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 14/2013, quiere « paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas » creando, « en el ámbito del IVA, un régimen especial del criterio de caja ». A continuación hace referencia al fundamento comunitario de este nuevo régimen, y si bien se alude a la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se realizan o se soportan las cuotas, esta cita no es más que reflejo de las propias reglas establecidas en el articulado de la LIVA, dado que, como hemos podido observar al referirnos a la norma comunitaria, esta no establece este límite

en relación con el supuesto que el legislador nacional ha establecido. Para justificar el retardo en la deducción del IVA, indica el legislador que ello evitará «situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales» por el sujeto pasivo que se acoja al régimen.

### 3. ÁMBITO SUBJETIVO DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

#### 3.1. SUJETOS PASIVOS QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN ESPECIAL

##### 3.1.1. Umbral de volumen de operaciones

El ámbito subjetivo del régimen especial viene determinado por un exclusivo criterio, el de volumen de operaciones, dado que, como se ha expuesto anteriormente, la idea del legislador comunitario y nacional es la posibilidad de aplicar el mismo a los empresarios que no superen un determinado umbral por los ingresos procedentes de su actividad.

El régimen, como se ha indicado, no tiene en cuenta en principio para su delimitación la naturaleza de las operaciones, idea que deberemos tener muy presente a la hora de interpretar algunas dudas que suscita el régimen; ni otra condición formal o de cumplimiento de las obligaciones tributarias (como podía ser estar al corriente de las mismas).

De esta forma, pueden aplicar el régimen especial los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2 millones de euros. Esta es, en principio, la única condición exigida para aplicar el régimen por lo que, al margen de las concretas operaciones que quedan excluidas del mismo, resulta aplicable a la generalidad de los sujetos pasivos, cualquiera que sea la actividad que realizan.

Dos reglas especiales se incluyen en relación con su concreción:

- a) Si el sujeto pasivo inicia la realización de actividades durante el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones se elevará al año.

#### EJEMPLO 1

Cuando un empresario inicie su actividad el 1 de julio del ejercicio 20X1 y tenga un volumen de operaciones los seis meses de ese año de 600.000 euros, en el ejercicio 20X2 podrá

.../...



.../...

optar por aplicar el régimen especial, dado que el volumen de operaciones del año anterior no supera el umbral previsto en la LIVA, ya que elevándolo al año, su cálculo resultará ser 1.200.000 euros.

- b) Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar el régimen en el año natural en curso, esto es, puede aplicarse en el año natural en que se inicie la actividad, optando por el régimen en la declaración censal de inicio de la actividad.

Como se ha indicado, la norma no prevé exclusión alguna en relación con la naturaleza del sujeto pasivo, actividad que realice, o previsión de volumen de operaciones, lo que permitirá a cualquier empresario o profesional que inicie la actividad a lo largo de un año natural, para aplicar el régimen en dicho ejercicio, desde la primera de las operaciones que realice.

### 3.1.2. Determinación del volumen de operaciones

Para la determinación del volumen de operaciones del sujeto pasivo, deberemos tener en cuenta las siguientes reglas:

- a) El legislador concreta esta noción en el artículo 121 de la LIVA (transposición de las reglas previstas en el art. 288 de la Directiva 2006/112/CE), por lo que deberemos estar a las reglas fijadas en este precepto para su delimitación, y los criterios interpretativos que sobre el mismo han fijado tanto la Dirección General de Tributos como el Tribunal Económico-Administrativo Central. Recordemos que por volumen de operaciones se entiende el importe total, excluido el propio IVA 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.
- b) Las operaciones se considerarán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del IVA, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja (regla coincidente con la prevista en el apartado segundo del art. 121 de la LIVA). Esto es, para concretar el volumen de operaciones de un sujeto pasivo tendremos en cuenta las reglas generales que sobre el devengo se establecen en el artículo 75 de la LIVA, y no la regla específica prevista para este régimen especial o corriente monetaria de cobros y pagos. Ello exigirá del sujeto pasivo que, en todo momento, deba diferenciar entre devengo de las operaciones de acuerdo con las reglas generales del impuesto y devengo conforme al régimen

especial, debiendo procurar que esta información sea de fácil acceso o manejo, dadas las operaciones que, a efectos de gestión del régimen, es preciso realizar.

### EJEMPLO 2

Si un sujeto pasivo acogido al régimen especial realiza una operación de entrega de un bien para otro empresario el 20 de diciembre de 20X1 por importe de 20.000 euros (IVA excluido), y percibe el importe el 1 de marzo de 20X2, esta operación, a efectos de determinar el volumen de operaciones, se tendrá en cuenta en relación con el ejercicio 20X1 y no con el 20X2. No obstante, si se acoge al régimen especial, la operación la declarará en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre o al tercer mes, según deba cumplir sus obligaciones trimestral o mensualmente.

- c) Finalmente, debe advertirse que quedan excluidas del régimen un buen número de operaciones, como se examinará en el epígrafe dedicado a los requisitos objetivos. Pues bien, el conjunto de estas operaciones excluidas del régimen no quedan, por el contrario, al margen de la determinación del volumen de operaciones del sujeto pasivo, y deberán computarse a los efectos de su cálculo.

## 3.2. RÉGIMEN ESPECIAL OPTATIVO O VOLUNTARIO

Estamos ante un régimen opcional o voluntario, nota caracterizadora de los regímenes especiales como se indica en el artículo 120.Dos, salvo las excepciones allí previstas. Se requiere, por tanto, que los sujetos pasivos opten por su aplicación.

Para ello, deberán cumplirse los requisitos que a continuación se indican.

### 3.2.1. Ejercicio de la opción. Momento de ejercicio

La opción deberá ejercitarse:

- a) Al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad.
- b) O bien, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Si bien, hubiera sido deseable que el periodo para ejercitarse hubiera sido el del mes de enero del ejercicio siguiente en que resultará efectiva la opción, dado

que como se ejercita antes de concluir el ejercicio natural puede desconocerse si se superará el importe de 2 millones de euros, requisito exigible para aplicar el régimen.

Esta opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia al mismo o la exclusión del régimen. Resulta llamativo que el legislador no haya previsto un plazo mínimo de permanencia dentro del régimen especial una vez que el sujeto pasivo ejercita la opción por el mismo, pudiendo renunciar para el ejercicio siguiente.

### 3.2.2. Contenido de la opción

El legislador no permite que el régimen pueda aplicarse a unas operaciones concretas realizadas por el sujeto pasivo (como sucede, por ejemplo, en el régimen especial de bienes usados), al margen de las que quedan excluidas por exigirlo el legislador comunitario; ni tampoco que pueda optar por su aplicación en función de las actividades económicas que realiza (de acuerdo con la clasificación de las mismas según la CNAE) ni por sectores diferenciados. De esta forma:

- A) La opción deberá referirse a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que no se encuentren excluidas expresamente por ley del régimen especial (se indican en el epígrafe dedicado a los requisitos objetivos).
- B) Por tanto, el régimen se aplica al conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo y no por sectores diferenciados; sin perjuicio de lo expuesto al examinar las operaciones excluidas.

#### EJEMPLO 3

1. Un sujeto pasivo que ejerce la actividad de enseñanza secundaria y de asesoría laboral tendrá dos sectores diferenciados. De acogerse al régimen especial, quedarán englobadas tanto una como otra, si bien es cierto que por la primera no existen cuotas devengadas, ni se genera el derecho a la deducción, por lo que no deben declararse.
2. Un empresario dedicado a la asesoría fiscal tiene también en arrendamiento varios pisos para residencia y para despachos y oficinas, generando por esta última actividad un derecho a deducir del 48 %. En este caso, el empresario tiene dos sectores diferenciados de la actividad (el de asesoría genera el derecho a deducir el 100 %, mientras que el segundo solo en el 48 %, por lo que existe una diferencia entre ellos superior a 50 puntos porcentuales). Si se acoge al régimen especial del criterio de caja, se aplicará en relación con el conjunto de las operaciones englobadas en ambos sectores diferenciados de la actividad.

### 3.3. RENUNCIA DEL RÉGIMEN ESPECIAL

#### 3.3.1. Ejercicio de la renuncia

El ejercicio de la renuncia al régimen especial viene caracterizado por las siguientes notas:

- a) Se efectuará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- b) Mediante presentación de la correspondiente declaración censal.
- c) En cuanto al momento de ejercicio, deberá formularse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

#### 3.3.2. Efectos temporales de la renuncia

La renuncia tendrá una validez mínima de tres años, no pudiendo acogerse nuevamente al régimen hasta transcurrir dicho periodo, a diferencia del ejercicio de la opción en su aplicación (el mínimo es de un ejercicio natural).

### 3.4. EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

#### 3.4.1. Causas de exclusión

Dos son las causas previstas de exclusión del régimen especial, una por razón del umbral de volumen de operaciones fijado como límite para acogerse, otro pretende evitar abusos en su aplicación.

- a) Volumen de operaciones. Quedarán excluidos del régimen los sujetos pasivos que durante el año natural hayan superado los 2 millones de euros de volumen de operaciones, para lo que deberemos tener en cuenta las reglas expuestas anteriormente en la concreción de este parámetro.

El legislador recuerda la previsión a la que antes se ha aludido para los sujetos pasivos que inicien la realización de las actividades empresariales o profesionales en el año natural. En este caso, el importe de volumen de operaciones generado por la parte del año en que se realizó la actividad se elevará al año.

- b) Cobros en efectivo. Quedan excluidos los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 euros.

El artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE no prevé exclusión alguna, al margen de la del umbral de volumen de operaciones anterior, lo que podría plan-

tear el posible desajuste de nuestra norma interna con la norma comunitaria. En la exposición de motivos de la Ley 14/2013 nada señala el legislador sobre las razones que le llevan a incluir esta regla de cautela, si bien puede extraerse que la medida pretende evitar que los empresarios y profesionales apliquen el régimen especial para posponer el pago del IVA cuando perciben las operaciones en efectivo, trasladando el coste financiero a la Administración tributaria, evitando de esta manera posibles abusos, esto es, se pretende delimitar esta exclusión como medida antifraude.

Quede claro que esta medida se refiere a las operaciones que realiza el sujeto pasivo, percibiendo cobros en efectivo de un mismo destinatario; pero no se refiere a los pagos en efectivo que efectúe el sujeto pasivo acogido al régimen a sus proveedores. En este caso, no hay limitación alguna para aplicar el régimen, quedando exclusivamente sometidos, al igual que cualquier otro empresario, a las medidas establecidas por Ley 7/2012 sobre pagos en efectivo.

### 3.4.2. Efectos

Dos precisiones deben realizarse en cuanto a los efectos de la exclusión del régimen:

- a) Por lo que se refiere al inicio de los efectos temporales de la exclusión, esta producirá efecto en el año inmediato posterior a aquel en que se produzcan las circunstancias que determinen la misma.
- b) Los sujetos pasivos excluidos por estas causas que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos podrán optar nuevamente a la aplicación del régimen especial en los términos fijados anteriormente. Se exige, por tanto, el ejercicio de la opción para volver a aplicar el régimen, sin que la reincorporación al régimen sea automática.

#### EJEMPLO 4

Un sujeto pasivo tiene en 20X1 un volumen de operaciones de 1,9 millones de euros, en 20X2 de 2,2 millones de euros y en 20X3 de 1,8 millones de euros.

Podrá optar en el mes de diciembre de 20X1 por aplicar el régimen especial del criterio de caja en 20X2. Quedará excluido y no podrá aplicarlo en 20X3; y en diciembre de este ejercicio podrá optar por su aplicación nuevamente en 20X4.

### 3.5. EFECTOS COMUNES A LA RENUNCIA Y A LA EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

El legislador ha previsto que tanto la renuncia como la exclusión al régimen especial determinarán el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia en los términos establecidos para el contenido del régimen especial, recogido en el artículo 163 terdecies; lo que complicará la gestión del impuesto de forma especial, dado que, como se apuntará más adelante, deberemos diferenciar las cuotas soportadas deducibles afectas a operaciones sujetas al régimen y las devengadas a partir del momento en que queda excluido el sujeto pasivo. No obstante, pueden existir cuotas soportadas comunes respecto de las que el legislador nada ha previsto.

## 4. REQUISITOS OBJETIVOS

### 4.1. OPERACIONES INCLUIDAS EN EL RÉGIMEN

El régimen especial limita su ámbito de aplicación objetivo a las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (delimitado conforme a lo dispuesto en el art. 3 de la LIVA), por el sujeto pasivo acogido al mismo, refiriéndose al conjunto de las operaciones que este realice en dicho territorio, sin perjuicio de las que quedan excluidas, que a continuación se señalan. Como se ha indicado se aplica al conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, incluso cuando se realizan entre personas vinculadas (excluidas en otros Estados miembros como es el caso de Portugal).

#### EJEMPLO 5

1. Si una persona física profesional, con residencia en el territorio de aplicación del impuesto, dedicado a la traducción, presta sus servicios de traducción del inglés al español para una editorial localizada en Argentina, sus operaciones se localizarán en este último Estado, por lo que no realizará ninguna operación que quede comprendida dentro del ámbito objetivo del régimen especial del criterio de caja, dado que todas las operaciones se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto. No resulta lógico en este caso optar por la aplicación del régimen especial
2. Una sociedad mercantil dedicada a la redacción y dirección de obras de arquitectura redacta los proyectos y lleva la dirección de las obras relativas a unos edificios en Canarias y en unas localidades peninsulares de España. Las primeras operaciones no se incluirán en el ámbito objetivo del régimen especial de caja, mientras que las realizadas en el territorio de aplicación del impuesto se engloban en el perímetro objetivo del régimen.

## 4.2. OPERACIONES EXCLUIDAS DEL RÉGIMEN

El legislador comunitario excluye del criterio de caja, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE, solo las prestaciones de servicio respecto de las cuales el destinatario sea deudor del IVA conforme al artículo 196 (donde se recoge la regla general de inversión del sujeto pasivo en relación con las prestaciones de servicios, siendo deudor el sujeto pasivo o la persona jurídica que sin tener la condición de tal esté identificado a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios, cuando este sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro; recogido en nuestro art. 84.Uno.2.º de la LIVA), y las entregas y transferencias intracomunitarias del artículo 67 (recogidas en los arts. 9.3 y 25 de nuestra LIVA).

El legislador nacional, sin embargo, ha excluido del régimen especial, además de los dos supuestos anteriores, otras operaciones. Si bien pudiera considerarse que existe un desajuste con la Directiva, puede entenderse que esa limitación del ámbito objetivo del régimen especial se encuentra dentro de las facultades de los Estados miembros, siempre que dichas exclusiones supongan un beneficio financiero para los sujetos pasivos que las realizan, y en este sentido debe entenderse esta ampliación de las operaciones excluidas, puesto que en otro caso se plantearían serias dudas de su compatibilidad con la norma comunitaria. Queda claro que si quedan excluidas estas operaciones que se indican, se les aplicará el régimen general, por lo que los sujetos pasivos aplicarán, de un lado, el régimen especial y, de otro, el general, a pesar de que no tengan dos sectores diferenciados de la actividad.

De acuerdo con los preceptos reguladores del régimen especial, quedan excluidas las siguientes operaciones, quedando al margen del mismo:

- a) Aun cuando el precepto no cita esta exclusión, por contraposición a las operaciones incluidas que se han expuesto anteriormente, deberemos señalar en primer lugar que las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que se entiendan localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto no se encuadran dentro del régimen especial. El sistema de localización de prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales establecidos en territorios de aplicación de distintos Estados miembros o en el territorio de aplicación del impuesto y un territorio tercero o un país tercero, hace que, como regla general, las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto a otros empresarios establecidos fuera del mismo se localicen en el territorio donde se encuentre establecido el destinatario (art. 69.Uno.1.º de la LIVA, al margen de las reglas especiales previstas en el art. 70). Estas reglas de localización de las operaciones suponen, por tanto, que puedan quedar excluidas un buen número de las que realizan los empresarios o profesionales que tengan por destinatarios a otros empresarios o profesionales no establecidos. Se trata, por tanto, de una exclusión importante desde el punto de vista cuantitativo.

Por estas operaciones el sujeto pasivo no devenga ni repercute IVA español, pero puede generar el derecho a deducir cuotas soportadas en el territorio de aplicación

del impuesto afectas a ellas cuando, de haberse realizado en el mismo, hubieran generado el derecho a la deducción, conforme al artículo 94.Uno.2.º de la LIVA. Su problemática se abordará más adelante.

- b) Las operaciones acogidas a los siguientes regímenes especiales del IVA: simplificado; agricultura, ganadería y pesca; oro de inversión; recargo de equivalencia; de servicios prestados por vía electrónica; y el del grupo de entidades.

Estos regímenes especiales, con excepción de los dos últimos suponen la existencia de un sector diferenciado *ex lege* (también las operaciones intragrupo lo constituyen en el caso del nivel avanzado en el grupo de entidades), lo que implica que el criterio de caja no se aplica al conjunto de actividad que integran estos sectores.

A cada uno de ellos les resultará de aplicación las normas especiales reguladoras de cada uno de los regímenes especiales, tanto por lo que se refiere al IVA devengado y repercutido, como al IVA soportado deducible (art. 93.Uno de la LIVA), y las finalidades con las que se establecieron resultan en buena medida incompatibles con este nuevo régimen especial. Por otro lado, debemos tener en cuenta que, salvo el régimen del recargo de equivalencia, los demás citados son opcionales, lo que supone que, de no aplicarse, los sujetos pasivos podrán acogerse al régimen especial del criterio de caja. Lo mismo sucederá en relación con las causas de exclusión de estos regímenes, que determinan, al igual que la renuncia, la tributación en el régimen general del impuesto.

En el supuesto de aplicar el régimen general y uno de los regímenes especiales anteriores (siempre que resulten compatibles) se podrá aplicar el régimen especial del criterio de caja a las operaciones comprendidas en el régimen general (excluidas aquellas que se examinan en este apartado).

### EJEMPLO 6

1. Una persona física, transportista de mercancías por carretera, quedará excluida del régimen especial del criterio de caja siempre que se encuentre dentro del régimen especial simplificado. Si queda excluida del mismo o renuncia al régimen simplificado, podrá aplicar el régimen especial del criterio de caja.
2. Una persona física que ejerce la profesión de la abogacía tiene también unas tierras de cultivo, teniendo dos sectores diferenciados de la actividad, ya que la segunda se encuentra acogida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Podrá aplicar el régimen especial del criterio de caja solo por la primera actividad (que constituye un sector diferenciado).



El régimen especial del criterio de caja puede ser aplicado, por tanto, en relación con las operaciones acogidas a los regímenes de bienes usados y el de las agencias de viajes, lo que supone concluir que un sujeto pasivo puede estar acogido a dos regímenes especiales: el del criterio de caja, de un lado, y el de bienes usados o el de las agencias de viajes, de otro. Ello tiene su razón de ser en que la especialidad de estos regímenes especiales se encuentra en la determinación de la base imponible (el margen de beneficio de cada operación en un caso, y el margen bruto de la agencia de viajes en el otro). La particularidad se manifiesta respecto del de bienes usados, puesto que en las operaciones afectas a este régimen realizadas por el sujeto pasivo (puede realizar otras operaciones no afectas al régimen de bienes usados, sino al general, sobre las que se aplicará también el régimen del criterio de caja si el sujeto pasivo opta por este) el IVA se devengará de acuerdo con el criterio de caja, pero en cuanto al IVA soportado hemos de recordar que los sujetos pasivos revendedores no pueden deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de entregas sometidas al régimen especial de bienes usados (en la práctica, considerando las entregas de bienes que pueden acogerse a este régimen especial, de acuerdo con el art. 135 de la LIVA, no tienen un IVA soportado elevado que no puedan deducirse). En cualquier caso y desde un punto de vista teórico, para el supuesto de que estos sujetos pasivos tengan cuotas soportadas que no puedan deducirse, acogerse a este régimen especial puede resultar beneficioso (sin considerar las cuotas soportadas por gastos generales de la actividad sobre las que deberá aplicarse el régimen especial del criterio de caja). Otro tanto ocurre en relación con los sujetos pasivos que apliquen obligatoriamente el régimen especial de las agencias de viajes, puesto que tampoco pueden deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

- c) Las siguientes entregas de bienes exentas a las que se refieren los diferentes artículos de la LIVA:
- Exportaciones de bienes del artículo 21.
  - Operaciones asimiladas a las exportaciones del artículo 22.
  - Operaciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos del artículo 23.
  - Operaciones relativas a regímenes aduaneros del artículo 24.
  - Entregas de bienes destinados a otros Estados miembros (entregas intracomunitarias de bienes, EIB) del artículo 25. Debemos recordar que se incluyen dentro de las EIB exentas las transferencias de bienes comprendidas en el artículo 9.3 de la LIVA, si bien las letras a) a h) de este último precepto recogen un conjunto de operaciones que no se comprenden dentro del con-

cepto de transferencia intracomunitaria. Ahora bien, un recorrido por ellas nos lleva a considerar que la mayoría quedan englobadas en los demás supuestos de operaciones excluidas del régimen, o se trata de operaciones en las que el legislador considera que no existe hecho imponible.

### EJEMPLO 7

Cuando una sociedad mercantil transmite una mercancía con destino a un empresario portugués y la mercancía se transporta al Estado miembro del destinatario, la operación quedará excluida del régimen especial del criterio de caja. Lo mismo sucederá cuando la sociedad remita un bien desde la sede central en el territorio de aplicación del impuesto a un establecimiento permanente que tiene en Francia, para su venta en el mismo.

Como se puede observar se trata de las operaciones consistentes en exportaciones y operaciones asimiladas, así como EIB. No obstante, hay que advertir que el precepto hace alusión a las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos de la ley citados, pero no a las prestaciones de servicios exentas recogidas en ellos y relacionadas con las exportaciones u operaciones asimiladas, lo que desde el punto de vista de la finalidad de la exclusión no parece tener razón de ser.

Por otro lado, la exclusión de estas operaciones resulta lógica, dado que en estas operaciones no hay IVA devengado al estar exentas, pero generan el derecho a deducir. Como se ha indicado, a estas operaciones aplicaremos las reglas del régimen general del IVA. Al no estar comprendidas dentro de esta exclusión las prestaciones de servicios exentas relacionadas con las exportaciones, surge el problema en el caso de que el sujeto pasivo haya optado por aplicar el régimen, al no poderse deducir las cuotas soportadas afectas a estas prestaciones de servicios, en tanto no se abonen las operaciones lo que, como se ha apuntado anteriormente, no resulta lógico.

- d) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), reguladas en los artículos 13, 15, 16 y 26 de la LIVA. En estas operaciones el sujeto pasivo se autorrepercute y se deduce, por lo que resulta lógica su exclusión, dado que en otro caso se produciría un perjuicio financiero importante a los empresarios o profesionales que realizasen este tipo de operaciones. Al igual que se ha recordado al tratar las EIB, aquí se incluirán también las transferencias intracomunitarias de bienes (art. 16.2.º de la LIVA), esto es, la afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o

importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizadas en el territorio de este último Estado miembro.

### EJEMPLO 8

Si un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, con derecho a la deducción de las cuotas soportadas, adquiere de un empresario italiano determinada mercancía, transportándose desde Italia a Teruel (España), esta AIB quedará excluida del régimen especial del criterio de caja. Lo mismo ocurrirá respecto de la mercancía que adquiera el empresario español en Países Bajos, donde se produzca una operación interior sujeta y no exenta, y luego se transporte por el empresario español (transferencia intracomunitaria).

No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo no genere el derecho a la deducción, al quedar excluidas las AIB del régimen de criterio de caja, supondrá que el sujeto pasivo deberá declarar e ingresar el IVA devengado con arreglo al régimen general, sin que puedan retrasarse estos efectos; lo que tiene sentido jurídico y financiero, pues en cualquier caso estos sujetos pasivos siempre debían ingresar en la Hacienda Pública el impuesto devengado por estas operaciones.

### EJEMPLO 9

Si un colegio privado, dedicado a la enseñanza primaria, adquiere mobiliario por importe superior a 10.000 euros de un empresario establecido en Pau (Francia), y se transportan los bienes desde Bélgica a Jaca (Huesca, España), existirá AIB que debe declararla el colegio, presentando una autoliquidación no periódica que generará el correspondiente ingreso a la Hacienda Pública, pero no podrá deducirse cuota alguna, ya que se afectan los bienes a una actividad que no genera el derecho a la deducción, como es la enseñanza.

- e) Operaciones en las que el sujeto pasivo del IVA sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación, en los supuestos del artículo 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º de la LIVA, esto es, todos aquellos supuestos en que resulte de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en operaciones interiores. En este caso, deberemos efectuar la misma advertencia que para el supuesto de las AIB.

Como se ha indicado anteriormente, las reglas de localización relativas a las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales conllevará la exclusión de un buen número de operaciones, dada la localización de las mismas en el territorio de otro Estado miembro, territorio tercero o Estado tercero en donde se encuentre establecido el destinatario; produciéndose la inversión del sujeto pasivo si se localiza en el territorio de otro Estado miembro.

No obstante, debe advertirse que el precepto alude a todos los supuestos en los que se produce la inversión del sujeto pasivo, esto es, tanto que la operación sea realizada por el empresario o profesional acogido al régimen especial del criterio de caja, como que se trate de una operación recibida por él. Ambos tipos de operaciones quedarán excluidas, ya se localicen en el territorio de aplicación del impuesto, o fuera del mismo. Y es que el artículo 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º recoge operaciones en las que la inversión del sujeto pasivo tiene lugar entre empresarios o profesionales establecidos ambos en el territorio de aplicación del impuesto [así, por ejemplo, en los supuestos previstos en los tres guiones del art. 84.Uno.2.º e), relativos a bienes inmuebles, o los de la letra f) relativos a las ejecuciones de obra] como establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y en otro Estado miembro o territorio o Estado tercero.

#### EJEMPLO 10

1. Un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja, dedicado a la ingeniería informática, recibe una prestación de servicios de asesoría informática de un profesional de Dinamarca (no cuenta con establecimiento permanente en España). La operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto por la regla de localización prevista en el artículo 69.Uno.1.º; y el sujeto pasivo por inversión será el empresario español que deberá declarar el IVA devengado y podrá deducirse la cuota correspondiente a esta operación, que quedará excluida del régimen especial del criterio de caja.
2. Un agricultor establecido en Soria transmite un terreno rústico a una sociedad mercantil radicada en la misma localidad, acogida al régimen especial del criterio de caja. Como la adquirente va a afectar la adquisición a una actividad que genera el derecho a deducir (cultivo ecológico de plantas aromáticas) se renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20.º de la LIVA. El sujeto pasivo por inversión es la sociedad mercantil [art. 84.Uno.2.º e) de la LIVA] y la operación quedará excluida del régimen especial del criterio de caja.

- f) Las importaciones de bienes y las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes (previstas en los arts. 18 y 19 de la LIVA). En este caso, y frente a lo seña-

lado para las exportaciones, ahora no se distingue entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, quedando excluidas del régimen especial del criterio de caja unas y otras.

En estas operaciones la repercusión puede efectuarse por la aduana, o bien por el propio empresario que realiza la operación asimilada a la importación. En cualquier caso, salvo que se trate de operaciones exentas (recordemos que en la LIVA se recogen numerosas exenciones en relación con estas operaciones, arts. 27 a 67), si la cuota es repercutida por la aduana, el derecho que tiene el empresario o profesional importador es el de deducir las cuotas soportadas, en la medida en que tenga derecho a ello. En el supuesto de que autoliquide el empresario, se autorrepercute y se deduce.

### EJEMPLO 11

Si un empresario importa mercancía procedente de Chile, con entrada por la aduana de Vigo (España), despachándose a libre práctica, será la aduana quien liquidará el impuesto ingresándose por el importador a la Hacienda Pública, generando el derecho a la deducción, en la medida en que tenga derecho a ello. La operación quedará excluida del régimen especial del criterio de caja.

g) Los siguientes supuestos de autoconsumo:

- Los del artículo 9.1.º de la LIVA, donde se regula tanto el autoconsumo de bienes externo como el interno (por cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional; o la afectación o cambio de afectación de bienes producidos, construidos o adquiridos para su utilización como bienes de inversión).
- Los del artículo 12 de la LIVA, esto es, el autoconsumo externo de servicios.

En todos estos casos de autoconsumo se genera un IVA devengado que el sujeto pasivo debe declarar e ingresar inmediatamente al quedar excluidas las operaciones del régimen especial de caja. Recordemos que el autoconsumo bien puede calificarse como una norma antifraude que permite recuperar las cuotas deducidas o garantizar la deducibilidad de las cuotas soportadas en la proporción en que resultan afectas definitivamente a una actividad, reconociendo la existencia del hecho imponible a fin de proceder a recuperar por la Hacienda Pública esa parte de cuota soportada que se dedujo el sujeto pasivo con carácter previo y que no resulta procedente.

### EJEMPLO 12

1. Un sujeto pasivo que tiene dos sectores diferenciados de la actividad (es abogado en ejercicio por el que se ha acogido al régimen especial del criterio de caja, y tiene unos olivos que cultiva en régimen especial de agricultura, ganadería y pesca) decide transferir un bien desde el sector de la abogacía al de la agricultura (un ordenador). En este caso se produce una operación calificada de autoconsumo interno [art. 9.1.º c) de la LIVA], excluida del régimen especial del criterio de caja.
2. Si un abogado en ejercicio de su actividad, acogido al régimen especial del criterio de caja, presta un servicio de asistencia letrada a un amigo en un proceso judicial civil, estará efectuando una operación de autoconsumo externo de servicios (art. 12 de la LIVA), excluida del régimen especial del criterio de caja.

En ambos casos, los sujetos pasivos deberán declarar la operación e ingresar la cuota devengada en el periodo de liquidación en que se produzca el devengo de acuerdo con las reglas generales del artículo 75 de la LIVA, sin que generen el derecho a deducir las cuotas, dado que en un caso se afecta a un régimen especial que no permite la deducibilidad de las cuotas soportadas y en otro estamos ante una operación de autoconsumo externo.

- h) Operaciones exentas que no generan el derecho a deducir. El precepto no alude a estas operaciones, esencialmente las recogidas en el artículo 20.Uno de la LIVA, pero no cabe duda de que el sujeto pasivo que las realiza no podrá aplicar este régimen especial, por la propia mecánica impositiva inherente a las mismas. Cuando un empresario o profesional realiza exclusivamente operaciones que no generan el derecho a deducir, no repercute cuota alguna y tampoco genera el derecho a deducir, por lo que no presenta declaraciones-liquidaciones periódicas, dado que no hay deuda a ingresar o crédito a favor del sujeto pasivo. Ello supone, indudablemente, que no podrá acogerse a este régimen especial del criterio de caja.

Podría considerarse que debe liquidar determinadas operaciones, así en caso de AIB, o de inversión del sujeto pasivo, pero en general estas operaciones por las que debe liquidar el impuesto (a través de una autoliquidación no periódica en la que realiza el ingreso correspondiente), quedan excluidas también del régimen, tal como se acaba de exponer en este epígrafe.

## 5. CONTENIDO DEL RÉGIMEN

La concreción del contenido del régimen especial exige distinguir entre el sujeto pasivo acogido al mismo y los sujetos pasivos destinatarios de las operaciones realizadas por aquel, dado que se establecen reglas específicas de aplicación tanto para uno como para otros.

## 5.1. SUJETO PASIVO ACOGIDO AL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

Estamos ante un régimen especial que incide tanto sobre las cuotas devengadas, como sobre las soportadas de los sujetos pasivos acogidos al mismo, de forma que distinguiremos ambos aspectos, además de delimitar las obligaciones formales específicas que corresponden a estos sujetos pasivos.

### 5.1.1. Devengo en las operaciones a las que sea de aplicación el régimen

Se establece una regla específica de devengo de las operaciones con una limitación efectiva o umbral temporal más allá del cual no podrá trasladarse el devengo. Así, en las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja, el devengo se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. De esta forma, frente a la regla general del devengo del artículo 75.Uno y Dos de la LIVA (se devengará el impuesto en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente, y en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas), en las operaciones acogidas al régimen especial el momento del devengo se retrasa en relación con la regla general anterior cuando el abono de la operación se produce con posterioridad al momento en que se efectúa la entrega del bien o se presta el servicio. Ni que decir tiene que, como se ha indicado, en el caso de que se produzca el pago anticipado de la operación o este tenga lugar en el momento en que se realiza la entrega del bien o la prestación del servicio, la regla específica de devengo de este régimen especial será coincidente con las generales previstas en el artículo 75.Uno.1.º y 2.º, párrafo primero, y Dos de la LIVA.

Lo correcto, como hace el legislador comunitario, hubiera sido distinguir entre devengo y exigibilidad. Ambos momentos son coincidentes cuando aplicamos la regla general (art. 63 de la Directiva 2006/112/CE), pero pueden disociarse cuando estamos ante reglas especiales, como es el caso de los pagos anticipados (arts. 65 de la Directiva y 75.Dos de la LIVA). Esto es lo que sucede también en las operaciones acogidas al régimen especial, si bien, como nuestro legislador nacional no distingue ambos aspectos (devengo y exigibilidad), señala que en todo caso estamos ante el devengo de la operación, lo que ha llevado en ocasiones al planteamiento de controversias significativas en este ámbito (es el caso de las permutas de bienes presentes por bienes futuros).

Establecida esta regla, sin embargo, el legislador nacional establece una cautela o límite temporal más allá del cual no puede trasladarse el devengo de la operación. Así, si el cobro no se ha producido, el devengo tendrá lugar el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado efectivamente la operación; medida temporal con una clara vocación previsor del fraude fiscal, aun cuando, como se expondrá a continuación, no tiene lógica en el supuesto de que se superen los plazos para modificar las bases imponibles.

### EJEMPLO 13

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja efectúa dos entregas de bienes a destinatarios empresarios o profesionales. Los bienes se ponen a disposición de los compradores, uno el 15 de enero de 20X1 y otro el 30 de marzo del mismo año. Se conoce que el destinatario de la primera entrega ha abonado la operación el 30 de julio de 20X1, mientras que el segundo no la abona ni durante el 20X1 ni tampoco durante el 20X2.

Si bien la puesta a disposición de los bienes tiene lugar el 15 de enero y el 30 de marzo de 20X1, el devengo de las operaciones tiene lugar el 30 de julio de 20X1 por la primera entrega, debiendo el sujeto pasivo declarar la operación en la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre de este ejercicio; mientras que el devengo de la segunda tendrá lugar el 31 de diciembre de 20X2, debiendo declararse en la autoliquidación del cuarto trimestre de ese año, a presentar en el mes de enero de 20X3.

Una primera apreciación nos lleva a considerar que esta regla de devengo en el momento del cobro se aplicará cualquiera que sea la condición del destinatario, empresario o profesional, o consumidor final.

En segundo lugar, debemos plantearnos cuál es el momento del cobro total o parcial del precio de la operación. Hubiera sido deseable que el legislador se hubiese pronunciado, cuando menos a un nivel general. Si bien cuando el abono se produce en efectivo o mediante transferencia las fechas de pago y cobro pueden determinarse sin dificultad, no lo es tanto en otros supuestos, por lo que habrá que esperar a la interpretación que realicen los órganos encargados de fijar la doctrina administrativa o los órganos revisores. Es el caso, por ejemplo, de las contraprestaciones no monetarias o no dinerarias, pagos a través de internet, tarjetas de crédito, etc.

### EJEMPLO 14

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial presta dos servicios de asesoría jurídica, uno a un empresario acogido al régimen general del IVA, y otro a una persona física no empresario o profesional. Ambos servicios se prestan el 1 de abril de 20X1 y se cobran, el primero, el 1 de agosto y, el segundo, el 1 de octubre de 20X1.

El devengo de ambas operaciones se producirá el 1 de agosto y el 1 de octubre, declarándose en las autoliquidaciones correspondientes al tercer y cuarto trimestre respectivamente.



Al margen de la compatibilidad con la norma comunitaria, que se examina a continuación, también debemos preguntarnos si el sujeto pasivo acogido al régimen especial puede aplicar las modificaciones de la base imponible por concurso de acreedores y, sobre todo, por créditos incobrables; puesto que, de ser así, esta limitación temporal deja de tener sentido en numerosas ocasiones, salvo que entre las partes se haya pactado (expresa o tácitamente) un plazo de pago superior a los seis meses. Esto es, si no se han establecido cláusulas contractuales sobre el diferimiento del pago de las operaciones, una vez transcurrido el plazo de seis meses, el sujeto pasivo acogido al régimen podrá efectuar la modificación de la base imponible. Se indica el plazo de seis meses, previsto en el artículo 80.Cuatro.A), 1.ª), párrafo 3.º de la LIVA, por cuanto todos los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial pueden modificar las bases imponibles de sus operaciones por créditos incobrables una vez transcurrido dicho plazo, al ser empresas cuyo volumen de operaciones es inferior al que señala dicho precepto (6.010.121,04 euros).

Las reglas por las que se regula el contenido de este régimen no recogen especialidad alguna en relación con la posibilidad de modificar la base imponible, por lo que debemos cuestionarnos si resulta aplicable esta opción que el legislador ha establecido para los sujetos pasivos del impuesto. Una primera interpretación literal del artículo 163 terdecies puede llevar a una respuesta negativa, tanto para el caso del concurso, como del crédito incobrable. Si no se ha producido el devengo de la operación no puede procederse a modificar la base imponible. Nuevamente la falta de distinción entre devengo y exigibilidad nos lleva a una conclusión que puede conducir a resultados muy adversos para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial. Así, de concurrir la circunstancia del concurso del destinatario, en tanto no se ha producido el devengo, obligaría a acudir al concurso al sujeto pasivo acreedor por la totalidad de su crédito, IVA incluido, al no poder modificar la base imponible de la operación. Otro tanto ocurriría en el caso de crédito incobrable: podría ejercitar las acciones civiles en reclamación de cantidad o el requerimiento notarial de cobro, pero en tanto este no se ha producido no podría modificar la base imponible. Estas consideraciones nos llevan a un resultado absurdo que esperemos sea solucionado por vía interpretativa de los órganos administrativos competentes, pero puede ocasionar una conflictividad cuantitativa y cualitativamente importante, salvo que dichos órganos se inclinen por impedir la aplicación de estas causas de modificación a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial.

Sin embargo, desde el punto de vista de los principios inspiradores del sistema común del IVA, esencialmente los de neutralidad y proporcionalidad, además del de seguridad jurídica, la respuesta debería ser afirmativa en relación con la modificación de la base imponible prevista en el artículo 80, tanto en su apartado tres como en el cuarto, esto es, tanto en el caso de concurso del destinatario, como en el del crédito incobrable. Si a ello añadimos que, de acuerdo con la norma comunitaria, lo que se retrasa no es el devengo del impuesto, sino su exigibilidad (permitida por el legislador comunitario incluso en el caso de que el pago se aplase, como ocurre en este régimen especial), nos daremos cuenta de que el hecho imponible se produce con la puesta a disposición del bien o con la realización de la prestación del servicio (esto es, siguiendo las reglas generales del devengo), pero la exigibilidad se difiere a un momento posterior. No obstante, el problema vendrá concretado en la instrumentación de estas opciones.

Finalmente, debe advertirse que, como obligación formal, se impone al sujeto pasivo la carga de acreditar el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación. La cuestión

que plantea esta carga es qué sucede si el sujeto pasivo no acredita el momento del cobro. Dada la dicción del precepto, no puede interpretarse de otra forma que no sea la de que el devengo se producirá el 31 de diciembre del año posterior a aquel en que se haya realizado la operación. El legislador no ha previsto una regla que permita, en este supuesto de no acreditación, que el devengo se entienda realizado cuando se produce el hecho imponible de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA, obligando al sujeto pasivo a presentar una declaración-liquidación complementaria del periodo en que se produjo el devengo conforme a estas reglas.

### 5.1.2. Compatibilidad de esta regla de devengo con la normativa comunitaria

La posibilidad de que los Estados miembros que se acojan a la posibilidad de retrasar el devengo conforme a la regla del artículo 66 b) de la Directiva (que es el supuesto acogido por nuestro legislador nacional) puedan retrasar el momento del devengo en una fecha tope si no se ha producido el cobro (en nuestro caso el 31 de diciembre del ejercicio siguiente), ha sido examinada por el TJUE en la Sentencia de 16 de mayo de 2013, asunto C-169/12 (NFJ050712), TNT Express Worldwide (Poland).

De esta resolución pueden extraerse las siguientes consideraciones que afectan a la interpretación de nuestro régimen especial del criterio de caja:

- El IVA es exigible, en principio, desde el mismo momento en que se produce su devengo, y es principio fundamental de la Directiva que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en la fecha en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.
- Si bien el artículo 66 de la Directiva autoriza a los Estados miembros a disponer que el IVA sea exigible después de que se produzca el devengo en uno de los tres momentos que cita, ello no es más que una excepción a la regla general anterior que, por ello, debe ser objeto de interpretación estricta (por analogía, Sentencia de 7 de marzo de 2013, asunto C-19/12, Efir, apdo. 31). Aun cuando el legislador comunitario ha ampliado el ámbito de las excepciones permitiendo dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación [Sentencia de 26 de octubre de 1995, asunto C-144/94 (NFJ052527), Italitica, apdo. 15], ello no permite 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.
- Cuando un Estado miembro hace uso de la excepción contemplada en el artículo 66, letra a) de la Directiva, es decir, que hace el impuesto exigible a más tardar en el momento de extenderse la factura o el documento que la sustituya, dispone de la facultad prevista en el artículo 66, letra c), consistente en disponer que el IVA se haga exigible en los casos de falta de entrega o de entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo (Sentencia de 26 de octubre de 1995, citada antes, apdo. 22).
- El legislador comunitario no ha previsto que un Estado miembro que escoge la opción establecida en el artículo 66, letra b), esté facultado para establecer el plazo

en el que el impuesto se hace exigible (considera el TJUE, reiterando lo señalado en la Sentencia de 26 de octubre de 1995, apdo. 23, que cuando un Estado miembro hace uso de recoger esta regla es porque ello es consecuencia, presumiblemente, del hecho de que el legislador comunitario 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).

- El supuesto en que la deuda tributaria nace, como plazo máximo, a una fecha posterior a aquella en que se ha realizado la operación, en caso de que el cobro del precio no haya tenido lugar antes de esa fecha (en el caso de Polonia examinado por el TJUE para determinadas prestaciones de servicios de transporte y expedición se había fijado en la fecha de cobro o como máximo a los treinta días contados desde la fecha de prestación de los servicios), no es conforme con la Directiva, ya que tal formulación conduciría a añadir al tenor del artículo 66, letra b) un plazo con cuyo transcurso el impuesto se haría exigible.
- Finalmente, el TJUE, en relación con el artículo 167 bis (deducciones) no lo analiza, señalando exclusivamente que el precepto se introdujo con objeto de permitir a los Estados miembros establecer una excepción respecto a la fecha en que puede ejercitarse el derecho a deducir por parte de los sujetos pasivos que declaran el IVA con arreglo a un régimen optativo de contabilidad de caja, destinado a simplificar el pago del impuesto a las pequeñas empresas; esto es, dicho precepto afecta a la determinación del momento en que el adquirente puede hacer uso de su derecho a deducir el IVA soportado (de manera más o menos explícita está reconociendo que no puede extenderse este efecto a sujetos distintos a los acogidos al sistema de contabilidad de caja).

En definitiva, los posibles desajustes de la norma española con la Directiva comunitaria pueden producirse esencialmente, tanto desde el punto de vista de la fecha límite para declarar el IVA devengado (31 de diciembre del ejercicio inmediato siguiente) y, por tanto, también de su derecho a deducir, como desde el punto de vista de los destinatarios de las operaciones no acogidos al régimen especial y el retraso del nacimiento de su derecho a deducir (que se analizará posteriormente). En relación con el primero de los extremos, el TJUE se ha pronunciado de manera clara en el sentido de considerar que el Estado miembro que acoge el supuesto previsto en la letra b) del artículo 66 de la Directiva no está facultado para establecer el plazo en el que el impuesto se hace exigible, lo que impide considerar que el devengo se produce en una fecha distinta a la del cobro de la operación por el sujeto pasivo; al margen de posibles situaciones de fraude fiscal, para las que tanto la normativa aplicable como la jurisprudencia comunitaria permiten a los órganos administrativos adoptar las decisiones que aseguren la tributación correcta de las operaciones sujetas al impuesto.

### 5.1.3. Repercusión del impuesto en las operaciones acogidas al régimen

Siguiendo las reglas generales del impuesto (art. 88.Dos de la LIVA), el legislador, al regular el régimen del criterio de caja, nos recuerda que la repercusión deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

No obstante, como especialidad, dispone la norma para este régimen especial que se entenderá producida la repercusión en el momento del devengo de la operación, determinado conforme a las reglas de devengo fijadas anteriormente.

Si bien se realiza la repercusión en el documento adecuado, la factura (que debe expedirse en los plazos generales establecidos por el Reglamento de Facturación), se produce una divergencia entre esta y el momento en que se entiende producida la repercusión, al retrasarse también, al igual que el devengo, el momento en que se entiende producida la repercusión. Esto origina, como a continuación se examinará, que el destinatario empresario o profesional de las operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen vea retrasado el momento en que puede efectuar la deducción del impuesto soportado, aun cuando este destinatario no haya optado por la aplicación del régimen.

Como se expondrá en el apartado relativo a obligaciones formales, supone que el sujeto pasivo debe aplicar las reglas generales sobre facturación, pero se difiere la repercusión contenida en la factura hasta el momento del cobro de la operación.

#### EJEMPLO 15

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja realiza una prestación de servicios que concluye el 2 de marzo de 20X1, percibiendo el importe total de la operación del destinatario empresario o profesional el 1 de septiembre de 20X1.

En esta operación el devengo se produce el 1 de septiembre. La factura debe ser emitida por el prestador hasta el 15 de abril de 20X1, indicando en la misma la mención «régimen especial del criterio de caja», y conteniendo la misma el resto de los requisitos fijados en el artículo 6 del Reglamento de Facturación (en su caso los del art. 7), entre los que se encuentran la base imponible, el tipo y la cuota. Finalmente, aunque la repercusión se ha hecho constar en factura, se entiende producida el 1 de septiembre de 20X1, momento en que el destinatario empresario o profesional abona la operación.

A la hora de determinar el plazo para interponer reclamación económico-administrativa, deberemos tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 227.4 de la LGT, son susceptibles de impugnación tanto las actuaciones u omisiones relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente, como las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales. Cuando en el artículo 235.1 de la LGT se concreta el plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa se distingue también en función de ambas hipótesis; y así en el primer caso el plazo se computará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la realización u omisión de la repercusión motivo de la reclamación; mientras que en el segundo el plazo empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación. El problema

surge en relación con la repercusión pues ahora la norma expresamente dispone que se entenderá producida la repercusión con el devengo, esto es, con el cobro total o parcial de la operación, lo que puede suceder mucho más tarde que la expedición de la factura. Si bien en la Ley General Tributaria (LGT) se establece que el plazo comenzará cuando se tenga constancia de la repercusión, ¿si esta no se ha producido todavía, puede considerarse que es suficiente la «constancia» en una factura para interponer reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión cuya eficacia se retrasa al momento del devengo, que se produce en un momento posterior? Debemos esperar a la interpretación que efectúen los órganos administrativos y la jurisprudencia, pero los términos en que se encuentran redactados los preceptos de la LGT pueden llevar a considerar que al existir «constancia» en la factura, ello es suficiente para estimar que comienza el plazo para interponer reclamación económico-administrativa desde la fecha de recepción de la factura.

#### 5.1.4. Ejercicio del derecho a deducir

En los preceptos reguladores del régimen especial el punto de partida es la aplicación de las reglas contenidas en el Título VIII de la LIVA, con las especialidades que se contienen en estos preceptos. Esto es, en ausencia de regla especial recogida expresamente para este régimen en los preceptos que lo regulan, aplicaremos las contenidas en el Título VIII de la LIVA.

Las especialidades que caracterizan a este régimen del criterio de caja, en relación con el ejercicio del derecho a deducir por parte del sujeto pasivo acogido al mismo, frente a las reglas generales del Título VIII, son las siguientes:

##### A) Nacimiento del derecho a deducir

De acuerdo con la posibilidad otorgada por el legislador comunitario en el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE (es un régimen optativo y no automático o imperativo), el legislador nacional ha ejercitado esta atribución para establecer que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, con independencia del momento en que efectúe las operaciones sujetas al impuesto por las que se devenga el impuesto. En este caso no se altera regla alguna en relación con el momento en que se produce el devengo de la operación efectuada por el proveedor del bien o el prestador del servicio, sino con el nacimiento del derecho a deducir por parte del destinatario acogido al régimen especial.

#### **EJEMPLO 16**

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere de un proveedor una maquinaria el 1 de junio de 20X1, abonándose la misma el 3 de septiembre siguiente.

.../...

.../...

Dicha maquinaria es vendida a otro empresario el 1 de diciembre de 20X1 y la contraprestación se percibe el 1 de marzo de 20X2.

El sujeto pasivo acogido al régimen especial podrá deducir la cuota soportada por la adquisición del bien en la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre de 20X1, mientras que el IVA devengado por la venta se declarará en la autoliquidación del primer trimestre de 20X2, a pesar de que la entrega tiene lugar en el cuarto trimestre de 20X1.

Al igual que para las cuotas devengadas, se establece un límite temporal al que podrá trasladarse como máximo el nacimiento de este derecho a la deducción: si el pago no se ha producido, el nacimiento del derecho a la deducción se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

El legislador nos recuerda dos cuestiones importantes:

- La regla anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible, llevado a cabo por el proveedor del bien o por el prestador del servicio. Si está acogido al régimen general del impuesto o a alguno de los regímenes especiales del impuesto, distinto del que ahora examinamos, el devengo tendrá lugar de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA (si se trata de una operación interior, o 76 y 77 si nos encontramos ante una adquisición intracomunitaria o ante una importación de un bien). El nacimiento del derecho a la deducción en este régimen difiere notablemente del momento que, para el régimen general, establece el artículo 99 de la LIVA, que no es otro que el momento del devengo, esto es, cuando se produce el hecho imponible por parte del proveedor del bien o del prestador del servicio. Ni que decir tiene que, en el supuesto de que tanto el proveedor del bien o el prestador del servicio, como el destinatario, estén acogidos al régimen especial del criterio de caja, el momento del devengo y el del nacimiento del derecho a la deducción volverán a ser coincidentes, dado que para ambos sujetos pasivos la fecha en que se producen ambas circunstancias viene determinada por el mismo parámetro, el cobro o pago de la operación.

### EJEMPLO 17

1. Un proveedor, acogido al régimen general del IVA, suministra mercancía el día 30 de marzo de 20X1 a un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja,

.../...

.../...

abonándose la operación el 1 de julio siguiente La factura es emitida por el proveedor el 15 de abril de 20X1. El proveedor deberá declarar el impuesto devengado en la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre o al mes de marzo, en función del periodo trimestral o mensual en que presenta sus autoliquidaciones periódicas. Por su parte, para el destinatario el nacimiento del derecho a deducir surge el 1 de julio, por lo que podrá ejercitar este derecho a partir de la declaración-liquidación del tercer trimestre o del mes de julio, en el plazo de los cuatro años siguientes a computar desde aquella fecha.

2. Un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja presta un servicio el día 30 de junio de 20X1 a otro sujeto pasivo acogido al mismo régimen. El abono de la operación se realiza el 30 de septiembre. Ambos empresarios declararán la operación en el tercer trimestre o en el mes de septiembre, en función de la obligación periódica que tengan de presentar autoliquidación trimestral o mensual. Lo importante, frente al supuesto anterior, es que no hay divergencia temporal entre la declaración de la operación por uno y por otro.

- A los efectos anteriores, se impone al sujeto pasivo la carga de acreditar el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación; debiendo reiterarse las consideraciones que sobre este punto ya se han efectuado en relación con el devengo y repercusión del impuesto.

Varias son las puntualizaciones a realizar en relación con este momento que ahora nos ocupa. En este caso, frente a lo que veremos al examinar las consecuencias para el destinatario no acogido al régimen, en principio parece no existir quebrantamiento del principio de neutralidad impositiva, dado que el devengo de sus operaciones también se retrasa al momento del cobro o al 31 de diciembre del ejercicio inmediato siguiente.

No obstante lo anterior, cabe apuntar dos precisiones. Así, mientras que en el sujeto pasivo acogido al régimen se retrasa el nacimiento del derecho a deducir, los proveedores no acogidos al régimen de los bienes y servicios adquiridos por aquel sujeto pasivo deberán repercutir, declarar e ingresar en la Hacienda Pública el IVA devengado en estas operaciones, a diferencia de lo que respecto al IVA soportado deducible ocurrirá con los clientes de los sujetos pasivos acogidos al régimen. De esta forma, resulta curioso que la aplicación del criterio de caja por un sujeto pasivo suponga que sus destinatarios vean retrasado el momento del nacimiento del derecho a deducir, pero no se retrase el momento en que sus proveedores deban declarar e ingresar el IVA devengado, con un claro beneficio de caja presupuestaria para la Hacienda Pública. Esto es, el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios, si no está acogido al régimen especial, deberá declarar e ingresar las cuotas devengadas en la declaración-liquidación en que se produzca el devengo, mientras que el destinatario acogido al régimen especial no podrá considerar que nace el derecho a la deducción y, por tanto, puede comenzar a ejercitar este derecho, hasta tanto no abone total o parcialmente los bienes o servicios recibidos.

### EJEMPLO 18

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere una mercancía a un proveedor el 1 de marzo de 20X1, abonándose la misma el 3 de mayo siguiente. Es vendida a otro empresario sujeto pasivo del impuesto el 30 de abril, pagándose por el destinatario el 30 de octubre. Todos ellos presentan declaraciones-liquidaciones trimestrales.

En este caso, el primer proveedor deberá declarar en la autoliquidación del primer trimestre el IVA devengado por la venta; el intermediario, acogido al régimen especial, podrá deducirse el impuesto soportado en la declaración-liquidación del segundo trimestre, declarando el IVA devengado en la autoliquidación del último trimestre del ejercicio; y el destinatario final de la mercancía podrá deducirse la cuota soportada también en la última declaración-liquidación trimestral del ejercicio.

La segunda de las precisiones va a exigir de la interpretación administrativa, dados los términos en los que está redactada la norma. La regla que estamos examinando se refiere al nacimiento del derecho a deducir «las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial». La cuestión no es otra que la de concretar a qué cuotas se refiere, ¿a todas las afectas a su actividad económica?, ¿exclusivamente a las que están afectas a las operaciones acogidas al régimen especial? y, de dar una respuesta afirmativa a esta duda, ¿qué sucede con las cuotas soportadas afectas conjuntamente a operaciones incluidas en el régimen y otras excluidas?

De estimar que la regla especial se aplica a todas las cuotas soportadas afectas a la actividad económica del sujeto pasivo, el perjuicio financiero y el deterioro del principio de neutralidad serían notables. Hay numerosas operaciones que quedan excluidas del régimen especial, como se han apuntado anteriormente, quedando inmersas dentro del régimen general del impuesto, por lo que será lógico considerar que a estas operaciones les resultará de aplicación las normas reguladoras del régimen general, tanto en lo que se refiere al IVA devengado, como al IVA soportado deducible. Así, en el caso de una AIB, operación excluida del régimen, el sujeto pasivo debe declarar el IVA devengado en la autoliquidación del periodo en que se produce el devengo de la operación, de acuerdo con la regla general prevista en el artículo 76 de la LIVA. Si consideramos que la cuota soportada no puede deducirla en tanto no abone la contraprestación de esa adquisición, se estaría produciendo un grave quebranto del principio de neutralidad impositiva, a la par que un grave perjuicio financiero para el empresario o profesional.

Por ello, es de considerar que la regla de deducibilidad siguiendo el criterio de caja, no debería aplicarse respecto de todas las operaciones excluidas del régimen especial. No obstante, la distinta naturaleza de estas operaciones, así como la tributación de las mismas y la finalidad por la que el legislador comunitario crea la singular tributación de estas operaciones, podría llevar a considerar que lo que se acaba de apuntar se aplique exclusivamente respecto de aquellas



en las que tiene lugar la inversión del sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto (quedando así excluidas por ejemplo las operaciones de autoconsumo, o cuando el lugar de realización se sitúe fuera del territorio de aplicación del impuesto). Esta posible interpretación, sin embargo, exigiría delimitar individualizadamente cada una de las operaciones excluidas para concretar su finalidad, siendo también contraria a la regulación de los regímenes especiales. El artículo 93.Tres de la LIVA establece que el ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos y, por tanto, como conocemos en la práctica, los sujetos pasivos que aplican el régimen general del impuesto para unas operaciones o sectores o actividades y un régimen especial para otras, diferencian el tratamiento del IVA soportado deducible en uno y otro régimen; lo que debería resultar también de aplicación cuando el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja realiza operaciones acogidas al régimen general, cuyas cuotas deberían someterse a las reglas previstas en el Título VIII y no a las del régimen especial.

Ahora bien, no acaba ahí el problema, puesto que en caso de diferenciar entre régimen general y especial, queda por determinar qué ocurre con las cuotas soportadas afectas a uno y otro régimen (es el caso de los gastos generales de la empresa), puesto que la norma no prevé regla alguna, y este régimen especial no constituye un sector diferenciado por ley, además de que no puede aplicarse regla de prorrata alguna, dado que nos encontraremos habitualmente con que todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo generan el derecho a la deducción (así, un sujeto pasivo que presta servicios de asesoría fiscal, por los que genera el derecho a deducir el impuesto, a empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y fuera del mismo, las cuotas que soporta las afectará de forma habitual y conjunta a unas u otras operaciones).

Esperemos pues que la interpretación a realizar por los órganos administrativos en relación con esta materia sea la más ecuánime, de acuerdo con los principios de neutralidad y de proporcionalidad, para los empresarios acogidos a este régimen especial.

Finalmente, debe advertirse que el nacimiento del derecho a deducir no surge, como en el régimen general, por la totalidad de la cuota soportada, sino que nace en función del importe del precio efectivamente satisfecho.

### EJEMPLO 19

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial es destinatario de un servicio de asesoría que queda afectado íntegramente a las operaciones incluidas en el mismo, recibéndolo el 2 de febrero de 20X1. La operación es abonada parcialmente el 2 de febrero, y el resto se paga en diez mensualidades el último día de los diez meses siguientes.

.../...

.../...

En este caso, el nacimiento del derecho a deducir nace: por la parte abonada el 2 de febrero, en dicha fecha; y por décimas partes, el último día de cada uno de los diez meses siguientes (desde marzo a diciembre inclusive), por lo que irá deduciendo la cuota soportada en esta operación en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los cuatro trimestres del año. Por su parte el proveedor deberá declarar el IVA devengado en la declaración-liquidación correspondiente al periodo (2 de febrero) en que se realiza el hecho imponible.

En el supuesto de pago total de la operación no existe controversia alguna; pero si el pago es parcial, el nacimiento del derecho a deducir es también parcial, por la parte del precio de la operación que se ha efectuado. Es aquí donde surgen las controversias. Como el legislador al regular esta cuestión alude al «precio», hemos de entender que por tal se considera el importe de la operación impuesto incluido. Ahora bien, dentro del precio de la operación se incluyen las partidas que componen la base imponible y la cuota repercutida, pero también pueden existir otras partidas que no se incluyen en la base imponible y que, sin embargo, son parte de la operación y, por tanto, del precio de la misma. Es el caso de los intereses de demora que, de acuerdo con el artículo 78.Dos.1.º de la LIVA no se incluyen en la base imponible, o las partidas enumeradas en el apartado tercero del mismo precepto. ¿Cómo se determina en caso de pago parcial, que parte del mismo se afecta a las partidas que se incluyen en la base imponible, y que parte a las excluidas? De otra parte, ¿el precio lleva el impuesto incluido? Hubiera sido deseable que por parte del legislador se hubieran efectuado las precisiones oportunas en orden a dar seguridad jurídica y solución a las cuestiones planteadas. Si bien es lógico considerar que la parte del precio abonado lleva incluido IVA (similar a la regla establecida en el art. 80.Cinco.4.º de la LIVA al tratar la modificación de la base imponible por concurso y por crédito incobrable), es más difícil considerar que en el caso de existir partidas excluidas de la base imponible debe efectuarse un prorrateo en relación con el pago efectuado, dado que la naturaleza de alguna de estas partidas puede llevar a otras conclusiones, como es el caso de los suplidos o de las indemnizaciones por daños y perjuicios.

## B) Ejercicio del derecho a deducir

Una vez determinado el momento en que nace el derecho a deducir, el legislador reitera para este régimen especial la regla que sobre el plazo en que puede ejercitarse este derecho se contiene en el artículo 99 de la LIVA. De esta forma, solo podrá ejercitarse el derecho a la deducción en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (aquel en que se produzca el devengo, coincidente con el momento del pago total o parcial de la operación) o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

### EJEMPLO 20

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere un ordenador para su actividad económica el 1 de marzo de 20X1, abonándolo el 2 de julio del mismo año.

El nacimiento del derecho a deducir la cuota soportada por la adquisición del ordenador surge el 2 de julio, por lo que podrá deducir el impuesto en la autoliquidación correspondiente al tercer trimestre de 20X1 o en los periodos siguientes, hasta el tercer trimestre del año 20X5 (puede ejercitar el derecho a la deducción en cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a deducir).

## C) Caducidad

Al igual que en relación con el elemento temporal anterior, el legislador recoge la misma previsión que en el régimen general de deducciones. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la regla anterior (cuatro años desde el nacimiento del derecho).

### EJEMPLO 21

Si un proveedor sujeto pasivo del impuesto, acogido al régimen general, entrega un bien a un empresario acogido al régimen especial del criterio de caja el 2 de enero de 20X1, deberá declarar el IVA devengado de esta operación en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se incluye esta operación, esto es, en la del mes de enero si presenta las autoliquidaciones mensuales, o en la del primer trimestre si lo hace trimestralmente.

Para el empresario destinatario, el nacimiento del derecho a deducir nacerá cuando abone efectivamente el precio de la operación al proveedor, total o parcialmente. En el caso de hacerlo antes del 31 de diciembre de 20X2, nacerá en este momento el derecho a la deducción y podrá ejercitarlo en las declaraciones-liquidaciones a presentar a partir de este momento y durante un plazo de cuatro años. En el caso de no hacerlo a 31 de diciembre de 20X2 (casi dos años después de producirse el devengo de la operación), el derecho a la deducción nacerá en esa fecha, por lo que podrá ejercitar el derecho en la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre o al mes de diciembre (en función del periodo en que debe presentar sus autoliquidaciones) a presentar hasta el 30 de enero siguiente (cuando ya han transcurrido los dos años), y podrá ejercitar el derecho a la deducción también en las siguientes declaraciones, hasta la que debe presentar en el último periodo trimestral o mensual del año 20X6.

### 5.1.5. Modificación de la base imponible por el proveedor por causa de declarar el crédito incobrable

Debe advertirse que cuanto se ha expuesto puede ser objeto de una variación importante que sucederá con asiduidad en caso de impago de las operaciones. No es otra que la prevista en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, esto es, la declaración de crédito incobrable por parte del proveedor del bien o del prestador del servicio acogido al régimen general (de estar acogido también al régimen especial, ya se han puesto de manifiesto anteriormente las consecuencias en relación con esta cuestión) que realiza la operación cuyo destinatario es el sujeto pasivo acogido al régimen especial.

La consideración de crédito incobrable se produce por el transcurso de seis o doce meses (en función del volumen de operaciones del sujeto pasivo que realiza la operación), lo que conllevará que en numerosas ocasiones se rectifique la base imponible antes de que llegue el 31 de diciembre del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se ha producido la operación.

El legislador ha previsto en este caso que esta modificación determinará, para el sujeto pasivo deudor acogido al régimen especial del criterio de caja, el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, correspondiente a las operaciones modificadas y que estuviesen aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible (apartado segundo del art. 163 quinquiesdecies).

La cuestión que se plantea el legislador en esta ocasión viene determinada una vez más por la trascendencia en la diferenciación entre devengo (momento en que se produce el hecho imponible) y exigibilidad del impuesto. De considerar las normas del régimen especial nunca podría aplicarse esta causa de modificación de la base imponible, dado que el devengo tiene lugar con el pago, y de lo que tratamos ahora es de la declaración de crédito incobrable por causa de impago de la operación por parte del sujeto pasivo acogido al régimen especial. Por ello, hubiera sido más correcto precisar que se trata de cuotas respecto de las que aún no ha nacido el derecho a la deducción, puesto que si ya ha surgido este derecho (ya se ha abonado la operación) no existe especialidad alguna en relación con el régimen general del impuesto, al margen de lo que se acaba de exponer. Se pone de manifiesto por cuanto el legislador precisa que esta especialidad se aplica a cuotas que estén pendientes de deducción, término que lleva a equívocos, puesto que puede considerarse que ya ha nacido el derecho a la deducción, lo que no es correcto, dado que el nacimiento del derecho a la deducción en este régimen especial impide la modificación de la base imponible por la causa que examinamos, dado que se ha percibido el precio, o cuando menos, por la parte que se ha percibido.

Con la regla prevista ahora por el legislador, el sujeto pasivo deudor puede ejercitar de forma inmediata a recibir la factura rectificativa por la causa prevista en el artículo 80.Cuatro el derecho a la deducción, puesto que nace ese derecho con la modificación de la base imponible operada por el proveedor. Indudablemente, si se ha abonado parcialmente la operación (habrá surgido ya

el nacimiento del derecho a la deducción por esta parte), la modificación podrá efectuarse por la parte no abonada (respecto de la que no habrá nacido el derecho a la deducción).

Si bien podría haberse optado por impedir el nacimiento del derecho a la deducción, la técnica legislativa utilizada parece más correcta en principio, dado que no puede modificarse una cuota cuyo derecho a la deducción no ha nacido todavía. Además, estando ante una modificación cuyos efectos operan entre las partes también, debe eliminarse toda posibilidad de ejercitar acciones entre partes por esta causa.

Varias son también las precisiones a realizar en relación con esta causa de modificación de la base imponible efectuada por el proveedor del bien o el prestador del servicio que, de acuerdo con las reglas generales del impuesto, lleva consigo de manera automática la modificación de las cuotas soportadas deducibles por destinatario. En primer lugar, si bien esta causa de modificación determina el nacimiento del derecho a deducir por el destinatario acogido al régimen especial, nada se dice sobre la fecha concreta en que surge este derecho: ¿la fecha de emisión de la factura rectificativa?, ¿aquella en que se recibe por el destinatario? La factura rectificativa debe emitirse por el proveedor del bien o el prestador del servicio cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 80.Cuatro y Cinco de la LIVA y 24 del RIVA, y expedirse siguiendo los dictados del artículo 15 en cuanto a su contenido y en el plazo previsto en el artículo 11, ambos del Reglamento de Facturación. Debe entenderse que en tanto no se reciba el documento que justifica la rectificación (factura rectificativa) el destinatario no puede realizar trámite alguno, por lo que deberemos considerar la fecha de recepción como la del nacimiento del derecho a la deducción (otra solución conllevaría en muchos casos la obligación de presentar declaraciones complementarias, con las consecuencias financieras que ello supone).

Por otro lado, al no especificar el precepto otra cosa, deberemos aplicar a lo no previsto para el régimen las reglas generales del impuesto, esto es, surge en ese momento el nacimiento del derecho a la deducción y el destinatario deberá proceder a rectificar en la forma prevista en el artículo 114 de la LIVA. Para ello, indudablemente, primero deberá deducir las cuotas, dado que si no ejercita este derecho a la deducción no podría ejercitarse rectificación alguna, salvo que consideremos que en todo caso debe modificar a la baja las cuotas soportadas porque ha nacido el derecho, aunque no hubiera ejercitado el mismo, lo que no se ajusta al principio de neutralidad. Por ello, hubiera sido deseable un precepto más claro en este sentido, dado que si bien nace el derecho a deducir, la rectificación de estas cuotas debe implicar que primero se ha ejercitado el derecho (no en vano la LIVA trata de la «rectificación de deducciones», esto es, de cuotas respecto de las que el sujeto pasivo ha ejercitado ya el derecho a la deducción).

Por tanto, con esta regla, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir y debe ejercitar el mismo, para proceder inmediatamente a su modificación, todo ello, en la misma declaración-liquidación: deduce la cuota soportada y la minoradora por el mismo importe.

Debe advertirse que el nuevo modelo 303 incluye casillas adicionales que permiten declarar de forma desglosada las operaciones de modificación de bases imponibles, con lo que se logra suministrar una mayor información a la Administración tributaria.

### EJEMPLO 22

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial recibe una prestación de servicios el 2 de enero de 20X1. Ante el impago de la operación, con fecha 1 de septiembre de 20X1 el prestador del servicio (empresa de reducida dimensión), tras el cumplimiento de los requisitos exigidos legal y reglamentariamente, modifica la base imponible de la operación, remitiendo con fecha 5 de septiembre factura rectificativa electrónica al destinatario.

En esta operación, el prestador del servicio habrá declarado el IVA devengado en la auto-liquidación correspondiente al primer trimestre del ejercicio. En la del tercer trimestre procederá a minorar el IVA devengado por rectificación de la base imponible. Para el sujeto pasivo destinatario, acogido al régimen especial, el nacimiento del derecho a la deducción correspondiente a esta operación surge el 5 de septiembre, por lo que en la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre declarará un IVA soportado deducible por la cuota soportada y efectuará una rectificación a la baja por este mismo importe, a la vista de la factura rectificativa recibida.

Finalmente, en relación con este tema, nada dice la norma en relación con el supuesto en que el proveedor que hubiera rectificado la base imponible minorándola, tenga que rectificarla al alza nuevamente como consecuencia del desistimiento de su reclamación judicial o de un posterior acuerdo de cobro tras el requerimiento notarial.

### **5.1.6. Declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial**

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja determinará los siguientes efectos en la fecha del auto de declaración.

- a) El devengo de las cuotas repercutidas por las operaciones que hubiera realizado con anterioridad a dicha fecha y que estuvieran aún pendientes de devengo en dicha fecha, esto es, que no se hubieran cobrado. En el caso de que se hubieran cobrado parcialmente, el devengo se producirá exclusivamente por la parte del precio no percibido todavía.
- b) El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial, que estuvieran pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo para deducir anteriormente expuesto (31 de diciembre del ejercicio inmediato posterior).
- c) El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, 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 para deducir (31 de diciembre del ejercicio inmediato posterior).

Frente a esta solución del legislador, como se ha expuesto también en relación con el subepígrafe anterior relativo a créditos incobrables, otra alternativa hubiera sido que el sujeto pasivo acogido al régimen no generase el derecho a deducir (bien la totalidad de la cuota soportada, o la parte que correspondiese en el supuesto de aplicar la regla de prorrata), y ello sin perjuicio de que la Hacienda Pública reclamase en vía concursal las cuotas soportadas que no fueran deducibles (totales o proporcionales a la prorrata). El legislador, al optar por esta fórmula, aplica las reglas generales del impuesto relativas al concurso, e impone al sujeto pasivo acogido al régimen la declaración de las cuotas no deducidas (haciendo que nazca el derecho a deducir, para inmediatamente después rectificirlas) y así lograr que la Hacienda Pública pueda exigir el crédito a su favor en el proceso concursal.

Como obligaciones materiales y formales que se imponen al sujeto pasivo acogido al régimen especial en concurso, está la de declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente, correspondiente a los hechos imposables 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.

## 5.2. SUJETOS PASIVOS DESTINATARIOS DE LAS OPERACIONES

### 5.2.1. Nacimiento del derecho a la deducción

Una de las singularidades más significativas del nuevo régimen especial del criterio de caja son los efectos que tiene sobre empresarios o profesionales que no se han acogido a él, pero que mantienen relaciones comerciales con sujetos pasivos acogidos al régimen. Si bien en otros regímenes especiales vemos que pueden afectar también a empresarios o profesionales ajenos al mismo (es el caso, por ejemplo, del régimen especial del recargo de equivalencia y la obligación de los empresarios proveedores de repercutir el recargo de equivalencia sobre los sujetos pasivos acogidos al régimen; o la de abonar el recargo de compensación por los adquirentes de los productos agrícolas o ganaderos que les han entregado los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca), la especialidad del régimen especial del criterio de caja es que los efectos se trasladan al destinatario de las operaciones en relación con uno de los derechos inherentes al sistema común del IVA, que no es otro que el de deducir las cuotas soportadas.

Así, 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, queda sujeto a las siguientes reglas especiales, frente a las generales del Título VIII de la LIVA (teniendo en cuenta que les resultará de aplicación los preceptos contenidos en este Título en todas las demás cuestiones):

- Se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos.
- Si el pago 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.
- Esta regla de determinación del momento en que nace el derecho a la deducción se aplica con independencia del momento en que se considere realizado el hecho imponible.
- A los efectos anteriores, se impone la carga al sujeto pasivo de acreditar el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

Varias son las precisiones a efectuar. Una primera consideración nos lleva a la conclusión de que se retrasa el nacimiento del derecho a la deducción cuando el abono de las operaciones no se produce con carácter previo o simultáneo a su realización, en tanto en cuanto la repercusión que soporta el destinatario se difiere al momento en que se produce el devengo de la operación, que no es otro que el del pago o el 31 de diciembre del ejercicio inmediato siguiente. Por tanto, siguiendo las reglas generales del impuesto, en tanto no se haya devengado el impuesto no puede ejercitarse el derecho a la deducción (art. 92.Uno de la LIVA) y, por ello, el destinatario, forzosamente, no puede deducir el impuesto con anterioridad a este momento.

Quede claro que si el destinatario, sujeto pasivo del impuesto también, abona la operación con carácter previo o simultáneo a la realización de la misma, no habrá diferimiento alguno, produciéndose los mismos efectos que si aplicamos las reglas generales del impuesto.

### EJEMPLO 23

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere mercancía a otro empresario acogido al régimen general el 3 de enero de 20X0, abonándose la misma el 30 de junio de este mismo año. Dicha mercancía es vendida a otro empresario acogido al régimen general el 30 de marzo, abonándose la mitad cuando se hizo el encargo el 28 de febrero y el resto con la entrega de los bienes el 30 de marzo.

El devengo de la transmisión efectuada por el empresario al sujeto pasivo acogido al régimen especial se produjo el 3 de enero (se declarará e ingresará la cuota devengada por tanto en la autoliquidación de enero o en la del primer trimestre, según la obligación periódica a la que queda sujeto el empresario). El sujeto pasivo acogido al régimen especial no podrá deducir esta cuota soportada hasta la declaración-liquidación correspondiente del segundo trimestre o del mes de junio (en función de su obligación periódica).

.../...



.../...

En cuanto a la venta efectuada por el sujeto pasivo acogido al régimen especial a otro empresario acogido al régimen general, el devengo tiene lugar el 28 de febrero (por el importe abonado en esta fecha) y el 30 de marzo (por el importe restante), declarándose en la autoliquidación del primer trimestre o en las de los meses de febrero y marzo. En cuanto al empresario destinatario podrá deducir la cuota soportada también en los mismos periodos, en función de su obligación periódica de liquidación.

El legislador admite implícitamente con esta regla la diferenciación entre devengo y exigibilidad, al considerar que resulta de aplicación independientemente del momento en que se considere realizado el hecho imponible. Si reconoce que este ha tenido lugar es porque se ha producido el devengo (art. 21 de la LGT), por lo que, al aplicar ahora esta regla especial, estamos ante un supuesto de exigibilidad (que es lo que en relación con el derecho a la deducción recoge el art. 167 de la Directiva 2006/112/CE, cuando equipara el nacimiento del derecho a deducir a la exigibilidad del impuesto deducible).

En segundo lugar, deberemos determinar el ámbito subjetivo al que afectará de manera sensible esta regla. Si el destinatario realiza operaciones exentas que no generan el derecho a la deducción, o se encuentra acogido a los regímenes especiales de agricultura, ganadería y pesca, bienes usados o recargo de equivalencia, no sufrirá los efectos económicos que las reglas que acabamos de exponer producen sobre el destinatario de las operaciones. Por el contrario, a los sujetos pasivos destinatarios de las operaciones realizadas en el marco de este régimen, que se encuentren dentro del régimen general del impuesto, y no realicen operaciones exentas sin derecho a deducción, verán mermado temporalmente su derecho a la deducción en relación con el resto de las operaciones recibidas.

En relación con el resto de los sujetos pasivos, debería analizarse de forma pormenorizada los efectos que sufrirán. Respecto del resto de los regímenes especiales de IVA, debe indicarse en primer lugar que el artículo 163 duodécimo (al tratar de los requisitos objetivos de aplicación del régimen especial del criterio de caja) excluye del mismo las operaciones 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. Por tanto, los sujetos pasivos que apliquen estos regímenes no podrán acogerse por las operaciones incluidas en los mismos, al régimen del criterio de caja. Pero ello no impide que en el caso de que puedan realizar operaciones acogidas al régimen general, puedan aplicar a las mismas el criterio de caja.

No obstante, estamos examinando ahora la posición de estos sujetos pasivos como destinatarios de operaciones realizadas por otros empresarios o profesionales acogidos al régimen especial del criterio de caja.

A contrario sensu, el precepto establece la compatibilidad entre los regímenes especiales de bienes usados y el de agencias de viajes con el del criterio de caja. En cuanto a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de bienes usados, indudablemente podrán acogerse respecto de las operaciones excluidas del régimen especial de bienes usados, ya que a las mismas resulta de aplicación el régimen general, permitiendo la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de estos bienes no acogidos al régimen especial de bienes usados. De esta forma, un mismo sujeto pasivo quedará acogido a dos regímenes especiales. Cuestión distinta es si resulta de aplicación en relación con las operaciones acogidas al régimen de bienes usados. La literalidad de los preceptos reguladores de uno y otro régimen no establecen la incompatibilidad, ni la naturaleza y finalidad o el contenido de uno y otro impiden que podamos aplicarlos conjuntamente, por lo que también estas operaciones quedan incluidas dentro del criterio de caja, resultando de aplicación la regla del diferimiento del devengo del IVA de la operación, y solo parcialmente la del diferimiento del nacimiento del derecho a deducir (puesto que las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes no pueden deducirse, solo se aplicará este diferimiento en relación con las cuotas generales de la actividad). Otro tanto cabe señalar en relación con el régimen especial de las agencias de viajes, al existir también cuotas que no son deducibles.

Cuestión distinta es en qué medida los efectos que sufren los destinatarios de las operaciones no acogidos al régimen especial del criterio de caja resultan de aplicación también a quienes se acojan a los restantes regímenes especiales. Las normas reguladoras de algunos de estos regímenes (por ejemplo el de agricultura, ganadería y pesca, o el del recargo de equivalencia) impiden la deducibilidad de las cuotas soportadas afectas al régimen, por lo que la regla que examinamos ahora no tiene virtualidad alguna en relación con ellos. Otro tanto ocurre con las cuotas soportadas afectas a las operaciones singulares acogidas a otros regímenes especiales (bienes usados y agencias de viajes), que no pueden deducirse cuando se soporten por la adquisición o importación de los bienes afectos al régimen o por la adquisición de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero. Ahora bien, si sufrirán los efectos de esta regla de diferimiento en relación con el resto las cuotas soportadas que pueden deducirse (como ocurre con las cuotas por gastos generales de la actividad, o por las que se afecten a operaciones no acogidas a estos regímenes).

En relación con el régimen simplificado, en el artículo 123.Uno b) de la LIVA se prevé que las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen solo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, añadiéndose que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, «no procederá su deducción en un periodo impositivo posterior». Frente a ello, el artículo 163 quinquiesdecies, al regular los efectos que el criterio de caja tiene sobre los destinatarios, no distingue en función de la naturaleza de los mismos, o de su carácter o del régimen general o especial al que estén acogidos. Pues bien, de considerar que resulta aplicable también a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado nos encontraremos ante dos normas incompatibles entre sí, estando ante dos reglas especiales y debiendo concretar cuál de ellas prima sobre la otra. De estimar qué les resulta de aplicación, pueden sufrir un perjuicio fiscal y económico superior a otros empresarios o profesionales, ya

que de no abonar dichas operaciones en el año natural en que las reciben, no podrán deducirlas, dada la regla especial aplicable al momento de ejercicio del derecho a la deducción prevista en el artículo 123.Uno b), lo que va en contra directamente del principio de neutralidad que preside el impuesto y debe llevar a considerar que este retraso en el nacimiento del derecho a la deducción no afecta a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado.

Ahora bien, frente a lo expuesto podría considerarse que el ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a las actividades o sectores a los que resulten aplicables los regímenes especiales se realiza de acuerdo con las normas establecidas para cada uno de ellos, tal como indica el artículo 93.Tres de la LIVA y, por tanto, deben primar las reglas de deducibilidad recogidas en cada uno de los regímenes especiales. La incompatibilidad entre unas reglas y otras debería llevar a aplicar la norma concreta que sobre la deducción de las cuotas soportadas recoge cada régimen especial.

Si los destinatarios son otros empresarios o profesionales acogidos al régimen especial del criterio de caja, no resultará de aplicación esta regla contenida en el artículo 163 quinquiesdecies, dado que, como se ha examinado anteriormente, es a estos sujetos pasivos a los que realmente la norma comunitaria permite trasladar el nacimiento del derecho a la deducción al momento en que se abonen o se paguen las cuotas soportadas, y así lo prevé el artículo 163 terdecies de la LIVA, que se ha examinado anteriormente.

Una última consideración lleva a plantear el ajuste de esta regla con el principio de neutralidad impositiva que debe presidir este impuesto. Una de las consecuencias inmediatas derivadas del mismo es que el impuesto no puede conllevar cargas financieras para el empresario o profesional y, por tanto, esta regla sobre la deducción para el destinatario de las operaciones puede suponer su desajuste con este principio. Si bien es cierto que se garantiza la neutralidad financiera para la Hacienda Pública, no lo es tanto para el empresario o profesional destinatario no acogido al régimen, dado que debe repercutir, declarar e ingresar el IVA devengado por sus operaciones de acuerdo con las reglas generales previstas en el artículo 75 de la LIVA y, sin embargo, no puede deducir inmediatamente las cuotas por las adquisiciones de bienes y servicios.

La cuestión conflictiva no es otra que determinar hasta qué extremo un sujeto no acogido al régimen especial del criterio de caja debe sufrir las consecuencias o efectos del mismo, cuando él no ha decidido acogerse y cuando de recibir las operaciones de empresarios o profesionales no acogidos a este régimen podría deducir el impuesto soportado aun cuando concudiesen las mismas circunstancias que si la operación la hubiese realizado un sujeto pasivo acogido al régimen del criterio de caja. Así, si las partes en el negocio jurídico pactan un diferimiento del pago por un tiempo, el destinatario podrá deducir inmediatamente la cuota de la operación en función de con quién ha contratado, lo que puede perjudicar sobremanera a la actividad económica de empresarios o profesionales que se acojan al criterio de caja.

Indudablemente, de seguir el dictado de las reglas generales establecidas por la Directiva, el empresario o profesional destinatario de las operaciones no puede deducir el impuesto soportado en tanto no resulte exigible (y esta es precisamente la regla recogida en el art. 167 de la Directi-

va 2006/112/CE) pero, como se acaba de apuntar, puede plantearse en qué medida puede resultar afectado el principio de neutralidad que preside el impuesto, como ejercicio del derecho a la deducción de quien no se acoge al régimen del criterio de caja, pues sufre unas consecuencias agravadas cuando contrata con sujetos pasivos que aplican el criterio de caja, salvo que abone prontamente las operaciones (lo que puede ser una finalidad del legislador, oculta en la exposición de motivos). Una interpretación literal del dictado del precepto comunitario permite que se produzca este efecto o consecuencia sobre el destinatario pero también puede conllevar un efecto negativo en relación con el sujeto pasivo acogido al régimen y es que los posibles clientes no son incentivados a contratar con él, al contrario puede ser habitual que opten por localizar otros proveedores o prestadores a salvo de obtener otras medidas más beneficiosas, provocando de esta manera distorsiones o inconsistencias del mercado.

Debe indicarse que si bien los Estados miembros podían optar por el denominado «sistema o criterio de caja simple mixto» (permitir que el derecho a la deducción del impuesto soportado por el destinatario de las operaciones nazca con el devengo de las operaciones siguiendo los criterios generales previstos en el art. 75 de la LIVA), España no se ha acogido a esta posibilidad (siguiendo una línea general de los Estados miembros en este mismo sentido), lo que podía efectuarse excepcionando esta medida, de acuerdo con la normativa comunitaria (en concreto el art. 395 de la Directiva que permite autorizar medidas de este tipo tendentes a simplificar el procedimiento de cobro del impuesto).

### **5.2.2. Modificación de la base imponible por la causa prevista en el artículo 80.Cuatro de la LIVA (por créditos incobrables)**

En el artículo 163 quinquiesdecies se recoge una regla específica en relación con la modificación de la base imponible por causa de declarar los créditos como incobrables efectuada por sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja.

Los efectos establecidos por el legislador en relación con esta posibilidad no se trasladan al proveedor de los bienes o al prestador de los servicios cuyos destinatarios se encuentran acogidos al régimen del criterio de caja. Por tanto, el precepto afecta a estos últimos, sin que tenga virtualidad alguna sobre los proveedores de bienes o servicios.

Como se ha indicado anteriormente, la modificación efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial 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.

## 5.3. CUADRO-RESUMEN

Empresario/profesional	Devengo de las operaciones		Derecho a la deducción: nacimiento
	Régimen general	Artículo 75 de la LIVA	
Proveedor del sujeto pasivo acogido al régimen especial	Régimen especial del criterio de caja	Artículo 163 terdecies. Uno: momento del cobro con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente	Artículo 163 terdecies. Tres: momento del pago con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente
Sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja	Régimen especial del criterio de caja	Artículo 163 terdecies. Uno: momento del cobro con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente	
Empresario o profesional destinatario de la operación realizada por el sujeto pasivo acogido al régimen especial	Régimen especial del criterio de caja	Artículo 163 terdecies. Uno: momento del cobro con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente	
	Régimen general	Artículo 75 de la LIVA	Artículo 163 terdecies. Tres: momento del pago con el límite del 31 de diciembre del ejercicio siguiente solo por operaciones recibidas del sujeto pasivo acogido al régimen especial

## 6. OBLIGACIONES FORMALES

### 6.1. OBLIGACIONES FORMALES ESPECÍFICAS DEL SUJETO PASIVO ACOGIDO AL RÉGIMEN ESPECIAL

Se establecen unas obligaciones formales que permiten el adecuado control de la aplicación del régimen, tanto por lo que se refiere al momento en que deben declararse las cuotas devengadas, como a aquel en que nace el derecho a deducir. Son las siguientes:

#### 6.1.1. Libro registro de facturas expedidas (art. 63 del RIVA)

En este libro se deberá incluir la siguiente información:

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

#### 6.1.2. Anotación de las operaciones en los libros registros

Si bien podría plantearse cuándo deben efectuarse las anotaciones en los libros registros a la vista de las especialidades previstas para el régimen, el RIVA da solución a esta cuestión, especificándose que las operaciones a las que sea de aplicación del régimen especial, que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros generales en los plazos establecidos en el artículo 69 del 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.

#### 6.1.3. Facturación

En relación con la obligación de facturar las operaciones que realiza, el sujeto pasivo deberá tener en cuenta las siguientes especialidades:

- Toda factura y sus copias expedida por sujetos pasivos acogidos al régimen especial, referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, contendrá la mención de «régimen especial del criterio de caja» (de acuerdo con el art. 6 del Reglamento de Facturación).

- Plazo de expedición (art. 11 del Reglamento de Facturación). La expedición de la factura de las operaciones acogidas al régimen especial deberá producirse en el momento de su realización (regla aplicable a destinatarios no empresarios o profesionales), salvo cuando el destinatario 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 haya realizado la operación.

Se produce así una clara distorsión entre repercusión y facturación, puesto que si bien la factura debe emitirse de acuerdo con las reglas generales de la LIVA a partir del momento en que se produce la operación, sin embargo la repercusión del impuesto, como se ha visto anteriormente, se produce con el devengo, y este tiene lugar con el cobro.

#### 6.1.4. Modelo 303

El nuevo modelo 303 de autoliquidación del IVA, para el supuesto de sujetos pasivos que opten por tributar en el régimen especial del criterio de caja, obliga a indicar en el apartado de información adicional del modelo los importes correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el régimen, que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general del devengo contenida en el artículo 75 de la LIVA.

Esto es, se obliga al sujeto pasivo acogido al régimen especial a determinar, conforme a las reglas contenidas en el artículo 75, cuándo se hubiera producido el devengo, y declarar el importe de las operaciones en la autoliquidación del periodo dentro del cual se produzca este devengo, aun cuando solo a título informativo, dado que la cuota devengada por estas operaciones se declarará e ingresará, en su caso, en el periodo en que se cobren, total o parcialmente, las operaciones.

## 6.2. OBLIGACIONES FORMALES COMUNES AL SUJETO PASIVO ACOGIDO AL RÉGIMEN Y AL SUJETO PASIVO DESTINATARIO DE LAS OPERACIONES

Deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas (art. 64 del RIVA) la siguiente información:

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

Como nota común a todas estas obligaciones formales, debe indicarse que, como consecuencia de las mismas, el legislador ha llevado a cabo un reajuste de los preceptos, tanto del RIVA como del Reglamento de Facturación, que se veían afectados por este régimen especial del criterio de caja.

### 6.3. DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS

En el Real Decreto 828/2013 se introducen algunos cambios en la información a suministrar en el modelo 347, tanto por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja, como por los destinatarios que se relacionen con aquellos.

En el artículo 33.1, párrafo 6.º del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), se declara que los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, así como los sujetos pasivos que sean destinatarios de las mismas, deberán incluir en su declaración anual de operaciones con terceras personas los importes devengados durante el año natural, conforme a la regla general del artículo 75 de la LIVA, añadiéndose que dichas operaciones deberán incluirse también en la declaración anual por los importes devengados durante el año natural de acuerdo con las reglas especiales sobre el devengo y deducibilidad previstas en el artículo 163 terdecies de la LIVA.

Efectuada esta declaración general, el RGAT prevé las siguientes especialidades:

- a) Información específica relativa a operaciones en las que resulte aplicable el criterio de caja. Se incluye ahora una letra j) en el artículo 34.1 del RGAT, de manera que, tanto el sujeto pasivo acogido al régimen especial como el empresario o profesional destinatario (acogido o no a dicho régimen especial), 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. Así pues, en el modelo 347 estas operaciones tendrán un trato diferenciado respecto del resto de operaciones a declarar.
- b) Momento en que deberán consignarse las operaciones. De acuerdo con la misma letra, se establece que esta consignación deberá efectuarse atendiendo a dos criterios, o mejor, a dos momentos diferentes, de manera que se recogerán por partida doble:
  - En el momento en que se hubieran devengado las operaciones, conforme a la regla general de devengo del artículo 75 de la LIVA, esto es, 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 específicos del régimen especial, por los importes correspondientes.



- c) Desglose anual de la información. Como regla general, la información a suministrar en el modelo 347 se suministra desglosada trimestralmente, computándose de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios. No obstante, el último párrafo del artículo 33.1 del RGAT establece que, como excepción a esta regla general, los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que resulte de aplicación el régimen especial del criterio de caja, así como los sujetos pasivos destinatarios de las mismas (con independencia del régimen de IVA que apliquen), deberán suministrar la información relativa a estas operaciones sobre una base de cómputo anual.

#### EJEMPLO 24

Un sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja presta servicios a un empresario durante el tercer y cuarto trimestre de 20X0, por importes de 3.000 y 4.000 euros respectivamente. Las operaciones relativas al tercer trimestre se perciben en el primer trimestre de 20X1 y las del cuarto trimestre en el segundo trimestre de 20X1.

Ambos empresarios, tanto el prestador como el destinatario, declararán estas operaciones en el modelo 347 correspondiente al ejercicio 20X0 por el importe total anual (sin individualizar por trimestres) de 4.000 euros, dado que estas operaciones se han devengado en este año de acuerdo con las reglas previstas en el artículo 75 de la LIVA. También declararán el mismo importe en el modelo 347 del ejercicio 20X1 dado que las operaciones se han percibido o pagado efectivamente en ese año (de manera también anual, sin desglose trimestral).

## 7. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

Al igual que anteriores modificaciones que el legislador efectuó en el IVA, tiene también la actual su traslado en el IGIC. La anécdota se encuentra en que el proyecto de ley remitido a las Cortes no preveía la aplicación del régimen especial en el IGIC, por lo que hubo de introducirse en el trámite parlamentario del proyecto (otro tanto ocurría con el proyecto de Real Decreto que reformaba las normas reglamentarias, publicado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas).

El régimen es análogo al previsto para el IVA, introduciéndose un nuevo Capítulo IX en el Título III (arts. 59 nonies a 58 quaterdecies) en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Las especialidades en relación con el IVA vienen determinadas por las singularidades propias del IGIC. Así, en relación con los requisitos objetivos de aplicación y las operaciones excluidas del régimen especial, no se alude a las operaciones acogidas a los regímenes especiales del recargo de equivalencia o al de los servicios prestados por vía electrónica; a las entregas intracomunitarias de bienes y a las adquisiciones intracomunitarias de bienes; o a las operaciones de autoconsumo de bienes y de servicios.